

Rolnummer 7217
Arrest nr. 123/2020 van 24 september 2020

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 19 van de wet van 2 mei 2019 « houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I. », ingesteld door Raf Geurts.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman en M. Pâques, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 20 juni 2019 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 21 juni 2019, heeft Raf Geurts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. H. Vandebergh en Mr. A. Lewandowski, advocaten bij de balie van Limburg, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 19 van de wet van 2 mei 2019 « houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I. » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 15 mei 2019).

Memories zijn ingediend door :

- Andrew Carleton Teich, in zijn hoedanigheid van vereffenaar *qualitate qua* van de bvba « FLIR Systems », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Huyghe en Mr. J. Permeke, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door A. Lauwers, adviseur bij de FOD Financiën.

De verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend.

Andrew Carleton Teich heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 17 juni 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet 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 1 juli 2020 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 1 juli 2020 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. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het eerste middel

A.1. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door artikel 19 van de wet van 2 mei 2019 « houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I. » (hierna : de wet van 2 mei 2019), van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 170, § 1, van de Grondwet, met het fiscaal wettigheidsbeginsel, met het rechtszekerheidsbeginsel en met het beginsel van de minimale voorzienbaarheid van de belastingwet, doordat het in hangende fiscale geschillen een grondslag geeft aan een subsidiaire aanslag die anders geen wettelijke grondslag zou hebben.

A.2.1. De verzoeker zet uiteen dat de bestreden bepaling een rechtstreeks gevolg is van enkele arresten waarin het Hof van Beroep te Antwerpen aanslagen in de vennootschapsbelasting heeft vernietigd omdat zij waren gevestigd ten aanzien van reeds vereffende vennootschappen in plaats van ten aanzien van de vereffenaar *qualitate qua* ervan. Het Hof van Beroep heropende in die zaken de debatten om de fiscale administratie toe te laten met toepassing van artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : het WIB 1992) een subsidiaire aanslag te vestigen.

Artikel 356 van het WIB 1992 bepaalt echter dat de subsidiaire aanslag dient te worden gevestigd ten aanzien van dezelfde belastingplichtige. Bijgevolg zou de subsidiaire aanslag met dezelfde vormfout zijn behept als de vernietigde aanslag. Artikel 357 van het WIB 1992 bepaalt weliswaar welke personen met de betrokken belastingplichtige moeten worden gelijkgesteld, maar die bepaling maakte geen melding van de vereffenaar *qualitate qua*.

De bestreden bepaling vult artikel 357 van het WIB 1992 daarom aan met een nieuwe categorie van gelijkgestelde belastingplichtigen, namelijk de « vereffenaar van de rechtspersoon waarvan de vereffening gesloten is, in die hoedanigheid, of, bij ontstentenis daarvan, de personen die beschouwd worden als vereffenaar krachtens deel 1, boek 2, titel 8 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, gedurende de periode voorzien in artikel 2:143, van hetzelfde Wetboek ».

A.2.2. Aangezien de wet van 2 mei 2019 de inwerkingtreding van de bestreden bepaling niet regelt, is zij in werking getreden op 25 mei 2019, de tiende dag na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*. Volgens de lezing die de verzoeker eraan geeft, moest zij daarom vanaf die datum worden toegepast in hangende gedingen waarin de initiële belastingaanslag was vernietigd en de termijn voor het vestigen van een subsidiaire aanslag nog liep.

De rechtstoestand van de vereffenaars *qualitate qua* die, na de vernietiging van een aanslag die was gevestigd ten aanzien van een reeds vereffende vennootschap, ervan mochten uitgaan dat die vernietiging hun rechten definitief had vastgesteld, zou aldus met terugwerkende kracht worden verzwaaard.

A.2.3. Volgens de verzoeker moet elke belastingplichtige met een minimaal niveau van voorzienbaarheid het belastingstelsel kunnen bepalen dat op hem zal worden toegepast. De bestreden bepaling maakt de toepassing van de belastingwet evenwel onvoorzienbaar, aangezien zij fiscale geschillen die met toepassing van de wetgeving die gold toen het geschil ontstond, met zekerheid in het voordeel van de belastingplichtige zouden zijn beslecht, alsnog in het voordeel van de fiscus doet kantelen. Ten tijde van de vernietiging van de initiële aanslag was immers duidelijk dat geen rechtsgeldige subsidiaire aanslag zou kunnen worden gevestigd. Door alsnog een subsidiaire aanslag mogelijk te maken, grijpt de bestreden bepaling in in een definitief verworven rechtstoestand en schendt zij het rechtmatige vertrouwen van de betrokken belastingplichtigen.

De bestreden bepaling heeft bovendien als gevolg dat de vereffenaar vele jaren na de vereffening alsnog kan worden aangesproken voor belastingschulden van de vereffende vennootschap die pas aan het licht kwamen bij een controle door de fiscale administratie die plaatsvond na het sluiten van de vereffening en waarvoor de administratie vervolgens een aanslag vestigde ten aanzien van de verkeerde belastingplichtige.

A.2.4. De verzoeker beklemtoont dat hij de bestreden bepaling enkel ongrondwettig acht in zoverre zij ingrijpt in verworven rechten. Indien zij enkel van toepassing zou zijn op vereffeningen die nog niet gesloten waren op de datum waarop de bestreden bepaling in werking trad, zou hij de door de wetgever nagestreefde doelstelling, die erin bestaat te vermijden dat belastingplichtigen worden bevrijd van een verschuldigde belasting vanwege een loutere vormfout van de fiscus, volledig onderschrijven.

A.3.1. Volgens de tussenkomende partij mochten de vereffenaars *qualitate qua* die vóór de bekendmaking van de bestreden bepaling een aanslag in de vennootschapsbelasting tegen de vennootschap die zij hadden vereffend, door een rechter vernietigd zagen, er rechtmatig op vertrouwen dat er vervolgens geen subsidiaire aanslag ten aanzien van hen zou worden gevestigd. De bestreden bepaling heeft dat gewettigde vertrouwen geschonden door die subsidiaire aanslag alsnog mogelijk te maken. Zij tast op die manier verworven rechten aan.

A.3.2. Het startfeit van de betrokken rechtssituatie, de vereffening van de vennootschap, kan nochtans vele jaren in het verleden liggen. Er bestaat geen redelijke verantwoording om de vereffenaar *qualitate qua* van die vennootschap vele jaren na datum te confronteren met een belastingaanslag die betrekking heeft op een belastingschuld van die vennootschap, wanneer daar ten tijde van de vereffening geen wettelijke grondslag voor bestond.

A.3.3. De tussenkomenende partij wijst erop dat de wetgever in het verleden de hangende gedingen wel ongemoeid liet wanneer hij artikel 357 van het WIB 1992 aanvulde met een nieuwe categorie van gelijkgestelde belastingplichtigen. Zo heeft hij het toepassingsgebied *ratione temporis* van artikel 357, 3°, van het WIB 1992, ingevoegd bij de wet van 11 december 2008, ingevolge het advies van de Raad van State, afdeling wetgeving, beperkt tot fusieverrichtingen of overbrengingen die plaatsvonden na de inwerkingtreding ervan.

Volgens de tussenkomenende partij had de wetgever ook *in casu* de uitbreiding van de gelijkgestelde belastingplichtigen bij het nieuwe artikel 357, 5°, van het WIB 1992 moeten beperken tot vereffeningen die zijn gesloten vanaf 25 mei 2019, zonder haar te doen ingrijpen in hangende gedingen met betrekking tot reeds lang vereffende vennootschappen.

A.4.1. De Ministerraad wijst op de doelstelling die met de subsidiaire aanslag bedoeld in artikel 356 van het WIB 1992 wordt nagestreefd. Het gaat erom te vermijden dat een belastingplichtige ontsnapt aan de door hem verschuldigde belasting vanwege een loutere vormfout begaan door de fiscale administratie. Zo niet zou de gemeenschap worden beroofd van financiële middelen die haar verschuldigd zijn.

A.4.2. Uit de vernietiging van een belastingaanslag kan de belastingplichtige volgens de Ministerraad geen enkel ander recht putten dan het recht dat de initiële aanslag geen rechtsgevolgen meer kan hebben. De artikelen 356 en 357 van het WIB 1992 laten de fiscale administratie immers toe om een subsidiaire aanslag aan de rechter voor te leggen. De vereffenaars *qualitate qua* die een belastingaanslag gevestigd ten aanzien van de vereffende vennootschap vernietigd zagen, wisten bijgevolg dat de fiscale administratie een subsidiaire aanslag zou vestigen. Bijgevolg kan er geen sprake zijn van verworven rechten. De nietigverklaring van een aanslag om een andere reden dan de verjaring doet immers niet het onaantastbare recht ontstaan om niet opnieuw aan een aanslag te worden onderworpen, voor zover de fiscale administratie daarbij de vastgestelde onwettigheid herstelt.

A.4.3. De bestreden bepaling volgt volgens de Ministerraad de normale regels inzake de inwerkingtreding van wetten, aangezien zij in werking is getreden op de tiende dag na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*. Als procedureregeling is zij vanaf dat ogenblik onmiddellijk van toepassing op alle hangende gedingen waarin de termijn voor een subsidiaire aanslag nog niet verstreken is.

Een dergelijke inwerkingtreding krenkt de verzoeker overigens geenszins in zijn rechten, aangezien de subsidiaire aanslag dient te worden voorgelegd aan de rechter die de initiële aanslag heeft vernietigd.

A.4.4. De bestreden bepaling doet volgens de Ministerraad evenmin afbreuk aan het beginsel van de minimale voorzienbaarheid van de belastingen. Dat beginsel heeft enkel betrekking op het toepasselijke belastingstelsel. De bestreden bepaling schendt dat beginsel niet, aangezien het de belastbare materie, de belastbare grondslag en de aanslagvoet niet wijzigt.

Ten aanzien van het tweede middel

A.5. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten en met artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, doordat zij met terugwerkende kracht ingrijpt in hangende rechtsgedingen. Het middel valt uiteen in twee onderdelen.

A.6.1. In het eerste onderdeel voert de verzoeker aan dat de bestreden bepaling terugwerkende kracht heeft, aangezien zij ingrijpt in de gevolgen van rechterlijke beslissingen waarbij vóór haar inwerkingtreding een initiële aanslag werd vernietigd op een ogenblik waarop geen geldige subsidiaire aanslag mogelijk was.

A.6.2. In het tweede onderdeel voert de verzoeker aan dat dit retroactieve ingrijpen in hangende gedingen niet wordt verantwoord door uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang. De bestreden bepaling zou niet nodig geweest zijn indien de fiscale administratie de basisbeginselen van de vennootschapswetgeving correct zou hebben toegepast. Bovendien blijkt uit de vaste rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dat louter budgettaire motieven niet kunnen volstaan om een retroactief ingrijpen in hangende rechtsgedingen te verantwoorden.

Volgens de verzoeker zal het nieuwe artikel 357, 5°, van het WIB 1992 in de toekomst overigens niet worden toegepast, aangezien de fiscale administratie dezelfde fout allicht niet meer zal maken. Dit toont aan dat de bestreden bepaling slechts als bedoeling heeft om enkele hangende fiscale geschillen in het voordeel van de fiscus te beslechten.

A.7. De tussenkomenende partij voert aan dat de bestreden bepaling terugwerkende kracht heeft, aangezien zij gevolgen verbindt aan feiten die reeds waren voltrokken voorafgaand aan de inwerkingtreding ervan. Die terugwerkende kracht wordt niet verantwoord door dwingende motieven van algemeen belang, aangezien zij louter is ingegeven door de doelstelling om een gevestigde rechtspraak van het Hof van Beroep te Antwerpen onderuit te halen.

A.8. De Ministerraad betoogt dat de bestreden bepaling geen terugwerkende kracht heeft, aangezien zij de normale gang van zaken inzake de inwerkingtreding van nieuwe wetgeving volgt. Het aanknopingspunt voor de intertemporele werking van de bestreden bepaling is niet de vereffening van de vennootschap, maar de datum waarop de initiële belastingaanslag werd vernietigd. Vanaf die datum beschikt de fiscale administratie krachtens artikel 356 van het WIB 1992 over een termijn van zes maanden om een subsidiaire aanslag te vestigen. De voorwaarden voor de toepassing daarvan dienen te worden beoordeeld op het ogenblik waarop de fiscale administratie die subsidiaire aanslag vestigt.

In zoverre de bestreden bepaling toch als retroactief zou worden beschouwd, is de Ministerraad van mening dat de rechtspositie van de vereffenaar *qualitate qua* er niet door wordt verzwaard, aangezien zij voor hem persoonlijk geen bijkomende verplichtingen creëert. Aan de belastbare grondslag worden immers geen elementen toegevoegd. Voor het overige wordt de bestreden bepaling verantwoord door een doelstelling van algemeen belang, namelijk de wil van de wetgever dat een belastingplichtige de door hem rechtmatig verschuldigde belasting niet mag ontduiken door een vormfout van de fiscale administratie.

Ten aanzien van het derde middel

A.9. Het derde middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepaling, van artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met het rechtszekerheidsbeginsel, met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten en met artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, doordat de bestreden bepaling met terugwerkende kracht verworven rechten aantast.

A.10. Volgens de verzoeker blijkt uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dat een retroactieve fiscale wetsbepaling een beperking van het recht op een ongestoord genot van de eigendom uitmaakt. Een dergelijke beperking kan niet worden verantwoord door louter budgettaire motieven.

Volgens de verzoeker schendt de bestreden bepaling het recht op een ongestoord genot van de eigendom om de redenen die hij reeds heeft uiteengezet in het kader van het eerste en het tweede middel.

A.11. Volgens de tussenkomenende partij is de mogelijkheid om een subsidiaire aanslag te vestigen na de vernietiging van een initiële belastingaanslag een beperking van het recht op een ongestoord genot van de eigendom. Dat is des te meer het geval wanneer een belastingplichtige er na de vernietiging van de initiële belastingaanslag op grond van de dan toepasselijke wetgeving van mag uitgaan dat geen geldige subsidiaire aanslag kan worden gevestigd.

De vereffenaar *qualitate qua* kan ten tijde van de vernietiging van een initiële belastingaanslag niet redelijkerwijze voorzien dat de wetgever achteraf retroactief zal ingrijpen in hangende rechtsgedingen om alsnog een subsidiaire aanslag mogelijk te maken.

Bovendien streeft de bestreden bepaling geen legitieme doelstelling na, aangezien de wil om de verschuldigde belasting te kunnen innen, niet volstaat om een wetgevend ingrijpen met terugwerkende kracht te verantwoorden. Uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens blijkt immers dat louter budgettaire motieven daartoe niet volstaan. Aangezien de terugwerkende kracht op geen enkele andere manier wordt verantwoordt, schendt de bestreden bepaling dus het recht op een ongestoord genot van de eigendom.

De bestreden bepaling zou volgens de tussenkomende partij slechts evenredig kunnen zijn met de door de wetgever nagestreefde doelstelling indien zij slechts van toepassing zou zijn op vereffeningen die na haar inwerkingtreding worden gesloten.

A.12. De Ministerraad herhaalt dat de wetgever met artikel 356 van het WIB 1992 wil verzekeren dat elke belastingplichtige de door hem verschuldigde belasting betaalt, ook indien de administratie een procedurefout maakt. De bestreden bepaling doet niets anders dan ervoor zorgen dat een vereffenaar *qualitate qua* wordt gelijkgesteld met de belastingplichtige vennootschap die hij heeft vereffend.

Aldus vermijdt zij dat een discriminatie zou ontstaan tussen vereffenaars *qualitate qua* die in een initiële belastingaanslag als belastingplichtige worden vermeld en de door hen verschuldigde belastingen dus niet kunnen ontlopen, en vereffenaars *qualitate qua* die niet in de initiële belastingaanslag als belastingplichtige worden vermeld en die louter op grond daarvan de door hen verschuldigde belastingen zouden kunnen ontlopen.

Ten aanzien van het vierde middel

A.13. Het vierde middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van de scheiding der machten, vervat in de artikelen 33, 36, 37 en 40 van de Grondwet, en met het rechtsstaatsbeginsel, doordat de wetgever met terugwerkende kracht ingrijpt in een hangend rechtsgeding.

A.14. Volgens de verzoeker is de bestreden bepaling in strijd met het beginsel van de scheiding der machten doordat de wetgever met terugwerkende kracht een fout van de uitvoerende macht herstelt en daardoor de uitkomst van een hangend rechtsgeding tussen een particulier en de uitvoerende macht beïnvloedt. Een dergelijk machtsmisbruik kan in een rechtsstaat niet worden aanvaard.

A.15. De tussenkomende partij betoogt dat de bestreden bepaling ingrijpt in hangende rechtsgedingen waarin de belastingplichtige reeds bepaalde rechten definitief had verworven. Door die verworven rechten aan te tasten en het geschil alsnog in het voordeel van de overheid te beslechten, tast de bestreden bepaling de basiskennmerken van de rechtsstaat aan.

A.16. Volgens de Ministerraad staat het de wetgever vrij om de bestaande wetgeving te wijzigen of aan te vullen. Een dergelijke wijziging is in beginsel steeds onmiddellijk van toepassing. In een rechtsstaat is het overigens eveneens essentieel dat alle belastingplichtigen die zich in gelijke omstandigheden bevinden, gelijk behandeld worden.

De bestreden bepaling heeft overigens geenszins tot gevolg dat vernietigde initiële belastingaanslagen alsnog geldig worden verklaard. Zij heeft slechts als gevolg dat in die zaken waarin de rechter na de vernietiging van de initiële aanslag de debatten heeft heropend, een geldige subsidiaire aanslag aan die rechter kan worden voorgelegd.

Ten aanzien van het vijfde middel

A.17. Het vijfde middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het beginsel van een behoorlijke rechtsbedeling, doordat zij afbreuk doet aan de wapengelijkheid tussen de belastingplichtige en de fiscus in een hangend rechtsgeding.

A.18. Volgens de verzoeker heeft de bestreden bepaling als gevolg dat ten aanzien van een bepaalde categorie van belastingplichtigen afbreuk wordt gedaan aan de waarborgen voor een behoorlijke rechtsbedeling die aan elke burger toekomen. Voor de vereffenaar *qualitate qua* is immers geen sprake van een eerlijk proces, aangezien de regels op grond waarvan dat proces moet worden gevoerd, in de loop ervan worden gewijzigd door één van beide procespartijen, zonder dat daarvoor uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang voorhanden zijn.

A.19. Volgens de tussenkomende partij schendt de bestreden bepaling het recht op een eerlijk proces in zoverre zij met terugwerkende kracht ingrijpt in hangende rechtsgedingen, zonder dat daarvoor uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang voorhanden zijn.

A.20. De Ministerraad herhaalt dat de bestreden bepaling is ingegeven door een doelstelling van algemeen belang. Om die reden doet zij geen afbreuk aan het beginsel van wapengelijkheid of aan het recht op een eerlijk proces. Overigens moet de subsidiaire aanslag steeds worden voorgelegd aan de rechter die de initiële aanslag heeft vernietigd.

- B -

B.1.1. Krachtens artikel 133, § 1, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » (hierna : het KB/WIB 1992) worden belastingaanslagen « op naam van de betrokken belastingschuldigen ten kohiere gebracht ». Een belastingaanslag die op naam van een andere persoon dan de belastingschuldige ten kohiere wordt gebracht, is bijgevolg nietig (Cass., 18 juni 2009, F.08.0034.F).

Het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : het WIB 1992) noch het KB/WIB 1992 bepalen wie de belastingschuldige is voor de belasting die was geheven ten aanzien van een vereffende vennootschap. Die belastingschuldige dient bijgevolg te worden bepaald aan de hand van de regels van vennootschapsrecht.

B.1.2. Krachtens artikel 183, § 1, van het Wetboek van vennootschappen (hierna : het W.Venn) wordt een vennootschap na haar ontbinding geacht voort te bestaan voor haar vereffening. Krachtens artikel 2:76 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna : het WVV) wordt een vennootschap na haar ontbinding geacht voort te bestaan voor haar vereffening tot aan de sluiting daarvan. Tussen de ontbinding en de sluiting van de vereffening behoudt de vennootschap in vereffening bijgevolg haar rechtspersoonlijkheid.

Het sluiten van de vereffening heeft daarentegen wel het verlies van de rechtspersoonlijkheid tot gevolg (Cass., 14 februari 2012, P.11.1181.N). Door het sluiten van de vereffening houdt de vennootschap op te bestaan, is zij geen rechtssubject meer, en heeft zij geen maatschappelijke zetel, geen vermogen en geen organen meer. Bijgevolg kan zij niet langer in rechte worden aangesproken.

B.1.3. Teneinde de rechten van de schuldeisers van de vereffende vennootschap te beschermen, bepalen artikel 198, § 1, derde streepje, van het W.Venn. en artikel 2:143, § 1, vijfde streepje, van het WVV dat de vennootschap nog gedurende vijf jaar na de bekendmaking van de sluiting van de vereffening in de bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad* door haar schuldeisers kan worden aangesproken in de persoon van haar vereffenaar.

De vereffenaar kan krachtens die bepalingen door de schuldeisers van de vennootschap slechts in zijn hoedanigheid van vereffenaar worden aangesproken. Aangezien een vordering die op grond van die bepalingen is ingesteld, bij wege van een juridische fictie is gericht tegen de vereffende vennootschap, voor schulden die zijn ontstaan toen de vennootschap nog bestond, staat de vereffenaar niet met zijn persoonlijke vermogen voor die schulden in.

B.1.4. Gelet op het voorgaande moet de fiscale administratie, indien zij naar aanleiding van een controle na de sluiting van de vereffening van een vennootschap een aanslag in de vennootschapsbelasting vestigt ten aanzien van de vennootschap als belastingplichtige, die aanslag ten kohiere brengen op naam van de vereffenaar ervan.

B.2.1. Het bestreden artikel 19 van de wet van 2 mei 2019 « houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I. » (hierna : de wet van 2 mei 2019) wijzigt artikel 357 van het WIB 1992, dat deel uitmaakt van de bepalingen in dat Wetboek die de aanslagtermijnen regelen bij de vestiging en invordering van de inkomstenbelastingen.

B.2.2. De verzoekende partij is verwickeld in een geschil met de belastingadministratie naar aanleiding van de vereffening van een vennootschap. Doordat de fiscale administratie de aanslag in de vennootschapsbelasting ten kohiere heeft gebracht op naam van de vereffende vennootschap in plaats van op naam van de vereffenaar ervan, werd die aanslag door de rechter vernietigd.

B.2.3. Artikel 356 van het WIB 1992 bepaalt :

« Wanneer tegen een beslissing van de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.

Als de administratie een subsidiaire aanslag binnen de voornoemde termijn van zes maanden aan de rechter voorlegt, beginnen, in afwijking van het eerste lid, de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen te lopen vanaf de betekening van de rechterlijke beslissing betreffende de subsidiaire aanslag.

Wanneer de aanslag waarvan de nietigheid door de rechter wordt uitgesproken, aanleiding heeft gegeven tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling, wordt bij de berekening van de aan het oordeel van de rechter onderworpen subsidiaire aanslag rekening gehouden met die teruggave.

De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

Wanneer de subsidiaire aanslag gevestigd wordt in hoofde van een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige, wordt die aanslag aan de rechter onderworpen door een aan de gelijkgestelde belastingschuldige betekend verzoekschrift met dagvaarding om te verschijnen ».

B.2.4. Vóór de bestreden bepaling kon de belastingadministratie na de nietigverklaring van de belastingaanslag om de in B.2.2 vermelde reden, geen geldige subsidiaire aanslag aan de rechter voorleggen. Artikel 356 van het WIB 1992 vereist immers dat de subsidiaire aanslag « op naam van dezelfde belastingschuldige » als de vernietigde aanslag aan die rechter wordt voorgelegd. Indien de fiscale administratie een subsidiaire aanslag ten kohiere zou brengen ten aanzien van de vereffenaar, zou die dus nietig moeten worden verklaard vanwege hetzelfde gebrek als de initiële aanslag.

B.2.5. Krachtens artikel 357 van het WIB 1992 worden weliswaar bepaalde categorieën van personen gelijkgesteld met de belastingschuldige van de initiële aanslag bedoeld in artikel 356 van hetzelfde Wetboek, maar die bepaling bevatte geen gelijkstelling tussen de vereffende vennootschap en haar vereffenaar. In de versie ervan die van toepassing was voordat het werd gewijzigd bij de bestreden bepaling, luidde artikel 357 van het WIB 1992 immers als volgt :

« Voor de toepassing van de artikelen 355 en 356 worden met dezelfde belastingschuldige gelijkgesteld :

1° de erfgenamen van de belastingschuldige;

2° zijn echtgenoot;

3° naargelang het geval, de vennootschap die een fusie, splitsing, verrichting gelijkgesteld met een fusie of andere ontbinding zonder verdeling van het gehele maatschappelijke vermogen heeft doorgevoerd en de opslorpemde of verkrijgende vennootschap of de verkrijgende vennootschappen;

4° de leden van het gezin, de vennootschap, de vereniging of de gemeenschap waarvan het hoofd, de directeur, de aandeelhouders of de vennoten oorspronkelijk werden aangeslagen en wederkerig ».

B.2.6. De bestreden bepaling vult artikel 357 van het WIB 1992 daarom aan met een gelijkstelling van de vereffenaar en de vereffende rechtspersoon als belastingschuldige. Het nieuwe artikel 357, 5°, van het WIB 1992 bepaalt :

« Voor de toepassing van de artikelen 355 en 356 worden met dezelfde belastingschuldige gelijkgesteld :

[...]

5° de vereffenaar van de rechtspersoon waarvan de vereffening gesloten is, in die hoedanigheid, of, bij ontstentenis daarvan, de personen die beschouwd worden als vereffenaar krachtens deel 1, boek 2, titel 8 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, gedurende de periode voorzien in artikel 2:143, van hetzelfde Wetboek ».

B.2.7. In de parlementaire voorbereiding wordt de bestreden bepaling als volgt verantwoord :

« Met het arrest van het Hof van beroep te Antwerpen dd. 27 juni 2017 werd geoordeeld dat de aanslagen die gevestigd werden op naam van een vereffende vennootschap in feite werden gericht aan een vennootschap die niet meer bestaat en dat dergelijke aanslagen op naam van de vereffenaar, in zijn hoedanigheid van vereffenaar van de vereffende vennootschap, zouden moeten worden gevestigd. Tegen deze uitspraak was geen cassatievoorziening mogelijk.

In artikel 355 WIB 92 wordt de mogelijkheid geboden om, in geval van een vernietiging van een aanslag in een beslissing naar aanleiding van een bezwaarschrift, een vervangende aanslag voor te stellen waarbij rekening gehouden wordt met de reden van de vernietiging om een andere reden dan verjaring. Wanneer een gerechtelijke beslissing een aanslag vernietigt wegens een andere reden dan verjaring, kan overeenkomstig artikel 356, WIB 92 een subsidiaire aanslag aan de rechter worden voorgelegd door middel van conclusies. In beide gevallen wordt als voorwaarde gesteld dat de betreffende nieuwe aanslagen worden gevestigd op basis van dezelfde belastingelementen en in hoofde van dezelfde belastingschuldige. Artikel 357, WIB 92 bepaalt wie als dezelfde belastingschuldige kan worden beschouwd.

In de huidige stand van de wetgeving kan in toepassing van artikel 357, WIB 92 de vereffenaar ‘ *qualitate qua* ’ niet beschouwd worden als dezelfde belastingschuldige zoals bepaald in de artikelen 355 en 356, WIB 92. Met de wet van 11 december 2008 (BS 12 januari 2009) werd er reeds een bepaling toegevoegd waarbij een gelijkaardige regeling werd getroffen voor bijvoorbeeld vennootschappen die naar aanleiding van een fusie werden overgenomen.

Naar analogie met deze wijziging en teneinde de wettelijk verschuldigde belasting te kunnen handhaven wordt artikel 357, WIB 92 gewijzigd teneinde de vereffenaar ‘ *qualitate qua* ’ toe te voegen aan de lijst van personen gelijkgesteld met de belastingschuldige in het kader van de vestiging van een subsidiaire of vervangende aanslag ten gevolge van een vernietiging van de aanslag door een gerechtelijke of een administratieve beslissing.

De inkohiering in hoofde van de vereffenaar ‘ *qualitate qua* ’ creëert geen bijkomende verplichtingen voor de vereffenaar in persoonlijke naam » (*Parl. St.*, Kamer, 2018-2019, DOC 54-3699/001, pp. 7-8).

B.2.8. Ingevolge de bestreden bepaling kan de fiscale administratie voortaan een geldige subsidiaire aanslag op naam van de vereffenaar voorleggen aan de rechter die de initiële belastingaanslag heeft vernietigd omdat hij ten onrechte ten kohiere werd gebracht op naam van de vereffende vennootschap.

B.3.1. De verzoeker en de tussenkomende partij onderschrijven de doelstelling die met artikel 19 van de wet van 2 mei 2019 wordt nagestreefd. Hun grieven zijn beperkt tot de werking in de tijd van de bestreden bepaling.

B.3.2. Het eerste middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10 en 11, in samenhang gelezen met artikel 170, § 1, van de Grondwet, met het fiscaal wettigheidsbeginsel, met het rechtszekerheidsbeginsel en met het beginsel van de minimale voorzienbaarheid van de belastingwet, doordat zij in hangende fiscale rechtsgedingen een grondslag zou geven aan een subsidiaire aanslag die anders geen wettelijke grondslag zou hebben.

Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten en met artikel 2 (thans artikel 1) van het Burgerlijk Wetboek, doordat zij met terugwerkende kracht zou ingrijpen in hangende rechtsgedingen.

Het derde middel is afgeleid uit de schending, door de bestreden bepaling, van artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met het rechtszekerheidsbeginsel, met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten en met artikel 2 (thans artikel 1) van het Burgerlijk Wetboek, doordat zij met terugwerkende kracht verworven rechten zou aantasten.

Het vierde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van de scheiding der machten en met het rechtsstaatsbeginsel, doordat de wetgever met terugwerkende kracht zou ingrijpen in hangende rechtsgedingen tussen particulieren en een administratieve overheid.

Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het beginsel van een behoorlijke rechtsbedeling, doordat de bestreden bepaling afbreuk zou doen aan de wapengelijkheid tussen de belastingplichtige en de fiscus in een hangend rechtsgeding.

B.3.3. Aangezien die vijf middelen onlosmakelijk samenhangen, worden zij samen onderzocht.

B.3.4. Met betrekking tot het vijfde middel dient te worden opgemerkt dat artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, *Ferrazzini t. Italië*). Niettemin is het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel.

B.4.1. De partijen verschillen van mening over de kwalificatie van de werking in de tijd van de bestreden bepaling. Volgens de verzoekende partij en de tussenkomenende partij grijpt zij met terugwerkende kracht in hangende rechtsgedingen in en tast zij verworven rechten aan. Volgens de Ministerraad daarentegen heeft zij onmiddellijke werking en moet zij als procedureregulering worden toegepast in hangende rechtsgedingen.

B.4.2. De bestreden bepaling heeft betrekking op de aanwijzing van de categorieën van belastingplichtigen. In tegenstelling tot wat de Ministerraad voorhoudt, moet zij beschouwd worden als een regulering van materieel belastingrecht en niet als een fiscale procedureregulering.

B.4.3. De onmiddellijke werking van een norm houdt in dat de norm van toepassing is, niet alleen op toestanden die na haar inwerkingtreding ontstaan, maar eveneens op de gevolgen van de onder de vroegere regulering ontstane toestanden die zich voordoen of die voortduren onder de gelding van de nieuwe regulering, voor zover die toepassing geen afbreuk doet aan reeds onherroepelijk vastgestelde rechten.

Een regulering moet als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.5.1. De bestreden bepaling is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 15 mei 2019 en is in werking getreden op 25 mei 2019. Ze bevat geen overgangsmaatregelen.

Zij is derhalve niet enkel van toepassing in het geval waarin de rechter na 25 mei 2019 een belastingaanslag nietig verklaart omdat hij ten kothiere was gebracht op naam van een vereffende vennootschap, maar ook in hangende gedingen waarin de fiscale rechter de initiële belastingaanslag reeds vóór 25 mei 2019 had vernietigd maar waarin de in artikel 356 van het WIB 1992 bedoelde termijn van zes maanden voor het vestigen van een subsidiaire aanslag nog liep.

B.5.2. De bestreden bepaling wijzigt een van de voorwaarden waaronder de belastingadministratie een subsidiaire belastingaanslag kan vestigen nadat de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig heeft verklaard, om een andere reden dan verjaring. In een dergelijk geval blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden, te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing, ingeschreven op de rol teneinde de belastingadministratie de mogelijkheid te geven een nieuwe aanslag te vestigen. Gedurende die periode worden de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen, geschorst.

B.6.1. In zoverre de bestreden bepaling van toepassing is in procedures waarin de rechter na 25 mei 2019 de initiële belastingaanslag vernietigt omdat hij ten kohiere was gebracht op naam van de vereffende vennootschap, heeft zij geen terugwerkende kracht.

B.6.2. De bestreden bepaling heeft evenmin terugwerkende kracht wanneer zij wordt toegepast in zaken waarin de rechter vóór 25 mei 2019 de initiële belastingaanslag om die reden heeft vernietigd en de termijn van zes maanden gedurende welke de zaak ingeschreven blijft op de rol nog niet is verstreken. De rechter heeft in die gevallen een tussenvonnis uitgesproken en aan de fiscale administratie de mogelijkheid geboden om binnen die termijn een subsidiaire aanslag aan zijn oordeel voor te leggen, zodat er geen definitieve toestand van ontheffing van de verschuldigde belasting is ontstaan. De toepassing van de bestreden bepaling heeft in dat geval niet tot gevolg dat afbreuk wordt gedaan aan onherroepelijk vastgestelde rechten.

B.6.3. Aldus is de bestreden bepaling niet van toepassing op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat zij in werking is getreden en kan zij niet als retroactief worden gekwalificeerd.

B.6.4. De middelen zijn bijgevolg niet gegrond in zoverre wordt aangevoerd dat de bestreden bepaling met terugwerkende kracht zou ingrijpen in hangende rechtsgedingen en verworven rechten zou aantasten.

B.6.5. Hoewel de bestreden bepaling geen terugwerkende kracht heeft, heeft zij tot gevolg dat de afloop van gerechtelijke procedures in een bepaalde zin wordt beïnvloed.

Het komt in beginsel de wetgever toe om de inwerkingtreding van een nieuwe wet te regelen en uit te maken of hij al dan niet in overgangsmaatregelen dient te voorzien. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn slechts geschonden indien het tijdstip van inwerkingtreding tot een verschil in behandeling leidt waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan.

Het vertrouwensbeginsel is nauw verbonden met het rechtszekerheidsbeginsel, dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

B.7.1. De mogelijkheid om een subsidiaire belastingaanslag te vestigen, is volgens de wetgever verantwoord doordat het « een zaak van eenvoudige rechtvaardigheid is, dat elk belastingplichtige zijn bijdrage aan de Staat betaalt, zelfs zo de ambtenaar van het Bestuur een procedureverging heeft begaan » (*Parl. St.*, Kamer, 1946-1947, nr. 407, p. 59).

Ook mag, « wanneer de Administratie in de toepassing der wetten een vergissing heeft begaan, [...] de billijke verdeling van de fiscale lasten daardoor niet worden beïnvloed, behalve wanneer de belastingplichtige het voordeel van het rechtsverval heeft verkregen » (*Parl. St.*, Kamer, 1946-1947, nr. 59, pp. 24-25).

Het gaat om een verplichting voor de fiscale administratie zodra de daartoe gestelde voorwaarden vervuld zijn, aangezien het haar niet vrijstaat af te zien van de invordering van verschuldigde belastingen (*Cass.*, 5 september 1967, *Arr. Cass.*, 1968, p. 23).

B.7.2. Uit de in B.2.7 vermelde parlementaire voorbereiding blijkt dat met de bestreden bepaling beoogd werd wettelijk verschuldigde belastingen te kunnen innen en de rechtsonzekerheid te verhelpen die ten gevolge van een evolutie in de rechtspraak was ontstaan. Die rechtsonzekerheid was des te groter daar de rechtspraak van de fiscale rechtscollèges enkel tussen de partijen geldt.

Noch het feit dat sommige belastingplichtigen vermochten te hopen het voordeel van de rechtspraak van sommige rechtscolleges te genieten, noch het bestaan van hangende rechtsgedingen hebben op zich tot gevolg dat de wetgever in de onmogelijkheid zou zijn om de belangen van de overheidsfinanciën te beschermen en om een toestand van rechtsonzekerheid te verhelpen.

B.7.3. De in de bestreden bepaling beoogde vereffenaars konden er niet gewettigd op vertrouwen dat na de vernietiging van de initiële aanslag die ten onrechte op naam van de vereffende vennootschap ten kohiere was gebracht, geen subsidiaire aanslag zou worden gevestigd, ook al was daarvoor eerst een wetswijziging nodig.

Zij konden immers redelijkerwijze verwachten dat de wetgever ten gevolge van een evolutie in de rechtspraak maatregelen zou nemen om te vermijden dat sommige belastingplichtigen een fiscaal voordeel zouden genieten waarvan andere belastingplichtigen verstoken blijven. Het vestigen van een aanslag in de gevallen waarin de belasting krachtens de wet verschuldigd is, vormt een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burgers voor de fiscale wet wordt gewaarborgd en de belangen van de overheidsfinanciën worden gevrijwaard.

B.7.4. De bestreden bepaling laat de fiscale administratie niet toe om elementen toe te voegen aan de belastbare grondslag. Krachtens artikel 356 van het WIB 1992 moet de subsidiaire aanslag immers gegrond zijn op alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.

Die subsidiaire aanslag wordt overigens niet naar de belastingschuldige verstuurd, maar wordt in de vorm van conclusies voorgelegd aan de rechter die de initiële aanslag nietig heeft verklaard. Die rechter beschikt over volle rechtsmacht en gaat niet alleen na of de subsidiaire aanslag aan alle vormvereisten voldoet, maar ook of de ingekohierde belasting wel degelijk verschuldigd was en of het bedrag ervan door de fiscale administratie correct werd berekend.

B.7.5. De werking in de tijd van de bestreden bepaling heeft tenslotte geen onevenredige gevolgen voor de betrokken vereffenaar. Zij is slechts van toepassing op toekomstige gedingen en gedingen waarin de initiële aanslag reeds vóór 25 mei 2019 werd vernietigd maar waarin de termijn van zes maanden om een subsidiaire aanslag te vestigen, op die datum nog niet was verstreken. Zij kan dus niet worden toegepast in zaken waarin de vernietiging van de initiële aanslag reeds langer dan zes maanden voordien plaatsvond. Zij kan evenmin worden toegepast in zaken waarin de rechter vóór die datum de initiële aanslag heeft vernietigd in een eindvonnis, met als argument dat in de toenmalige stand van de wetgeving geen geldige subsidiaire aanslag mogelijk was.

Bovendien wordt de vereffenaar slechts aangesproken in zijn hoedanigheid van vereffenaar. Hij staat in beginsel niet met zijn persoonlijke vermogen in voor de belastingschuld van de vereffende vennootschap. Dat zou slechts het geval zijn indien een rechter in het kader van een aansprakelijkheidsvordering tegen hem een tekortkoming in zijn bestuur zou vaststellen of indien een rechter de nietigheid van de vereffening uitspreekt.

B.8. De middelen zijn niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 24 september 2020.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen