

Rolnummer 5136
Arrest nr. 50/2012 van 29 maart 2012

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 442*quater*, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoegd bij artikel 14 van de programmawet van 20 juli 2006, gesteld door de Rechtbank van Koophandel te Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 6 januari 2011 in zake de Belgische Staat tegen Fulvia Latragna, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 13 april 2011, heeft de Rechtbank van Koophandel te Bergen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 442^{quater}, § 2, van het WIB 1992, zoals het werd ingevoegd bij de programmawet van 20 juli 2006, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat het, in het kader van de aansprakelijkheid van de bedrijfsleiders, ten aanzien van de fiscus strengere regels invoert dan ten aanzien van de andere schuldeisers aan wie hun fout schade zou berokkenen, en/of doordat het de bedrijfsleiders aan strengere, van het gemeen recht afwijkende regels onderwerpt voor de betaling van de bedrijfsvoorheffing dan, ten opzichte van diezelfde bedrijfsleiders, voor de betaling van de andere belastingen (met uitzondering van de btw, waarvoor een soortgelijke bepaling geldt), waarvoor de regels van het gemeen recht van toepassing blijven ? ».

De Ministerraad heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 29 februari 2012 :

- is verschenen : Mr. G. Galoppin *loco* Mr. B. Pinchart, advocaten bij de balie te Bergen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en A. Alen verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

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

Bij de Rechtbank van koophandel te Bergen is door de Belgische Staat een vordering ingesteld die ertoe strekt Fulvia Latragna hoofdelijk aansprakelijk te verklaren met de cvba « Résidence Les Jours Heureux » voor het niet-betalen van de bedrijfsvoorheffing die door die vennootschap verschuldigd is.

De Rechtbank van koophandel wijst erop dat artikel 442^{quater}, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) een vermoeden van fout invoert dat de taak van bewijsvoering van de belastingadministratie vergemakkelijkt en de gemeenrechtelijke beginselen inzake bewijs omkeert. Twee verschillen in behandeling vloeien eruit voort : een verschil « tussen de belastingadministratie en de andere onbetaalde schuldeisers van de onderneming, die tegen de bestuurders van de vennootschap niet zulk een vordering kunnen instellen en hun aansprakelijkheid op grond van de gemeenrechtelijke regels in het geding kunnen brengen » en een verschil « onder bedrijfsleiders naargelang de vennootschap schulden inzake bedrijfsvoorheffing of andere belastingen moet betalen ».

De Rechtbank is dan ook van mening dat de verwerende partij doet blijken van een belang om de ongrondwettigheid aan te voeren van de bepaling waarvan de toepassing te haren aanzien wordt gevraagd. Zij baseert zich overigens op het advies nr. 40372/1/2/3/4 van de afdeling wetgeving van de Raad van State, en stelt het Hof de vraag die door de verwerende partij is voorgesteld.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1. De Ministerraad is in de eerste plaats van mening dat de eerste twee categorieën die worden vergeleken, de fiscale schuldeiser, enerzijds, en de andere schuldeisers, anderzijds, niet vergelijkbaar zijn wegens de specificiteit van de fiscale schuldeiser, die ten gunste van de gemeenschap de opdracht verzekert om de belasting te innen die bestemd is voor de financiering van de staatsbegroting. Hij baseert zich in dat verband op de arresten van het Hof nr. 11/97 van 5 maart 1997 en nr. 51/99 van 5 mei 1999. De schuldenaars van de belastingadministratie en die van de andere gemeenrechtelijke schuldeisers bevinden zich evenmin in een vergelijkbare situatie.

De Ministerraad is overigens van mening dat de twee andere vergeleken categorieën fiscale schuldvorderingen, en geen personen zijn. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn echter niet van toepassing op schuldvorderingen. Bovendien laten de twee vergelijkingen die in de prejudiciële vraag worden voorgesteld, niet toe te begrijpen in welk opzicht artikel 172 van de Grondwet zou zijn geschonden omdat de in het geding zijnde bepaling geen voorrecht invoert ten gunste van een belastingplichtige, noch een vrijstelling of vermindering van belasting bevat.

A.2. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat de in het geding zijnde verschillen in behandeling objectief en redelijk kunnen worden verantwoord. In het geciteerde arrest nr. 51/99 heeft het Hof het beginsel van een afwijking in fiscale aangelegenheden aangenomen. De belastingadministratie, als schuldeiser van een in gebreke gebleven schuldenaar, bevindt zich in een minder gunstige situatie dan een private schuldeiser die, bij het sluiten van een overeenkomst, waarborgen kan eisen vanwege zijn schuldenaar vóór het ontstaan van een schuldvordering. Die mogelijkheid bestaat niet voor de belastingadministratie, die slechts kan handelen krachtens de wettelijke middelen.

Met de programmawet van 20 juli 2006 heeft de wetgever meer bepaald maatregelen willen invoeren om fiscale fraude te bestrijden. De bedrijfsvoorheffing maakt deel uit van de bezoldiging van een werknemer en wordt door de werkgever voor rekening van diens werknemer geboekt. Een niet-betaling van die voorheffing mag de werknemer niet benadelen, zodat de - aangegeven maar niet-betaalde - voorheffing zal worden toegerekend bij de berekening van de personenbelasting, wat voor de Belgische Staat een dubbel verlies kan inhouden : bovenop de niet-betaling komt een eventuele terugbetaling, aan de werknemer en na berekening van de belasting, van een gedeelte van de niet-geïnde bedrijfsvoorheffing. Met de in het geding zijnde bepaling, die op dat vlak is geïnspireerd op de Nederlandse en Franse wetgeving, wordt getracht door de invoering van een weerlegbaar wettelijk vermoeden, de bestuurders van ondernemingen en vzw's te responsabiliseren door ze hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van achterstallige bedragen inzake bedrijfsvoorheffing en btw. De nieuwe procedure vormt een afschrikkingsmiddel. Tijdens de parlementaire voorbereiding heeft de wetgever erop toegezien zich te conformeren aan het advies van de Raad van State. De bepaling voorziet in een aantal voorwaarden; de procedure maakt het mogelijk het tegendeel te bewijzen en voorziet in een jurisdictionele toetsing. Elk geval wordt voorgelegd aan een rechter die zal beslissen of het wettelijk vermoeden al dan niet van toepassing is en die zal nagaan of alle voorwaarden zijn vervuld. Die rechter oefent een volwaardige toetsing uit.

De Ministerraad herinnert eraan dat, bij de programmawet van 20 juli 2006, ook aan de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid het voordeel van soortgelijke maatregelen werd toegekend. Het Hof heeft in dat verband uitspraak gedaan in zijn arrest nr. 139/2009 van 17 september 2009. Zonder volkomen identiek te zijn, zijn artikel 530, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en de in het geding zijnde bepaling, bepalingen met soortgelijke kenmerken en doelstellingen.

De Ministerraad besluit dat het verschil in behandeling verantwoord is door de aard van de bedrijfsvoorheffing, die een gedeelte is van de bezoldiging van een werknemer. Overigens zijn het middel dat is gebruikt om de fraude verbonden aan een herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing te verhinderen, en de impact ervan op de staatsbegroting niet onevenredig, rekening houdend met het feit dat de betrokkene de mogelijkheid heeft om het tegendeel te bewijzen en rekening houdend met de toetsing door de rechtbank. De rechten van de verdediging zijn in acht genomen. Het is ten slotte niet onredelijk de bewijslast om te keren bij een herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing, omdat die bedrijfsvoorheffing het voorwerp heeft uitgemaakt van een aangifte, maar niet werd betaald.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 442^{quater} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), dat bepaalt :

« § 1. In geval van tekortkoming, door een vennootschap of door een rechtspersoon bedoeld in artikel 17, § 3, van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, aan haar verplichting tot het betalen van de bedrijfsvoorheffing, zijn de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon die belast zijn met de dagelijkse leiding van de vennootschap of van de rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk voor de tekortkoming indien die te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, die ze hebben begaan bij het besturen van de vennootschap of de rechtspersoon.

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden uitgebreid naar de andere bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon indien in hunnen hoofde een fout wordt aangetoond die heeft bijgedragen tot de in het eerste lid bedoelde tekortkoming.

Onder bestuurder van een vennootschap of van een rechtspersoon in de zin van dit artikel wordt verstaan, elke persoon die, in feite of in rechte, de bevoegdheid heeft of heeft gehad om de vennootschap of de rechtspersoon te besturen, met uitsluiting van de gerechtelijke mandatarissen.

§ 2. De herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing door de vennootschap of door de rechtspersoon, wordt, behoudens tegenbewijs, vermoed voort te vloeien uit een in § 1, eerste lid, bedoelde fout.

Onder herhaalde inbreuken op de verplichting tot betaling van de bedrijfsvoorheffing in de zin van dit artikel, wordt verstaan :

— ofwel, voor een trimestriële schuldenaar van de voorheffing, het gebrek aan betaling van ten minste twee vervallen schulden binnen een periode van een jaar;

— ofwel, voor een maandelijks schuldenaar van de voorheffing, het gebrek aan betaling van ten minste drie vervallen schulden binnen een periode van een jaar.

§ 3. Er is geen vermoeden van fout in de zin van § 2, eerste lid, indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding.

§ 4. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon kan slechts worden ingeroepen voor de betaling, in hoofdsom en interesten, van de schulden inzake bedrijfsvoorheffing.

§ 5. De rechtsvordering tegen aansprakelijke bestuurders is slechts ontvankelijk indien ze wordt ingesteld na het verstrijken van een termijn van één maand te rekenen vanaf een door de ontvanger bij ter post aangetekende brief verzonden kennisgeving, waarin de geadresseerde verzocht wordt de nodige maatregelen te treffen om de tekortkoming te verhelpen of om aan te tonen dat deze niet het gevolg is van een door hen begane fout.

Deze bepaling verhindert evenwel niet dat de met de invordering belaste ambtenaar, binnen voormelde termijn, bewarende maatregelen vordert ten laste van het vermogen van de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of rechtspersoon aan wie een kennisgeving is toegezonden ».

B.2. De verwijzende rechter stelt het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van paragraaf 2 van die bepaling met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat zij, in het kader van de aansprakelijkheid van de bedrijfsleiders, ten aanzien van de fiscus strengere regels invoert dan ten aanzien van de andere schuldeisers aan wie hun fout schade zou berokkenen, en/of doordat zij de bedrijfsleiders aan strengere, van het gemeen recht afwijkende regels onderwerpt voor de betaling van de bedrijfsvoorheffing dan, ten opzichte van diezelfde bedrijfsleiders, voor de betaling van de andere belastingen (met uitzondering van de btw, waarvoor een soortgelijke bepaling geldt), waarvoor de regels van het gemeen recht van toepassing blijven.

B.3. Artikel 442^{quater} van het WIB 1992 vindt zijn oorsprong in artikel 14 van de programmawet van 20 juli 2006. Die bepaling voorziet in een hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders van een vennootschap of van een rechtspersoon die belast zijn met de dagelijkse leiding ervan in geval van tekortkoming, door de vennootschap of door de rechtspersoon bedoeld in paragraaf 1, aan haar of zijn verplichting tot het betalen van de bedrijfsvoorheffing indien die tekortkoming te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek die zij hebben begaan bij het besturen van de vennootschap of de rechtspersoon (§ 1).

Paragraaf 2 van die bepaling, waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft, betreft de herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing, die wordt gedefinieerd als een gebrek aan betaling van ten minste twee of drie vervallen schulden binnen een periode van een jaar, naargelang de voorheffing trimestrieel of maandelijks verschuldigd is. Die paragraaf 2 vermoedt op weerlegbare wijze dat zulk een herhaalde tekortkoming een bestuursfout vormt in de zin van paragraaf 1.

B.4. Uit de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 20 juli 2006 volgt dat de wetgever een einde heeft willen stellen aan de onzekerheden die uit de rechtspraak en de rechtsleer voortvloeiden met betrekking tot de aansprakelijkheid van de bestuurders, « door een bijzondere regel van hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders te bepalen wanneer het gebrek aan betaling van de bedrijfsvoorheffing of van de BTW het gevolg is van een fout in het beheer van de onderneming » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/002, p. 5). Hij heeft zich in dat verband geïnspireerd op het Nederlandse recht en op het Franse recht, en verantwoordt de bepaling als volgt :

« [...] - het gaat om gelden die de onderneming heeft ontvangen (BTW) of heeft ingehouden op de bezoldigingen (bedrijfsvoorheffing) zonder ze door te storten aan de Schatkist terwijl ze, gelet op hun aard, niet kunnen geacht worden deel uit te maken van de financiële middelen van de onderneming;

- het niet-betalen van de bedrijfsvoorheffing of van de belasting over de toegevoegde waarde heeft een negatieve impact op de concurrentiepositie van de ondernemingen die hun fiscale schulden tijdig vereffenen;

- het niet-betalen van de bedrijfsvoorheffing en van de belasting over de toegevoegde waarde beïnvloedt onbetwistbaar de inkomsten van de Overheid in de mate waarin die inhoudingen een niet-verwaarloosbaar deel uitmaken van de openbare financiën » (*ibid.*).

Uit die parlementaire voorbereiding volgt ook dat de wetgever niet de bestuurders die « te goeder trouw » zijn heeft willen beogen :

« Daar kwade trouw, in de regel, slechts kan verondersteld worden, is het aan de administratie om te bewijzen dat de bestuurder waarvan de aansprakelijkheid in het gedrang komt, de fout in het beheer van de onderneming heeft begaan.

Evenwel, in het geval van een herhaaldelijk verzuim van de vennootschap, wordt een vermoeden *juris tantum* ingevoerd en is het aan de bestuurder om te bewijzen dat hij geen fout heeft gemaakt » (*ibid.*, p. 6).

Er werd verder nog gepreciseerd dat de bestuurder :

« een fout [moet hebben] begaan. Rekening houdend met de diverse bevoegdheden van de betrokkene, zal de rechtbank moeten oordelen wat zijn of haar échte aansprakelijkheidsniveau binnen de onderneming is » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/012, p. 20).

De wetgever heeft ook voorzien in een preventief mechanisme dat de administratie verplicht om vooraf de bestuurder die zij aansprakelijk wil stellen, te verwittigen (paragraaf 5 van artikel 442^{quater} van het WIB 1992).

B.5. In tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad aanvoert, heeft het verschil in behandeling daadwerkelijk betrekking op personen, en niet op schuldvorderingen, en zijn de twee door de prejudiciële vraag beoogde categorieën van schuldeisers vergelijkbaar.

B.6. De in het geding zijnde maatregel berust op een criterium dat samenhangt met het doel van de wetgever, zoals vermeld in B.4, dat erin bestaat de rechten van de Schatkist en de concurrentiepositie van de ondernemingen te vrijwaren. De bestuurders die door de bepaling worden beoogd, kunnen immers enkel aansprakelijk worden gesteld indien de verplichting tot betaling van de bedrijfsvoorheffing herhaaldelijk niet is nagekomen. De wetgever heeft in dat verband rekening gehouden met het feit dat die verplichting betrekking heeft op bedragen die voor rekening van derden moeten worden betaald. Aangezien de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor overheidsuitgaven die strekken tot de behartiging van het algemeen belang, dient overigens te worden aangenomen dat van de regels van het gemeen recht mag worden afgeweken.

B.7. De in het geding zijnde maatregel is evenmin onevenredig. De wetgever heeft enkel voorzien in een vermoeden van fout in geval van een herhaalde tekortkoming, en dat vermoeden kan worden weerlegd indien de bestuurder aantoont dat hij geen bestuursfout heeft begaan. Overigens moet een aansprakelijkheidsvordering worden ingesteld bij een rechtsinstantie die moet nagaan of alle wettelijke voorwaarden zijn vervuld om de bestuurder burgerrechtelijk aansprakelijk te stellen. De toegang tot een rechter die een volwaardige toetsing uitvoert, is voor de betrokken bestuurders bijgevolg gewaarborgd.

B.8. De in het geding zijnde bepaling voert geen voorrecht in, noch een vrijstelling of vermindering van belasting. Zij is dus niet onbestaanbaar met artikel 172 van de Grondwet.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 442*quater*, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 29 maart 2012.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse