

Rolnummer 6578
Arrest nr. 36/2018 van 22 maart 2018

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 442ter, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoegd bij artikel 23 van de programmawet van 20 juli 2006, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en A. Alen, de rechters T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet en R. Leysen, en, overeenkomstig artikel 60bis van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter E. De Groot, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 19 december 2016 in zake X. D.F. en D.M. tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 3 januari 2017, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« a) Schendt artikel 442ter, § 1, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij de programmawet van 20 juli 2006, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het bepaalt dat iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die middellijk of onmiddellijk minstens 33 pct. bezit van de aandelen in een binnenlandse vennootschap en die aandelen of een gedeelte daarvan ten belope van minstens 75 pct. overdraagt uiterlijk in een tijdsspanne van één jaar, van rechtswege hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van de belastingschulden en toebehoren indien het actief van de vennootschap uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen voor ten minste 75 pct. bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen, zelfs indien hij geen persoonlijke fout heeft begaan of doet blijken van een vrijstellingsgrond die hem eigen is ?

b) Schendt artikel 442ter, § 1, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij de programmawet van 20 juli 2006, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en met het algemene beginsel van het recht op een rechterlijke toetsing met volle rechtsmacht, in zoverre het een objectieve aansprakelijkheid invoert ten aanzien van iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die middellijk of onmiddellijk minstens 33 pct. bezit van de aandelen in een binnenlandse vennootschap en die aandelen of een gedeelte daarvan ten belope van minstens 75 pct. overdraagt uiterlijk in een tijdsspanne van één jaar, en die van rechtswege hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van de belastingschulden en toebehoren indien het actief van de vennootschap uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen voor ten minste 75 pct. bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen, zonder te voorzien in een toegang tot een rechter die een toetsing met volle rechtsmacht uitoefent ? ».

Memories zijn ingediend door :

- X. D.F. en D.M., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. L. Bihain en Mr. N. Thémelin, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. I. Tasset, advocaat bij de balie te Luik.

X. D.F. en D.M. hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 13 december 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Giet en R. Leysen te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 17 januari 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 17 januari 2018 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*

Op 17 oktober 2012 hebben X. D.F. en D.M. het geheel van de titels die het kapitaal van de nv « S.D. » vertegenwoordigen die zij bezaten, overgedragen. Na de faillietverklaring van de vennootschap « S.D. » op 5 januari 2015 heeft de Belgische Staat, met toepassing van artikel 442ter van het (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) (WIB 1992), X. D.F. en D.M. aangemaand om het nog verschuldigde saldo in de vennootschapsbelasting, ingekohierd op naam van de nv « S.D. » voor het aanslagjaar 2012, te betalen. Na, onverminderd alle rechten, de som van 37 439,47 euro aan de Belgische Staat te hebben gestort, hebben X. D.F. en D.M., bij verzoekschrift op tegenspraak, een bezwaar ingediend bij de verwijzende rechter.

De verwijzende rechter, die herinnert aan de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 juli 2006, waarbij artikel 442ter van het WIB 1992 is ingevoegd, stelt vast dat de wetgever de suggestie van de afdeling wetgeving van de Raad van State om rekening te houden met de goede trouw van de verkopende aandeelhouder niet heeft gevolgd.

Na te hebben beslist dat te dezen aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 442ter van het WIB 1992 wordt voldaan, brengt de verwijzende rechter in herinnering dat die voorwaarden strikt moeten worden geïnterpreteerd en dat hij bijgevolg geen rekening kan houden met de goede trouw van de overdragers. Hij is van oordeel dat de te dezen in het leven geroepen hoofdelijkheid een van het gemeen recht afwijkend mechanisme is, dat, bij ontstentenis van een fout van hen en zelfs indien zij doen blijken van een vrijstellingsgrond die hun eigen is, ertoe leidt dat bij de overdragers een erg zware objectieve aansprakelijkheid op de overdragers wordt gelegd.

De verwijzende rechter stelt eveneens vast dat, sedert de inwerkingtreding van artikel 393, § 2, van het WIB 1992, ingevoegd bij de programmawet van 27 april 2007, de op naam van de vennootschap ingekohierde belastingschuld kan worden ingevorderd ten laste van de overdragers op grond van het kohier, hetgeen een uitbreiding van de uitvoerbare kracht van de titel tot de met toepassing van artikel 442ter, § 1, van het WIB 1992 aansprakelijke hoofdelijke medeschuldenaars vastlegt, terwijl voordien een gerechtelijke uitvoerbare titel nodig was ten aanzien van de derde die hoofdelijk gehouden is tot de betaling van de belasting.

De verwijzende rechter beslist dan ook om het Hof de twee hiervoor weergegeven prejudiciële vragen te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad herinnert eraan dat de in het geding zijnde bepaling ertoe strekt het frauduleuze mechanisme van de « kasgeldvennootschappen » te bestrijden.

In die constructie bezit een vennootschap, ingevolge de verkoop van haar activa, geen liquide middelen meer maar blijft zij onderworpen aan een uitgestelde belasting die haar winsten treft en die de intrinsieke waarde van de vennootschap in die mate vermindert. Wanneer de overdragende aandeelhouders hun aandelen verkopen aan een derde tegen een hogere prijs dan de intrinsieke waarde van de vennootschap, heeft die derde niet de financiële draagkracht om het met de prijs van de aandelen overeenstemmende bedrag te betalen en zal de verworven vennootschap virtueel failliet aan haar lot worden overgelaten.

Wanneer de belasting ten laste van die vennootschap wordt ingekohierd, wordt, bij gebrek aan activa, aan de belastingadministratie elke vordering ten laste van de vennootschap ontzegd, terwijl het grootste deel van de liquide middelen van de vennootschap aan de overdragende aandeelhouders werd gestort. Het fiscale verlies dat verband houdt met dat frauduleuze financiële circuit, werd geraamd op één miljard euro, hetgeen de wetgever ertoe heeft gebracht de in het geding zijnde bepaling in te voegen.

A.2.1. Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag is de Ministerraad allereerst van mening dat de categorieën van vergeleken belastingschuldigen daarin niet worden geïdentificeerd. Hij stelt vast dat in de verwijzingsbeslissing het begrip « fout » in het burgerlijk recht ter sprake wordt gebracht, terwijl de formulering van de vraag betrekking heeft op het begrip « goede of kwade trouw ».

Gesteld dat de prejudiciële vraag noopt tot het vergelijken van de situatie, in een kasgeldvennootschap, van een overdragende aandeelhouder die een persoonlijke fout heeft begaan met die van een overdragende aandeelhouder die geen persoonlijke fout heeft begaan, is de vraag irrelevant, aangezien het doel van de in het geding zijnde bepaling erin bestaat het mechanisme van de kasgeldvennootschappen in zijn geheel aan te pakken, ten aanzien van het enige doel dat met een dergelijke frauduleuze verrichting wordt nagestreefd, namelijk de verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap door de betaling van de belasting te omzeilen.

A.2.2. De Ministerraad is vervolgens van mening dat de bepaling verantwoord en evenredig ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet is.

Hij brengt in herinnering dat het doel van de in het geding zijnde bepaling erin bestaat de rechten van de Schatkist te vrijwaren, aangezien de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor de behartiging van het algemeen belang. Het mechanisme van hoofdelijkheid voor de betaling van de te dezen ingevoerde belasting is een uitzonderlijke maatregel, waarmee een preventief doel (de constructie van kasgeldvennootschappen ontmoedigen) en een curatief doel (de invordering van de belasting mogelijk maken ten aanzien van een kasgeldvennootschap) worden nagestreefd.

Dat mechanisme is evenredig aangezien het enkel van toepassing is wanneer wordt voldaan aan de strikte, duidelijke en in de in het geding zijnde bepaling limitatief opgesomde voorwaarden, waarbij die voorwaarden het mogelijk maken enkel de frauduleuze constructies te beogen; de hoofdelijkheid heeft bovendien enkel betrekking op de belastingschulden die in paragraaf 2 van artikel 442^{ter} van het WIB 1992 zijn opgesomd. De overdragende aandeelhouder beschikt daarenboven over middelen om zich te wapenen tegen een verhaal van de fiscus, en uit het voorliggende dossier blijkt dat de eisers door hun advocaat waren gewaarschuwd.

Ten slotte brengt de in het geding zijnde bepaling geen voorrecht of vrijstelling of vermindering van belasting met zich mee die in strijd zijn met artikel 172 van de Grondwet.

A.3. Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag brengt de Ministerraad in herinnering dat het in het geding zijnde mechanisme een uitzonderlijke maatregel is die ertoe strekt de geprogrammeerde insolventie van kasgeldvennootschappen, die voornamelijk de overdragende aandeelhouders ten goede komt, te bestrijden.

Ook al werkt die hoofdelijkheid van rechtswege, toch zal de door de belastingadministratie in het geding gebrachte aandeelhouder steeds de mogelijkheid hebben om de zaak aanhangig te maken bij een rechtscollege dat zal nagaan of te dezen wordt voldaan aan de zeer strikte voorwaarden die bij artikel 442^{ter}, § 1, van het WIB 1992 zijn vastgesteld. De toegang tot de rechter wordt gewaarborgd voor de betrokken aandeelhouders, die dus over een daadwerkelijk rechtsmiddel beschikken om de toepassing van de in het geding zijnde maatregel te betwisten, zodat de Ministerraad het Hof dus verzoekt om de prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden.

A.4. De eisers voor de verwijzende rechter geven met betrekking tot de feiten aan dat zij een som hebben laten consigner met het oog op de betaling van de vennootschapsbelasting door de nv « S.D. », maar dat die som door het boekhoudkantoor dat hen heeft bijgestaan, werd vrijgegeven ten gunste van de nv « S.D. » en niet ten gunste van de Schatkist. Die maatregel was te dezen dus klaarblijkelijk niet toereikend.

A.5. De eisers voor de verwijzende rechter verzoeken het Hof om de eerste prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden.

Zij zijn van mening dat de in het geding zijnde maatregel discriminerend is, in zoverre hij de overdragers te goeder trouw en de overdragers te kwader trouw op identieke wijze behandelt, terwijl die personen zich in

wezenlijk verschillende situaties bevinden ten aanzien van de in het geding zijnde maatregel, die ertoe strekt een einde te maken aan de fraude in verband met de aankoop van aandelen van kasgeldvennootschappen.

Die identieke behandeling is evenwel niet verantwoord, zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft vastgesteld in de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling, aangezien de overdragers te goeder trouw niet redelijkerwijs persoonlijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor het niet betalen van de door de overgedragen vennootschap verschuldigde belastingen.

Die maatregel brengt daarenboven onevenredige gevolgen met zich mee voor de overdragers te goeder trouw. Andere, minder restrictieve maatregelen hadden immers kunnen worden overwogen, zoals de voorafgaande uitwisseling van informatie met de belastingadministratie of de mogelijkheid om de regelmatigheid van de verrichting te bewijzen of om bepaalde voorafgaande formaliteiten te vervullen. Het is op die grond dat het Grondwettelijk Hof en het Hof van Justitie van de Europese Unie automatische mechanismen van foutloze hoofdelijke aansprakelijkheid reeds hebben afgekeurd, aangezien dergelijke mechanismen onevenredig zijn met het doel dat erin bestaat de rechten van de Schatkist te vrijwaren, in zoverre zij tot gevolg hebben dat een categorie van personen, die te goeder trouw zijn, wordt gestraft door ze aansprakelijk te stellen voor het frauduleuze gedrag van andere personen.

A.6. De eisers voor de verwijzende rechter verzoeken het Hof om de tweede prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden.

Artikel 393, § 2, van het WIB 1992 maakt het de ontvanger der directe belastingen mogelijk om de overdragers te goeder trouw te vervolgen tot invordering van de belastingschulden van de overgedragen vennootschap, enkel omdat artikel 442^{ter} van het Wetboek ze hoofdelijk aansprakelijk maakt voor de betaling van de schulden van de overgedragen vennootschap, terwijl het « *privilège du préalable* » de ontvanger niet toestaat zich een uitvoerbare titel tegen « gewone derden » te bezorgen zonder uitdrukkelijke rechterlijke machtiging.

Terwijl zij overdragers te goeder trouw zijn, worden de eisers voor de verwijzende rechter niet behandeld als « gewone derden » op het vlak van de invordering van de belasting, maar als overdragers te kwader trouw. Die behandeling, die verschilt van de behandeling van gewone derden en die identiek is aan de behandeling van overdragers te kwader trouw, is niet verantwoord.

Die maatregel staat niet in een redelijke verhouding tot het doel dat erin bestaat fraude met kasgeldvennootschappen te bestrijden. Er bestaat immers geen enkel toezicht met volle rechtsmacht, zodra het mechanisme van hoofdelijke aansprakelijkheid automatisch, van rechtswege, algemeen en onbeperkt is; een rechtscollege zou de toepassing ervan dus niet redelijkerwijs kunnen toetsen.

A.7. In hun memorie van antwoord zijn de eisers voor de verwijzende rechter van mening dat het onderscheid van de Ministerraad tussen de fout en de goede trouw niet relevant is. Indien de overdrager te goeder trouw is, dan is dat *a fortiori* immers omdat hij geen persoonlijke fout heeft begaan en, omgekeerd, indien hij geen persoonlijke fout heeft begaan, dan is dat *a fortiori* omdat hij te goeder trouw is.

De door de Ministerraad aangehaalde arresten zijn te dezen daarenboven niet relevant, aangezien zij in strafzaken en niet in fiscale zaken werden gewezen.

Ten slotte, hoewel de wetgever de verkoop van een kasgeldvennootschap opvat als een globale verrichting, neemt zulks niet weg dat niet alle overdragers noodzakelijkerwijs te kwader trouw zijn en dus niet noodzakelijkerwijs een persoonlijke fout begaan in het kader van een dergelijke verrichting. De overdragers die te goeder trouw zijn, kunnen dus niet aansprakelijk worden gesteld voor handelingen die door andere personen zijn verricht, gewoonweg omdat later uit het mechanisme het bedrieglijk opzet van die laatsten zou blijken.

De door de Ministerraad ter sprake gebrachte mogelijkheid voor de overdragers om de zaak aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg teneinde de toepassingsvoorwaarden van artikel 442^{ter} van het WIB 1992 te laten nagaan, zou een rechterlijk toezicht met volle rechtsmacht dat de in het geding zijnde bepaling in overeenstemming kan brengen met de in de tweede prejudiciële vraag aangevoerde normen, geenszins mogelijk maken.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 442*ter*, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992).

Artikel 442*ter* van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 23 - de enige bepaling van hoofdstuk V (« Kasgeldvennootschappen ») van titel II (« Financiën ») - van de programmawet van 20 juli 2006, bepaalt :

« § 1. Iedere rechtspersoon of natuurlijke persoon die - al dan niet tesamen met zijn echtgeno(o)t(e) of zijn wettelijk samenwonende partner en/of zijn descendentes, ascendenten en zijverwanten tot en met de tweede graad - middellijk of onmiddellijk minstens 33 percent bezit van de aandelen in een binnenlandse vennootschap en deze aandelen, of een gedeelte daarvan ten belope van minstens 75 percent overdraagt uiterlijk in een tijdsspanne van één jaar, is van rechtswege hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belastingschulden en toebehoren indien het actief van de vennootschap uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen voor ten minste 75 percent bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen.

§ 2. De in § 1 bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid geldt enkel voor de belastingschulden en toebehoren die betrekking hebben op :

- het belastbaar tijdperk waarin de overdracht van de aandelen plaatsheeft;
- de drie belastbare tijdperken voorafgaand aan deze waarin de overdracht van de aandelen plaatsheeft.

Als de vennootschap uiterlijk de dag van de overdracht van de aandelen een meerwaarde gerealiseerd heeft op immateriële of materiële vaste activa dewelke het voorwerp kunnen uitmaken van een gespreide taxatie als bedoeld in artikel 47 op voorwaarde van herbelegging van de waarde van de vervreemding overeenkomstig § 2 van dit artikel en tevens de intentie tot herbelegging kenbaar heeft gemaakt in zijn fiscale aangifte met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin de meerwaarde gerealiseerd werd, zijn de verkopers van de aandelen bovendien hoofdelijk aansprakelijk voor de belasting die betrekking heeft op de meerwaarde, als de herbelegging niet geschiedde binnen de wettelijke termijn.

§ 3. § 1 is niet van toepassing op de overgedragen aandelen van een genoteerde vennootschap of van een onderneming die onder het toezicht staat van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen ».

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.2. Aan het Hof wordt gevraagd of artikel 442^{ter}, § 1, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, «in zoverre het bepaalt dat iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die middellijk of onmiddellijk minstens 33 pct. bezit van de aandelen in een binnenlandse vennootschap en die aandelen of een gedeelte daarvan ten belope van minstens 75 pct. overdraagt uiterlijk in een tijdsspanne van één jaar, van rechtswege hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van de belastingschulden en toebehoren indien het actief van de vennootschap uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen voor ten minste 75 pct. bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen, zelfs indien hij geen persoonlijke fout heeft begaan of doet blijken van een vrijstellingsgrond die hem eigen is ».

B.3. Uit de formulering van de prejudiciële vraag en uit de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Hof wordt verzocht de identieke behandeling te onderzoeken, met betrekking tot de bij de in het geding zijnde bepaling ingevoerde hoofdelijkheid van rechtswege, van, enerzijds, de aandeelhouders die hun aandelen overdragen onder de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde voorwaarden en die een persoonlijke fout hebben begaan of te kwader trouw zijn, en, anderzijds, de aandeelhouders die hun aandelen overdragen onder de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde voorwaarden en die geen persoonlijke fout hebben begaan of doen blijken van een vrijstellingsgrond die hun eigen is of te goeder trouw zijn.

B.4.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale zaken.

B.4.2. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5.1. De in het geding zijnde bepaling voert een hoofdelijkheid van rechtswege in voor de betaling van de belastingschulden en toebehoren, in de zin van artikel 442*ter*, § 2, van het WIB 1992, van een overgedragen vennootschap :

- ten aanzien van « iedere rechtspersoon of natuurlijke persoon die - al dan niet tesamen met zijn echtgeno(o)t(e) of zijn wettelijk samenwonende partner en/of zijn descendenten, ascendenten en zijverwanten tot en met de tweede graad - middellijk of onmiddellijk minstens 33 percent bezit van de aandelen in een binnenlandse vennootschap » (hierna : overdragende aandeelhouder) en

- die « deze aandelen, of een gedeelte daarvan ten belope van minstens 75 percent overdraagt uiterlijk in een tijdsspanne van één jaar », terwijl

- het actief van de overgedragen vennootschap « uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen voor ten minste 75 percent bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen ».

B.5.2. Het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling wordt aldus bepaald door drie cumulatieve voorwaarden die respectievelijk betrekking hebben op de hoedanigheid van de overdragende aandeelhouder (middellijk of onmiddellijk bezit van minstens 33 pct. van de aandelen), op de omvang van de overdracht, door de overdragende aandeelhouder, van zijn aandelen (minstens 75 pct. uiterlijk in een tijdsspanne van één jaar) en op de aard van de overgedragen vennootschap (actief dat voor ten minste 75 pct. bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen), waarbij een dergelijke vennootschap als « kasgeldvennootschap » wordt aangemerkt.

Bij de in het geding zijnde bepaling wordt dus, ten laste van de overdragende aandeelhouders van een kasgeldvennootschap, een hoofdelijkheid ingevoerd voor de betaling van de belastingschulden en toebehoren die door die vennootschap verschuldigd zijn en die in paragraaf 2 van artikel 442*ter* van het WIB 1992 zijn bedoeld, zonder rekening te houden met de goede of kwade trouw van de overdragende aandeelhouder.

B.5.3. Het Hof dient te onderzoeken of de identieke behandeling van de overdragende aandeelhouders die, onder de in de in het geding zijnde bepaling opgesomde voorwaarden, een fout hebben begaan of te kwader trouw zijn en van de overdragende aandeelhouders die, onder de in de in het geding zijnde bepaling opgesomde voorwaarden, geen fout zouden hebben begaan of te goeder trouw zouden zijn, redelijk verantwoord is.

B.6.1. Met betrekking tot de bij de in het geding zijnde bepaling ingevoerde hoofdelijkheid wordt in de memorie van toelichting betreffende artikel 23 van de programmawet van 20 juli 2006, waarbij de in het geding zijnde bepaling is ingevoegd, vermeld :

« De Belgische Staat derft bij de frauduleuze constructies van kasgeldvennootschappen belangrijke belastinginkomsten gezien ze zich per definitie gesteld ziet tegenover een vennootschap zonder enig actief. Hoewel sinds 1 mei 2003 in de schoot van de FOD Financiën een Nationale Cel Kasgeldvennootschappen werd opgericht met als specifiek doel gerechtelijke acties op te starten tegen de bij de constructie betrokken partijen teneinde een reële inning te bewerkstelligen, volstaat haar oprichting om meerdere redenen niet. Vooreerst kan ze geen fiscale weg bewandelen die tot invordering leidt, doch dient ze burgerlijke vorderingen op te starten, dan wel zich burgerlijke partij te stellen voor de strafrechter. Zulks brengt mee dat de invordering slechts op termijn kan geschieden, temeer daar er een grote afhankelijkheid is van de diverse actoren in de procesvoering. Daarnaast wordt op het terrein vastgesteld dat er nood is aan een wetgevend initiatief om de invorderingsmogelijkheden te vergemakkelijken.

Om deze redenen is een wetgevend optreden noodzakelijk teneinde een halt toe te roepen aan de frauduleuze structuur van kasgeldvennootschappen.

Voornoemde fraudestructuur kenmerkt zich enerzijds door het feit dat de oorspronkelijke aandeelhouders van de vennootschap ten koste van de Fiscus belangrijke voordelen realiseren in de vorm van de door hen ontvangen vervreemdingsprijs van de aandelen die hoger is dan de waarde in het normale economische verkeer en anderzijds door het feit dat de opgezette structuur rond de kopers van de aandelen de vennootschap leeghaalt en hiermee de aankoopsom van de aandelen voldoet. Gezien een verhaal van de belastingschulden bij de kasgeldvennootschap uiteraard illusoir is, een aansprakelijkheidsstelling van de bedrijfsleiders onvoldoende soelaas biedt (stromannen, verleende kwijting enz.), werd de fundamentele optie gemaakt de oorspronkelijke aandeelhouders - mits bepaalde voorwaarden zijn

voldaan - aansprakelijk te stellen gezien de constructie essentieel in hun belang werd opgezet en *in fine* het steeds de vennootschapsgelden zijn dewelke belastingvrij naar hen terugvloeien.

Voorliggend hoofdstuk beoogt een artikel 442^{ter} aan het WIB 1992 toe te voegen, logischerwijze ressorteert het artikel aldus onder Hoofdstuk IX ‘ Rechten en voorrechten van de Schatkist inzake invordering ’ aangezien de kasgeldvennootschap essentieel als doel heeft aan de rechtmatige invordering van de belasting te ontsnappen.

Meer precies wordt artikel 442^{ter} ondergebracht onder Afdeling IV ‘ Aansprakelijkheid en plichten van sommige ministeriële officieren, openbare ambtenaren en andere personen ’ daar het artikel voorziet in een hoofdelijke gehoudenheid van aandeelhouders.

Het hoofdstuk heeft een dubbel uitgangspunt : enerzijds beoogt het door een hoofdelijke gehoudenheid in te stellen een belangrijk preventief signaal uit te zenden teneinde het opzetten van kasgeldconstructies te ontmoedigen, anderzijds beoogt het een curatief effect te sorteren teneinde een adequaat instrumentarium aan te bieden aan de met de invordering belaste ambtenaar mocht er alsnog een kasgeldvennootschap gecreëerd worden.

Het hoofdstuk diende noodzakelijkerwijze voldoende ruim geformuleerd te worden opdat de kasgeldconstructies er maximaal zouden onder ressorteren, daarnaast diende het voldoende eng gelibelleerd te worden opdat het geen *bona fide* transacties zou visereren.

Voorliggend hoofdstuk werd gestoeld op artikel 40 van de Nederlandse Invorderingswet 1990, waar het zeker sinds zijn aanpassing per 1 januari 2001 vruchten afwerpt in de strijd tegen de fraude met kasgeldvennootschappen.

De opmerking van de Raad van State om een notie van goede trouw in te bouwen wordt niet gevolgd, vermits het geheel van elementen die maken dat er sprake kan zijn van een frauduleuze kasgeldconstructie zo nauwkeurig mogelijk worden afgewogen.

In ieder geval heeft een aandeelhouder te goeder trouw onder meer de volgende mogelijkheden om zich te wapenen tegen een verhaal van de fiscus :

- hij kan bij de verkoop van zijn aandelen een regresvordering stipuleren tegen de koper van de aandelen waarbij hij zich op zijn beurt keert tegen de koper mocht hij ooit worden aangesproken door de fiscus;

- hij kan de verkoop van zijn aandelen laten plaatsvinden op het einde van het boekjaar waarop hij de waarde van zijn aandelenpakket perfect kan valoriseren[;]

- hij kan aansturen op het verrichten van voorafbetalingen dan wel een aan de latente belastingschuld beantwoordend bedrag op een geblokkeerde rekening laten storten.

Art. 19

Dit hoofdstuk stelt aandeelhouders met een aandelenpakket van minstens 33 percent van rechtswege hoofdelijk aansprakelijk voor bepaalde belastingschulden van de vennootschap.

Deze aandeelhouder kan zowel een rechtspersoon als een natuurlijk persoon zijn, in het laatste geval wordt - naar analogie van artikel 90, 9^{de} WIB 1992 - voorzien dat de

hoofdelijkheid ook speelt als het aandelenpakket van 33 percent bereikt wordt door samenvoeging van het aandelenbezit van zijn echtgeno(o)t(e), zijn wettelijk samenwonende partner, hun beider ascendenten, descendenten en zijverwanten tot en met de tweede graad. Deze uitbreiding beoogt te vermijden dat men aan de toepassing van het artikel ontsnapt door zijn aandelenpakket door te schuiven aan een nabij familielid.

Evenzo wordt voorzien dat het volstaat dat een aandelenpakket van 33 procent 'middellijk' is.

Bedoeld worden die situaties waarbij een aandeelhouder X met een bepaald aandelenbezit in vennootschap A - die op haar beurt minstens 33 percent van de aandelen van vennootschap B bezit - aansprakelijk kan gesteld worden voor de belastingschulden van de kasgeldvennootschap B.

Het percentage van 33 percent werd ingevoegd naar analogie van de Nederlandse Invorderingswet en beoogt de belangrijke aandeelhouders met reële beslissingsmacht binnen de Algemene Vergadering te viseren.

De opmerking van de Raad van State dat per consequentie een kasgeldconstructie met 10 aandeelhouders van elk 10 percent niet ondervangen wordt is theoretisch correct. De praktijk heeft evenwel aangetoond dat dergelijke situatie in de fraude met kasgeldconstructies zich nagenoeg nooit voordeed omwille van het feit dat er een volledige orkestratie met diverse actoren noodzakelijk is (aankoper aandelen, notaris, fiscalist, stroman, (diverse) banken) wat maakt dat bij het opzetten van de constructie een beperkt aantal aandeelhouders betrokken is. Bovendien moet de zekerheid bestaan dat het volledige pakket aandelen in de constructie meegaat gezien de uitbetaling van de aandelen *in fine* geschiedt met het kapitaal van de vennootschap wat opnieuw maakt dat de constructie zich enkel leent voor beperkte aandeelhoudersschappen.

Voornoemde aandeelhouder is enkel aansprakelijk voor zover hij zijn aandelen, dan wel partieel ten belope van minstens 75 percent, overdraagt uiterlijk in een tijdsspanne van 1 jaar. Het percentage van overdracht gaat terug op artikel 286, vierde lid, en 558, vierde lid, VennW. en stoelt op de overweging dat een statutenwijziging alleen aangenomen wordt wanneer minstens drie vierden van de stemmen wordt verkregen.

Teneinde te vermijden dat een trapsgewijze aandelenoverdracht (waarbij iedere overdracht op zich niet minstens 75 percent zou uitmaken, doch wel de totaliteit) zou ontsnappen aan de toepassing van het artikel, wordt een periode van één jaar naar voor geschoven waarbinnen de aandelenoverdracht moet plaatsvinden.

Het ontwerp voorziet een hoofdelijke aansprakelijkheid van rechtswege, zodat geen discussie kan ontstaan over de eventuele noodzaak van een voorafgaande rechterlijke toelating.

De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt zowel voor de belastingschulden als haar toebehoren (belastingverhogingen, interesten, boeten en kosten).

Evenwel is de aandeelhouder enkel aansprakelijk indien het actief van de vennootschap uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen voor minstens 75 percent bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen.

Er wordt een ‘ liquiditeitsgehalte ’ van 75 percent weerhouden omwille van het tarief van de vennootschapsbelasting (cfr. artikel 215 WIB 1992), verhoogd met het gemiddeld percentage kostprijs om de constructie op het getouw te zetten.

De ‘ liquiditeiten ’ waaruit de vennootschap dient te bestaan voor minstens 75 percent uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen zijn deze dewelke vallen onder rekeningnummers 26, 28, 29, 40 en 41 en deze van klasse 5 van het K.B. van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel.

De Raad van State stelt zich vragen bij de noodzaak om tevens de financiële vaste activa te viseren. Bij de bepaling van de actiefbestanddelen waaruit een vennootschap kan bestaan op het ogenblik dat ze tot een kasgeldvennootschap verwordt, werd gekeken naar die actiefbestanddelen dewelke binnen afzienbare tijd konden gevaloriseerd worden. In de overgrote meerderheid der gevallen werden de middelen van de vennootschap werkelijk in liquiditeiten omgezet (voordeel dat een perfecte prijsbepaling voor de *asset deal* mogelijk is, dat de verkopers van de aandelen de grootste zekerheid verkrijgen betaal[d] te worden met de activa van de vennootschap door de uitwisseling van de cheques op de *closing day*). Evenwel is in [de] praktijk gebleken dat niet in alle dossiers het actief van de vennootschap werd geactiveerd in liquiditeiten.

Het is daarnaast belangrijk er op te wijzen dat het niet mee opnemen van financieel vaste activa er toe zou leiden dat men zich zeer makkelijk zou kunnen onttrekken aan de toepassing van het artikel door het actief om te zetten in aandelenpakketten van verbonden vennootschappen, zeker in het kader van de relatie tussen moeder-dochtervennootschappen (dochtervennootschap is kasgeldvennootschap en moedervennootschap wordt verkocht).

De belastingschulden en toebehoren waarvoor de hoofdelijke aansprakelijkheid geldt hebben betrekking op de belastbare tijdperken waarin de aandelenoverdracht heeft plaatsgehad en de drie eraan voorafgaande belastbare tijdperken. Laatstgenoemde uitbreiding is noodzakelijk om ontsnappingsmogelijkheden aan het artikel te verhinderen (inkorting belastbare tijdperken, instellen tijdsinterval tussen aandelenoverdracht en belastbaar feit).

Tenslotte dient ook een taxatie op grond van artikel 47, § 6, WIB 1992 ondervangen te worden, taxatie met betrekking tot de meerwaarden die zich noodzakelijkerwijze later voordoet op het ogenblik dat de niet-herbelegging komt vast te staan.

De opmerking van de Raad van State wordt bijgetreden. Naar analogie met § 1, laatste lid, wordt evenwel dezelfde terminologie hernomen, m.n. uiterlijk op de dag van de overdracht van de aandelen in plaats van vóór de overdracht van de aandelen.

Teneinde geen hinderpaal te vormen voor *bonafide* transacties en het normaal economisch verkeer niet te verhinderen werden twee belangrijke groepen van aandelentransacties uitgesloten van de toepassing van het artikel omwille van de non-fraudegevoeligheid voor kasgeldconstructies, met name de aandelenoverdrachten m.b.t. :

- aandelen van een onderneming die onder het toezicht staat van de Commissie voor [het] Bank-, Financier- en Assurantiewezen (conform artikel 55 van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten);

- genoteerde vennootschappen (cfr. artikel 4 VennW.).

De bestaande sanctioneringsinstrumenten en het beroep doen op de markt vormen voldoende hinderpaal om een kasgeldconstructie te kunnen opzetten » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, pp. 21-26; zie ook het verslag : *Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/012, p. 5; *Parl. St.*, Senaat, 2005-2006, nr. 3-1774/4, pp. 6-7).

B.6.2. De afdeling wetgeving van de Raad van State had de volgende opmerkingen met betrekking tot de in het geding zijnde maatregel geformuleerd :

« Artikel 22 van het voorontwerp voegt in artikel 442^{quater} van het WIB een bepaling in die ertoe strekt de personen die de aandelen overdragen van een vennootschap die als een kasgeldvennootschap wordt aangezien, hoofdelijk aansprakelijk te stellen ten aanzien van de door die vennootschap verschuldigde belastingen voor de belastbare tijdperken genoemd in paragraaf 2 van de ontwerptekst.

Volgens de memorie van toelichting strekt die bepaling ertoe een eind te maken aan fraude voortvloeiend uit de aankoop van aandelen van vennootschappen die als gevolg van de vervreemding van hun materiële activa, en eventueel van hun goodwill, nog slechts beschikken over activa die volledig of bijna volledig bestaan uit kasgeld, maar die fiscale passiva bezitten (vennootschapsbelasting op de meerwaarden verwezenlijkt door de vennootschap teneinde alleen nog over liquide middelen te beschikken, welke belasting in de tijd kan worden gespreid mits de opbrengst van de vervreemding wordt wederbelegd indien deze verwezenlijkt is op vaste activa : zie WIB, art. 47). De koper geeft een koopsom waarin slechts gedeeltelijk rekening wordt gehouden met de belastingpassiva van de vennootschap en die dus zeer voordelig is voor de verkopers. Volgens de ene of de andere werkwijze financiert de koper de betaling van die koopsom bij wege van de liquide middelen van de vennootschap, waarna de vennootschap de opbrengst van de verwezenlijking van de vaste activa niet wederbelegt binnen de wettelijke termijn en de door haar verschuldigde vennootschapsbelasting niet voldoet, wat haar faillissement tot gevolg heeft, terwijl de koper volgens de ene of de andere werkwijze het verschil opstrijkt tussen het bedrag van de liquide middelen van de vennootschap en de door hem betaalde prijs, zonder dat hij één enkele euro in de operatie heeft geïnvesteerd.

Die operaties waren in België schering en inslag sedert het begin van de jaren 90 en zijn op grote schaal toegepast.

Aldus gaat de normaal verschuldigde vennootschapsbelasting voorbij aan de fiscus.

De Staat heeft die praktijken uiteraard aangeklaagd bij het parket, wat aanleiding heeft gegeven tot strafrechtelijke vervolging, inzonderheid tegen de kopers en de verkopers. Deze laatsten voeren aan dat ze te goeder trouw zijn en dat ze geoordeeld hebben dat de koper voornemens was de vennootschap na de aankoop de nodige verrichtingen te laten uitvoeren om op wettige wijze de belastinggrondslag te doen verdwijnen.

Voorts heeft de administratie gepoogd de verkopers belastingen te doen betalen op de verwezenlijkte meerwaarde, bij wijze van ‘ diverse inkomsten ’ op basis van artikel 90, 1^o (tegen 33 %), daarbij aanvoerend dat de verkoop de perken van het normale beheer van een

privévermogen te buiten gaat, maar de gunstige afloop van die procedures is geenszins gewaarborgd indien de administratie niet kan aantonen dat de verkopers medeplichtig zijn aan de fraude.

Gelet op de moeilijkheden die de administratie ondervindt om ten laste van de verkopers de belasting in te vorderen die de vennootschap heeft ontdoken via de hierboven beschreven fraudemechanismen, beoogt het ontwerp de verkopers hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de door de vennootschap ontdoken belastingen.

Volgens de memorie van toelichting is het ontwerp ingegeven door artikel 40 van de Nederlandse Invorderingswet 1990, dat de verkoper evenwel de mogelijkheid biedt zijn hoofdelijke aansprakelijkheid te ontlopen indien hij zijn goede trouw aantoot (artikel 40, § 6), wat onder meer het geval is indien de verkoopprijs normaal is.

Dat wezenlijke bestanddeel ontbreekt in de ontwerp tekst : naar luid ervan worden, indien de aandeelhouders van een vennootschap waarvan de activa bestaan uit geldbeleggingen en financiële vaste activa, in januari 2007 aandelen van die vennootschap verkopen voor een volstrekt normale prijs en de vennootschap als gevolg van de verkoop, wegens onvoorziene omstandigheden, failliet wordt verklaard en de vennootschapsbelasting niet kan betalen voor de belastbare tijdperken 2006 en 2007, de verkopers hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de niet-betaalde belastingen, terwijl voor die regel in dat geval geen enkele verantwoording wordt verstrekt.

Voorts ziet de Raad van State niet in waarom de tekst de toepassing van die hoofdelijke aansprakelijkheid afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de verkoper rechtstreeks of onrechtstreeks, eventueel met zijn naaste familieleden, 33 % van de aandelen van de vennootschap moet bezitten : indien alle aandelen tegelijkertijd door tien aandeelhouders wordt verkocht die elk 10 % van de aandelen van de vennootschap in hun bezit hebben, kan evenzeer fraude worden gepleegd ten nadele van de Schatkist. In dat geval kan evenwel worden aangenomen dat elke verkoper slechts aansprakelijk is in verhouding tot de prijs die hij ervoor heeft gekregen.

Fraude is daarentegen alleen denkbaar indien de koper (of, in voorkomend geval, de kopers) gelijktijdig (of eventueel binnen een zeer korte tijd) alle aandelen van de vennootschap in zijn bezit krijgt (of krijgen).

De Raad van State ziet, wat de definitie van de kasgeldvennootschap betreft, niet in waarom de financiële vaste activa in aanmerking worden genomen. Zou het niet verkieslijk zijn om bijvoorbeeld de gemakkelijk realiseerbare effecten als uitgangspunt te nemen ?

Kortom, de tekst moet grondig worden herzien. In wezen moet worden bepaald dat indien de aandelen van een kasgeldvennootschap geheel of bijna geheel verkocht worden voor een prijs die hoger ligt dan de normale waarde, de verkopers hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de belastingen die de vennootschap verschuldigd is voor de belastbare tijdperken genoemd in de ontworpen paragraaf 2, waarbij eventueel wordt gesteld dat de aansprakelijkheid zich beperkt tot het gedeelte van de prijs die iedere verkoper heeft ontvangen indien de door hem verkochte aandelen onder een bepaalde drempel liggen.

Het derde streepje van deze paragraaf 2 moet worden vervangen door een nieuw lid, luidende :

‘ Indien de vennootschap vóór de overdracht van de aandelen voorts een meerwaarde op de materiële of immateriële vaste activa heeft verwezenlijkt die aanleiding kan geven tot spreiding van de heffing voorgeschreven bij artikel 47 van het WIB, op voorwaarde dat de opbrengst van de vervreemding herbelegd wordt overeenkomstig paragraaf 2 van dat artikel en ze in haar belastingaangifte voor het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt haar voornemen tot herbelegging kenbaar heeft gemaakt, en indien de herbelegging niet binnen de wettelijke termijn heeft plaatsgehad, zijn de verkopers hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingen op die meerwaarde ’.

Daarop moet een definitie volgen van de kasgeldvennootschappen die is aangepast rekening houdend met de opmerking hierboven omtrent de financiële vaste activa » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, pp. 97-100).

B.7.1. Uit de voormelde parlementaire voorbereiding blijkt dat de bij de in het geding zijnde bepaling in het leven geroepen hoofdelijkheid tot doel heeft het frauduleuze mechanisme van « kasgeldvennootschappen » te bestrijden en de rechten van de Schatkist te vrijwaren door haar waarborgen inzake de invordering van de verschuldigde belasting te bieden.

De wetgever is uitgegaan van de vaststelling dat een kasgeldvennootschap « per definitie [...] [beoogt] een vennootschap zonder enig actief » te creëren en « essentieel als doel heeft aan de rechtmatige invordering van de belasting te ontsnappen » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, pp. 21-22).

Met het bij de in het geding zijnde bepaling in het leven geroepen mechanisme wordt aldus een dubbel doel nagestreefd : « enerzijds beoogt het door een hoofdelijke gehoudenheid in te stellen een belangrijk preventief signaal uit te zenden teneinde het opzetten van kasgeldconstructies te ontmoedigen, anderzijds beoogt het een curatief effect te sorteren teneinde een adequaat instrumentarium aan te bieden aan de met de invordering belaste ambtenaar mocht er alsnog een kasgeldvennootschap gecreëerd worden » (*ibid.*, p. 22).

B.7.2. In de voormelde parlementaire voorbereiding wordt daarenboven aangegeven dat de in het geding zijnde bepaling is aangenomen teneinde de moeilijkheid te verhelpen voor de belastingadministratie om de medeplichtigheid of de kwade trouw van de overdragende aandeelhouders aan te tonen.

In die context heeft de wetgever ervoor gekozen om de in B.6.2 vermelde opmerkingen van de afdeling wetgeving van de Raad van State niet te volgen en om geen rekening te houden met de goede of kwade trouw van de overdragende aandeelhouders, aangezien het geviseerde mechanisme, onder de cumulatieve en strikte wettelijke toepassingsvoorwaarden van de in het geding zijnde bepaling, een intrinsiek frauduleuze constructie uitmaakt die leidt tot het faillissement van de betrokken vennootschap. Het geval dat voor de verwijzende rechter is gebracht, die heeft beslist dat de toepassingsvoorwaarden van de in het geding zijnde bepaling waren vervuld na het faillissement van de overgedragen vennootschap, bevestigt overigens die vaststelling.

De identieke behandeling van alle overdragende aandeelhouders van een kasgeldvennootschap, los van hun goede of kwade trouw, is pertinent ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen om de constructie van kasgeldvennootschappen te ontmoedigen en zich te wapenen tegen de insolventie die voortvloeit uit het in de in het geding zijnde bepaling bedoelde mechanisme, dat wordt afgebakend door de strikte voorwaarden die erin zijn voorzien.

B.7.3. De in het geding zijnde maatregel brengt daarenboven geen onevenredige gevolgen met zich mee.

De overdragende aandeelhouders van een kasgeldvennootschap kennen immers de hoofdelijkheid die op hen zal rusten indien zij hun aandelen overdragen onder de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde voorwaarden. Indien zij evenwel ervoor kiezen om gebruik te maken van die constructie, kunnen de overdragende aandeelhouders voorzien in waarborgen voor de betaling, door de overgedragen vennootschap, van haar belastingen, bijvoorbeeld door te voorzien in een regresvordering tegen de overnemer bij de verkoop van de aandelen, door de overdracht van de aandelen te verrichten op het einde van het boekjaar of door zich ervan te vergewissen dat de vennootschap de voorafbetalingen verricht die aan de latente belastingschulden beantwoorden of het aan de latente belastingschuld beantwoordend bedrag op een geblokkeerde rekening stort (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, p. 23).

B.8. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.9.1. Aan het Hof wordt gevraagd of artikel 442*ter*, § 1, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het algemene beginsel van het recht op een rechterlijke toetsing met volle rechtsmacht, « in zoverre het een objectieve aansprakelijkheid invoert ten aanzien van iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die middellijk of onmiddellijk minstens 33 pct. bezit van de aandelen in een binnenlandse vennootschap en die aandelen of een gedeelte daarvan ten belope van minstens 75 pct. overdraagt uiterlijk in een tijdsspanne van één jaar, en die van rechtswege hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van de belastingschulden en toebehoren indien het actief van de vennootschap uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen voor ten minste 75 pct. bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen, zonder te voorzien in een toegang tot een rechter die een toetsing met volle rechtsmacht uitoefent ».

B.9.2. Met de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht de bij de in het geding zijnde bepaling ingevoerde hoofdelijkheid te onderzoeken in zoverre zij uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen uitwerking heeft, zonder dat een rechterlijke toetsing met volle rechtsmacht vooraf wordt opgelegd.

B.10.1. De hoofdelijkheid waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, is een burgerrechtelijke maatregel, waarvan de rechtsgevolgen worden geregeld door het Burgerlijk Wetboek. Artikel 1202 van dat Wetboek bepaalt dienaangaande :

« Hoofdelijkheid wordt niet vermoed; zij moet uitdrukkelijk bedongen zijn.

Deze regel lijdt alleen uitzondering in de gevallen waarin hoofdelijkheid bestaat van rechtswege, krachtens een bepaling van de wet ».

B.10.2. Door in een hoofdelijkheid « van rechtswege » te voorzien, heeft de in het geding zijnde bepaling tot gevolg « [dat] geen discussie kan ontstaan over de eventuele noodzaak van een voorafgaande rechterlijke toelating » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, p. 24).

Het feit dat de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde hoofdelijkheid uitwerking heeft van rechtswege, zonder voorafgaandelijk gerechtelijk te moeten worden vastgesteld, vormt evenwel een rechtsgevolg van de wettelijke hoofdelijkheid, waarvan het beginsel voortvloeit uit artikel 1202, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek.

Die maatregel doet niet op onevenredige wijze afbreuk aan de rechten van de overdragende aandeelhouders, die een beroep bij een rechtscollege - zoals te dezen - kunnen instellen teneinde te betwisten dat de wettelijke voorwaarden van de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde hoofdelijkheid zijn vervuld. Het recht op toegang tot een rechter die een toetsing met volle rechtsmacht uitoefent, wordt bijgevolg gewaarborgd aan de overdragende aandeelhouders.

B.10.3. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt daarenboven dat de verwijzende rechter de uitbreiding bekritiseert van de uitvoerbare kracht van het kohier tot de personen die hoofdelijk gehouden zijn tot de betaling van de belasting, die voortvloeit uit artikel 393, § 2, van het WIB 1992, dat bij artikel 66 van de programmawet van 27 april 2007 is ingevoegd, dat bepaalt :

« Het kohier is uitvoerbaar tegen de personen die er niet zijn in opgenomen in de mate zij gehouden zijn tot de betaling van de belastingschuld op grond van het gemeen recht of op grond van de bepalingen van dit Wetboek ».

In de veronderstelling dat er een discriminerende aantasting zou bestaan van de rechten van de overdragende aandeelhouders die krachtens de in het geding zijnde bepaling hoofdelijk gehouden zijn tot de betaling van de belasting, die derden zijn bij het kohier, zou die eventuele aantasting niet haar oorsprong vinden in de in het geding zijnde bepaling bedoelde hoofdelijkheid, maar in de in artikel 393, § 2, van het WIB 1992 bedoelde uitbreiding van de uitvoerbare kracht van het kohier.

B.11. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 442*ter*, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoegd bij artikel 23 van de programmawet van 20 juli 2006, schendt niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het algemeen beginsel van het recht op een rechterlijke toetsing met volle rechtsmacht.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 22 maart 2018.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels