

Geschäftsverzeichnisnr. 6578
Entscheid Nr. 36/2018 vom 22. März 2018

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 442ter § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 23 des Programmgesetzes vom 20. Juli 2006, gestellt vom Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, den Richtern T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet und R. Leysen, und dem emeritierten Präsidenten E. De Groot gemäß Artikel 60bis des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren*

In seinem Urteil vom 19. Dezember 2016 in Sachen X. D.F. und D.M. gegen den belgischen Staat, dessen Ausfertigung am 3. Januar 2017 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Gericht erster Instanz Lüttich, Abteilung Lüttich, folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« a) Verstößt Artikel 442^{ter} § 1 des EStGB 1992, eingefügt durch das Programmgesetz vom 20. Juli 2006, gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, indem er bestimmt, dass natürliche oder juristische Personen, die direkt oder indirekt mindestens 33 Prozent der Aktien oder Anteile in einer inländischen Gesellschaft halten und diese Aktien oder Anteile oder einen Teil davon im Laufe eines Zeitraums von einem Jahr zu mindestens 75 Prozent übertragen, von Rechts wegen gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von der Gesellschaft geschuldeten Steuern und Nebenkosten haften, wenn die Aktiva der Gesellschaft spätestens am Tag der Zahlung des Preises der Aktien oder Anteile zu mindestens 75 Prozent aus Geldanlagen, Finanzanlagen, Forderungen und/oder verfügbaren Werten bestehen, und zwar auch dann, wenn sie keinen persönlichen Fehler begangen haben oder einen ihnen eigenen Befreiungsgrund nachweisen?

b) Verstößt Artikel 442^{ter} § 1 des EStGB 1992, eingefügt durch das Programmgesetz vom 20. Juli 2006, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf eine gerichtliche Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis, indem er eine objektive Haftung der natürlichen oder juristischen Personen einführt, die direkt oder indirekt mindestens 33 Prozent der Aktien oder Anteile in einer inländischen Gesellschaft halten und diese Aktien oder Anteile oder einen Teil davon im Laufe eines Zeitraums von einem Jahr zu mindestens 75 Prozent übertragen, die von Rechts wegen gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von der Gesellschaft geschuldeten Steuern und Nebenkosten haften, wenn die Aktiva der Gesellschaft spätestens am Tag der Zahlung des Preises der Aktien oder Anteile zu mindestens 75 Prozent aus Geldanlagen, Finanzanlagen, Forderungen und/oder verfügbaren Werten bestehen, ohne dass ein Zugang zu einem Richter, der eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis durchführt, vorgesehen ist? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 442^{ter} § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992).

Artikel 442^{ter} des EStGB 1992 in der durch Artikel 23 – einzige Bestimmung des Kapitels V (« Bargeldgesellschaften ») des Titels II (« Finanzen ») – des Programmgesetzes vom 20. Juli 2006 eingefügten Form, bestimmt:

« § 1. Juristische Personen oder natürliche Personen, die – allein oder mit ihrem Ehepartner oder ihrem gesetzlich zusammenwohnenden Partner und/oder mit ihren Verwandten in absteigender Linie, in aufsteigender Linie und in der Seitenlinie bis zum zweiten Grad einschließlich – direkt oder indirekt mindestens 33 Prozent der Aktien oder Anteile in einer inländischen Gesellschaft halten und diese Aktien oder Anteile oder einen Teil davon im Laufe eines Zeitraums von einem Jahr zu mindestens 75 Prozent übertragen, haften von Rechts wegen gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von der Gesellschaft geschuldeten Steuern und Nebenkosten, wenn die Aktiva der Gesellschaft spätestens am Tag der Zahlung des Preises der Aktien oder Anteile zu mindestens 75 Prozent aus Geldanlagen, Finanzanlagen, Forderungen und/oder verfügbaren Werten bestehen.

§ 2. Die in § 1 erwähnte gesamtschuldnerische Haftung gilt nur für Steuern und Nebenkosten in Bezug auf:

- den Besteuerungszeitraum, in dem die Übertragung der Aktien oder Anteile erfolgt ist,
- die drei Besteuerungszeiträume vor dem Besteuerungszeitraum, in dem die Übertragung der Aktien oder Anteile erfolgt ist.

Hat die Gesellschaft spätestens am Tag der Übertragung der Aktien oder Anteile einen Mehrwert auf Sachanlagen oder immaterielle Anlagen verwirklicht, die Gegenstand der in Artikel 47 erwähnten gestaffelten Besteuerung sein können unter der Bedingung, dass der Ertrag der Veräußerung gemäß § 2 dieses Artikels wieder angelegt wird, und hat sie in ihrer Steuererklärung in Bezug auf den Besteuerungszeitraum der Verwirklichung des Mehrwertes ihre Absicht zur Wiederanlage bekundet und wurde die Wiederanlage nicht in der gesetzlichen Frist durchgeführt, haften die Verkäufer der Aktien oder Anteile außerdem gesamtschuldnerisch für die Steuern in Bezug auf vorerwähnten Mehrwert.

§ 3. Paragraph 1 ist nicht auf Übertragungen von Aktien oder Anteilen einer notierten Gesellschaft oder einer Gesellschaft, die der Kontrolle der Kommission für das Bank, Finanz und Versicherungswesen unterliegt, anwendbar ».

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage

B.2. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 442^{ter} § 1 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung befragt, « indem er bestimmt, dass natürliche oder juristische Personen, die direkt oder indirekt mindestens 33 Prozent der Aktien oder Anteile in einer inländischen Gesellschaft halten und diese Aktien oder Anteile oder einen Teil davon im Laufe eines Zeitraums von einem Jahr zu mindestens 75 Prozent übertragen,

von Rechts wegen gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von der Gesellschaft geschuldeten Steuern und Nebenkosten haften, wenn die Aktiva der Gesellschaft spätestens am Tag der Zahlung des Preises der Aktien oder Anteile zu mindestens 75 Prozent aus Geldanlagen, Finanzanlagen, Forderungen und/oder verfügbaren Werten bestehen, und zwar auch dann, wenn sie keinen persönlichen Fehler begangen haben oder einen ihnen eigenen Befreiungsgrund nachweisen ».

B.3. Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage und der Begründung der Vorlagenentscheidung geht hervor, dass der Gerichtshof gebeten wird, die Gleichbehandlung, was die durch die fragliche Bestimmung festgelegte gesamtschuldnerische Haftung von Rechts wegen betrifft, von einerseits den Aktionären, die ihre Aktien oder Anteile unter den Bedingungen der fraglichen Bestimmung übertragen und die einen persönlichen Fehler begangen haben oder bösgläubig handeln, und andererseits den Aktionären zu prüfen, die ihre Aktien oder Anteile unter den Bedingungen der fraglichen Bestimmung übertragen und die keinen persönlichen Fehler begangen haben oder einen ihnen eigenen Befreiungsgrund nachweisen oder gutgläubig handeln.

B.4.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuersachen dar.

B.4.2. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.5.1. Die fragliche Bestimmung führt eine gesamtschuldnerische Haftung von Rechts wegen für die Zahlung der Steuern und Nebenkosten einer übertragenen Gesellschaft im Sinne von Artikel 442^{ter} § 2 des EStGB 1992 ein:

- für «juristische Personen oder natürliche Personen, die – allein oder mit ihrem Ehepartner oder ihrem gesetzlich zusammenwohnenden Partner und/oder mit ihren Verwandten in absteigender Linie, in aufsteigender Linie und in der Seitenlinie bis zum zweiten Grad einschließlich – direkt oder indirekt mindestens 33 Prozent der Aktien oder Anteile in einer inländischen Gesellschaft halten » (im Folgenden: übertragender Aktionär) und

- die « diese Aktien oder Anteile oder einen Teil davon im Laufe eines Zeitraums von einem Jahr zu mindestens 75 Prozent übertragen », während

- die Aktiva der übertragenen Gesellschaft « spätestens am Tag der Zahlung des Preises der Aktien oder Anteile zu mindestens 75 Prozent aus Geldanlagen, Finanzanlagen, Forderungen und/oder verfügbaren Werten bestehen ».

B.5.2. Der Anwendungsbereich der fraglichen Bestimmung ist also durch drei kumulative Bedingungen bestimmt, die jeweils mit der Eigenschaft des übertragenden Aktionärs (direktes oder indirektes Halten von mindestens 33 Prozent der Aktien oder Anteile), dem Umfang der Übertragung seiner Aktien oder Anteile durch den übertragenden Aktionär (mindestens 75 Prozent im Laufe eines Zeitraums von einem Jahr) und der Art der übertragenen Gesellschaft (Aktiva, die zu mindestens 75 Prozent aus Geldanlagen, Finanzanlagen, Forderungen und/oder Werten bestehen) zusammenhängen, wobei eine solche Gesellschaft als « Bargeldgesellschaft » bezeichnet wird.

Die fragliche Bestimmung führt somit zu Lasten der übertragenden Aktionäre einer Bargeldgesellschaft eine gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung der von dieser Gesellschaft geschuldeten Steuern und Nebenkosten ein, die in Artikel 442^{ter} Paragraph 2 des EStGB 1992 genannt sind, ohne die Gut- oder Bösgläubigkeit des übertragenden Aktionärs zu berücksichtigen.

B.5.3 Der Gerichtshof muss prüfen, ob die Gleichbehandlung der übertragenden Aktionäre, die unter den in der fraglichen Bestimmung aufgezählten Bedingungen einen Fehler begangen haben oder bösgläubig sind, und den übertragenden Aktionären, die unter den in der fraglichen Bestimmung aufgezählten Bedingungen keinen Fehler begangen haben oder gutgläubig sein sollen, angemessen gerechtfertigt ist.

B.6.1. In Bezug auf die durch die fragliche Bestimmung eingeführte gesamtschuldnerische Haftung ist in der Begründung zu Artikel 23 des Programmgesetzes vom 20. Juli 2006, durch den die fragliche Bestimmung eingefügt wurde, angegeben:

« L'État belge est privé d'importantes recettes fiscales par les constructions frauduleuses des sociétés de liquidités vu qu'elles visent à créer par définition des sociétés sans aucun actif. Bien que depuis le 1er mai 2003 une cellule nationale ' sociétés de liquidités ' a été constituée au sein du SPF Finances avec comme objectif spécifique de mettre en oeuvre des actions judiciaires contre les parties concernées par la construction afin d'accomplir un recouvrement réel, sa création ne suffit pas pour plusieurs raisons. Tout d'abord, puisqu'il n'y a pas de voie fiscale permettant de traiter le recouvrement, il faut mettre en oeuvre des procédures civiles, ou bien se constituer partie civile devant le juge pénal. Cette situation a pour conséquence que le recouvrement peut seulement survenir à terme, d'autant plus qu'il y a une grande dépendance vis-à-vis des divers acteurs de la procédure. En outre, il est constaté sur le terrain qu'une initiative législative est nécessaire pour faciliter les possibilités de recouvrement.

Pour ces raisons, une action législative est essentielle afin de mettre un frein aux structures frauduleuses des sociétés de liquidités.

La structure frauduleuse précitée se caractérise d'une part par le fait que les actionnaires originaires de la société réalisent d'importants gains [aux] dépens du fisc sous la forme du prix de l'aliénation des actions perçu qui est plus élevé que la valeur qui aurait été obtenue dans une relation économique normale et par ailleurs par le fait que la structure mise en place autour des acheteurs des actions vide la société des sommes qui serviront à payer le prix des actions. Eu égard au fait que la récupération des dettes d'impôt de la société de liquidité est bien entendu illusoire et qu'une citation en responsabilité des dirigeants offre une solution insuffisante (hommes de paille, décharge etc.), l'option fondamentale est de rendre les actionnaires originaires - à condition que certaines conditions soient remplies - responsables étant donné que la construction est établie essentiellement dans leur intérêt et *in fine* les fonds de la société leur [reviennent] toujours, [libres] d'impôt.

Le présent chapitre vise à ajouter un article 442^{ter} au CIR 1992, l'article est incorporé de manière logique sous le chapitre IX ' Droits et privilèges du Trésor en matière de recouvrement ' attendu que la société de liquidité a essentiellement comme objet d'échapper au recouvrement légitime de l'impôt.

Plus précisément, l'article 442^{ter} est placé sous la section IV ' Responsabilité et obligations de certains officiers ministériels, fonctionnaires publics et autres personnes ' puisque l'article prévoit dans une obligation solidaire des actionnaires.

Le chapitre a un double fondement: d'une part il vise à envoyer un signal préventif par la création d'une obligation solidaire afin de décourager l'organisation de construction de sociétés de liquidités, d'autre part il vise à avoir un effet curatif afin d'offrir un instrument adéquat au fonctionnaire chargé du recouvrement si malgré tout il est encore créé une société de liquidité.

Le chapitre doit nécessairement être formulé de manière suffisamment large pour concerner un maximum de constructions de société de liquidité, par ailleurs il doit être libellé de telle sorte que les transactions bona fide ne soient pas visées.

Le présent chapitre est inspiré de l'article 40 de la loi néerlandaise du recouvrement de 1990, qui - certainement depuis son adaptation du 1er janvier 2001 - porte ses fruits dans la lutte contre la fraude concernant les sociétés de liquidités.

La remarque du Conseil d'État pour introduire la notion de bonne foi n'est pas suivie car l'ensemble des éléments qui font qu'il peut être question d'une construction de liquidité frauduleuse sont pris en considération de la manière la plus précise.

Dans tous les cas, l'actionnaire de bonne foi a entre autres les possibilités suivantes pour s'armer contre un recours du fisc :

- il peut stipuler lors de la vente des actions une action récursoire contre l'acheteur des actions si sa responsabilité est mise en cause par le fisc.
- la vente de ses actions peut avoir lieu à la fin de l'année comptable pour laquelle il peut parfaitement valoriser son paquet d'actions
- il peut faire en sorte que la société effectue les versements anticipés correspondant aux impôts latents ou verse le montant équivalent à l'impôt latent sur un compte bloqué.

Art. 19

Le présent chapitre rend des actionnaires détenant au moins 33 % des titres d'une société, de plein droit solidairement responsable de certaines dettes d'impôt de cette société.

Cet actionnaire peut aussi bien être une personne moral[e] qu'une personne physique, dans ce dernier cas il est prévu - par analogie avec l'article 90, 9°, CIR 1992 - que la solidarité joue aussi lorsque l'ensemble des titres de 33 % atteint par la réunion des titres possédés par son conjoint, son cohabitant légal, ses descendants, ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré. Cette extension vise à éviter que l'on échappe à l'application de l'article en transmettant ses titres à un membre de la famille proche.

De même, il est prévu qu'il suffise que l'ensemble des titres soit 'indirectement' de 33 %.

Afin de tenir compte des situations où un actionnaire X possédant des titres dans la société A - qui à son tour possède au moins 33 % des titres de la société B - peut être responsable des dettes de la société de liquidités B.

Le pourcentage de 33 % est inséré par analogie à la loi néerlandaise du Recouvrement et vise les actionnaires importants disposant d'un réel pouvoir de décision au sein de l'assemblée générale.

La remarque du Conseil d'État est théoriquement correcte qu'on ne peut éviter la construction d'une société de liquidité avec 10 actionnaires propriétaires chacun de 10 % des actions. La pratique a cependant prouvé que pareille situation de fraude avec des sociétés de liquidités ne se produit que rarement du fait de l'implication d'un grand nombre d'acteurs (acheteurs d'actions, notaire, fiscaliste, homme de paille, établissements bancaires) qui fait que la mise en place de la construction ne peut se faire qu'avec un nombre limité d'actionnaires impliqués. En outre, il doit exister une certitude que tous les actionnaires acceptent de participer à la construction puisque le paiement des titres est effectué au moyen des liquidités de la société.

L'actionnaire précité est seulement responsable dans la mesure où il cède ses titres, totalement ou bien partiellement à concurrence de 75 % au moins, au plus tard dans une période de 1 an. Le pourcentage de cession provient des articles 286, alinéa 4 et 558, alinéa 4, du Code des Sociétés et repose sur la considération qu'une modification des statuts est seulement entreprise quant au moins trois quart des voix [lire : quand au moins trois quarts des voix] est acquis.

Afin d'éviter qu'une cession des titres graduelle (où chaque cession en soi n'est pas constituée d'au moins 75 % des titres, mais bien en totalité) échappe à l'application de l'article, une période d'un an est prise en considération pour évaluer la cession des titres.

Le projet prévoit une responsabilité solidaire de plein droit, de telle sorte qu'aucune discussion ne peut naître quant à l'éventuelle nécessité d'une autorisation judiciaire préalable.

La responsabilité solidaire vaut aussi bien pour les dettes d'impôts que pour ses accessoires (accroissements d'impôt, intérêts, amendes et frais).

Cependant l'actionnaire est uniquement responsable si l'actif de la société est, au plus tard le jour du paiement du prix des titres, constitué pour au moins 75 % de créances, d'immobilisations financières, de placements de trésorerie et/ou de valeurs disponibles.

La limite de liquidité de 75 % tient compte du tarif de l'impôt des sociétés (cfr article 215 CIR 1992), augmenté du pourcentage moyen des frais de mise en oeuvre de la construction.

Les liquidités dont la société doit disposer pour au moins 75% de l'actif au plus tard le jour du paiement du prix des titres sont celles mentionnées sous les numéros de compte 26, 28, 29, 40, 41 et tous les comptes de la classe 5 (cfr l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé).

Le Conseil d'État se pose des questions sur la nécessité de viser les immobilisations financières. Lors de la définition des éléments actifs, dont une société peut se composer au moment où elle se désagrège en société de liquidités, il a été examiné lesquels de ces éléments actifs peuvent être revalorisés dans un proche avenir. Dans la plus grande majorité des cas, les moyens de la société étaient réellement transposés en liquidités (avantage qu'une détermination parfaite du prix pour un asset deal est possible, que les vendeurs des actions acquièrent la plus grande sécurité juridique quand ils sont payés avec les actifs de la société

lors de l'échange de chèques le jour de la fermeture). En pratique il paraît cependant que l'actif de la société n'a pas été activé en liquidités dans tous les dossiers.

En outre, il est important d'indiquer qu'en ne reprenant pas les immobilisations financières, cela pourrait mener à ce qu'on puisse très facilement contourner l'application de cet article en transposant l'actif des sociétés liées en paquet d'actions, sûrement dans le cadre de relations de sociétés mères-filles (la société-[fille] est la société de liquidités et la société-mère est vendue).

Les dettes d'impôts et accessoires, pour lesquels la responsabilité solidaire vaut, ont un lien avec la période imposable pendant laquelle la cession des titres a eu lieu et les 3 périodes imposables précédentes. Cette dernière extension est nécessaire pour éviter certaines possibilités d'échapper à l'application de l'article (raccourcissement des périodes imposables, insertion d'un intervalle de temps entre la cession des titres et le fait imposable).

Finalement, il faut aussi prendre en compte les taxations réalisées sur base de l'article 47, § 6, CIR 1992, taxation de plus-values qui survient nécessairement plus tard au moment où l'absence de emploi est établie.

On se rallie à la remarque de Conseil d'État. En analogie avec le § 1er, dernier alinéa, la même terminologie est cependant reprise, à savoir ' au plus tard le jour de la cession des actions ' à la place d' ' avant la cession des actions '.

Afin de ne pas former d'obstacle aux transactions faites de bonne foi et de ne pas entraver les transactions économiques normales, deux importants groupes de transactions de titres sont exclus de l'application de l'article car ces transactions ne sont pas susceptibles d'entraîner des fraudes dans le cadre des sociétés de liquidité, il s'agit des cessions concernant :

- les titres d'une entreprise qui se trouve sous la surveillance de la Commission bancaire, financière et des assurances (conformément à l'article 55 de la loi du 2 août 2002 concernant la surveillance du secteur financier et des services financiers);

- les sociétés cotées (cfr article 4 du Code des Sociétés).

Les autorités de surveillance existantes et l'appel au public forment des obstacles suffisants pour pouvoir établir une construction de société de liquidités » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2517/001, pp. 21-26; voy. aussi le rapport : *Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2517/012, p. 5; *Doc. parl.*, Sénat, 2005-2006, n° 3-1774/4, pp. 6-7).

B.6.2. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates hatte bezüglich der fraglichen Maßnahme folgendermaßen Stellung genommen:

« L'article 22 de l'avant-projet insère dans l'article 442^{quater} du CIR une disposition qui tend à rendre les personnes qui cèdent les parts d'une société considérée comme une société de liquidités solidairement responsables des impôts dus par cette société pour les périodes imposables définies par le paragraphe 2 du texte en projet.

Suivant l'exposé des motifs, cette disposition a pour but de mettre fin aux fraudes liées à l'achat de parts de sociétés qui, à la suite de l'aliénation de leurs actifs corporels et, éventuellement, de leur fonds de commerce, n'ont plus qu'un actif composé en totalité ou en quasi-totalité de liquidités, mais ont un passif fiscal (impôt des sociétés sur les plus-values réalisées par la société pour se rendre liquide, susceptible d'être étalé dans le temps moyennant emploi du produit de l'aliénation si celle-ci a été réalisée sur des immobilisations: voir CIR, art. 47). L'acheteur offre un prix qui ne tient compte que partiellement du passif fiscal de la société et qui est donc très avantageux pour les vendeurs. Par un procédé ou un autre, l'acheteur finance le paiement de ce prix au moyen des liquidités de la société, après quoi la société n'effectue aucun emploi du produit de la réalisation des immobilisations dans le délai légal et ne paye pas l'impôt des sociétés dont elle est redevable, ce qui entraîne sa faillite, tandis que l'acheteur empoche, par un procédé ou un autre, la différence entre le montant des liquidités de la société et le prix qu'il a payé, sans avoir investi un euro dans l'opération.

Ces opérations ont fleuri en Belgique depuis le début des années 90 et ont été pratiquées sur une grande échelle.

Elles privent le fisc de l'impôt des sociétés normalement dû.

L'État a, bien entendu, dénoncé ces pratiques au parquet, ce qui a donné lieu à des poursuites pénales notamment contre les acheteurs et contre les vendeurs. Ces derniers plaident qu'ils sont de bonne foi et qu'ils ont cru que l'acheteur avait l'intention de faire réaliser par la société, après l'achat, des opérations de nature à éliminer légalement la base imposable.

Par ailleurs, l'administration a tenté d'imposer les vendeurs sur la plus-value réalisée, au titre de 'revenus divers' sur pied de l'article 90, 1° (au taux de 33 %) en soutenant que la vente excède les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé, mais le succès de ces procédures n'est nullement assuré si l'administration ne peut démontrer que les vendeurs sont complices de la fraude.

Eu égard aux difficultés auxquelles l'administration se heurte pour recouvrer à charge des vendeurs l'impôt éludé par la société à la faveur des mécanismes frauduleux qui ont été décrits, le projet a pour but de rendre les vendeurs solidairement tenus des impôts éludés par la société.

D'après l'exposé des motifs, le projet s'inspire de l'article 40 de la loi néerlandaise du recouvrement de 1990 qui permet toutefois au vendeur d'échapper à la responsabilité solidaire s'il démontre sa bonne foi (article 40, § 6), ce qui sera notamment le cas si le prix de vente est normal.

Cet élément essentiel manque dans le texte en projet : suivant les termes de celui-ci, si les actionnaires d'une société dont l'actif consiste en placements de trésorerie et en immobilisations financières vendent des actions de cette société en janvier 2007 pour un prix parfaitement normal et qu'à la suite de la vente, par l'effet de circonstances imprévues, la société est déclarée en faillite et ne peut payer l'impôt des sociétés relatif aux périodes imposables 2006 et 2007, les vendeurs seront solidairement responsables des impôts impayés, alors que dans ce cas, cette règle ne comporte aucune justification.

Par ailleurs, le Conseil d'État n'aperçoit pas pourquoi le texte subordonne l'application de cette responsabilité solidaire à la condition que le vendeur détienne, directement ou indirectement, éventuellement avec ses proches, 33 % des actions de la société : si toutes les actions sont vendues simultanément par dix actionnaires propriétaires chacun de 10 % des actions de la société, la fraude dont le Trésor est victime est également concevable. Dans pareille hypothèse, on pourrait toutefois concevoir que chaque vendeur ne soit responsable qu'en proportion du prix reçu.

En revanche, la fraude ne se conçoit que si l'acheteur (ou éventuellement les acheteurs) acquièrent simultanément (ou éventuellement sur une très courte période de temps) toutes les actions de la société.

En ce qui concerne la définition de la société de liquidités, le Conseil d'État n'aperçoit pas pourquoi les immobilisations financières entrent en ligne de compte. Ne serait-il pas préférable de viser, par exemple, les valeurs mobilières aisément réalisables ?

En conclusion, le texte doit être profondément revu. Il y a lieu de prévoir, en substance, qu'en cas de vente de la totalité ou de la quasi-totalité des actions ou parts d'une société de liquidités pour un prix supérieur à leur valeur normale, les vendeurs sont solidairement tenus des impôts dus par ladite société pendant les périodes imposables visées par le paragraphe 2 en projet, en prévoyant éventuellement une responsabilité limitée à la fraction du prix perçu par chaque vendeur si les actions vendues par celui-ci n'atteignaient pas un certain seuil.

Dans ce paragraphe 2, le troisième tiret doit être remplacé par un nouvel alinéa rédigé comme suit :

‘ En outre, si la société a réalisé, avant la cession des actions ou parts, une plus-value sur des immobilisations corporelles ou incorporelles susceptible de faire l'objet de l'étalement de la taxation prévu à l'article 47 du CIR sous condition du emploi du produit de l'aliénation conformément au paragraphe 2 de cet article et a déclaré son intention de procéder au emploi dans sa déclaration fiscale relative à la période imposable de réalisation de la plus-value, et si le emploi n'est pas réalisé dans le délai légal, les vendeurs sont solidairement responsables des impôts se rapportant à ladite plus-value ’.

Suivrait une définition de la société de liquidités corrigée compte tenu de l'observation formulée plus haut au sujet des immobilisations financières » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2517/001, pp. 97-100).

B.7.1. Aus den vorerwähnten Vorarbeiten geht hervor, dass die durch die fragliche Bestimmung eingeführte gesamtschuldnerische Haftung das Ziel verfolgt, den betrügerischen Mechanismus der « Bargeldgesellschaften » zu bekämpfen und die Rechte der Staatskasse zu wahren, indem ihr Garantien für die Beitreibung der geschuldeten Steuer geboten werden.

Der Gesetzgeber ist von der Feststellung ausgegangen, dass eine Bargeldgesellschaft darauf ausgerichtet ist, « per definitionem Gesellschaften ohne jedes Vermögen zu gründen »,

und « im Wesentlichen den Zweck hat, sich der rechtmäßigen Beitreibung der Steuer zu entziehen, » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, SS. 21-22).

Der durch die angefochtene Bestimmung eingeführte Mechanismus verfolgt daher ein doppeltes Ziel: « einerseits soll er durch die Einführung einer gesamtschuldnerischen Verbindlichkeit ein Warnsignal senden, um von der Organisation der Konstruktion von Bargeldgesellschaften abzuschrecken, andererseits soll er einen heilenden Effekt haben, indem dem für die Beitreibung zuständigen Beamten ein geeignetes Instrument an die Hand gegeben wird, falls trotzdem noch eine Bargeldgesellschaft gegründet wird » (*ibd.*, S. 22).

B.7.2 In den vorerwähnten Vorarbeiten ist außerdem erläutert, dass die fragliche Bestimmung angenommen wurde, um den Schwierigkeiten der Steuerverwaltung, die Mittäterschaft oder Bösgläubigkeit der übertragenden Aktionäre zu beweisen, abzuwehren.

Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber entschieden, der in B.6.2 erwähnten Stellungnahme der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates nicht zu folgen und die Gut- oder Bösgläubigkeit der übertragenden Aktionäre unberücksichtigt zu lassen, da der genannte Mechanismus unter den strikten und kumulativen gesetzlichen Bedingungen der Anwendung der fraglichen Bestimmung eine per se betrügerische Konstruktion darstellt, die zum Konkurs der betreffenden Gesellschaft führt. Der Fall, der dem vorlegenden Richter unterbreitet wurde, der entschieden hat, dass die Bedingungen zur Anwendung der fraglichen Bestimmung nach dem Konkurs der übertragenen Gesellschaft erfüllt waren, bestätigt übrigens diese Feststellung.

Die Gleichbehandlung aller übertragenden Aktionäre einer Bargeldgesellschaft unabhängig von ihrer Gut- oder Bösgläubigkeit ist im Hinblick auf die vom Gesetzgeber verfolgte Zielsetzung sachdienlich, von der Konstruktion von Bargeldgesellschaften abzuschrecken und sich gegen die Zahlungsunfähigkeit zu wappnen, die aus dem in der fraglichen Bestimmung bezeichneten Mechanismus herrührt, der durch die in dieser vorgesehenen strikten Bedingungen eingegrenzt wird.

B.7.3. Die fragliche Maßnahme hat außerdem keine unverhältnismäßigen Folgen.

Denn den übertragenden Aktionären einer Bargeldgesellschaft ist ihre gesamtschuldnerische Haftung, wenn sie ihre Aktien und Anteile unter den durch die fragliche Bestimmung vorgesehenen Bedingungen übertragen, bekannt. Wenn sie sich dennoch dazu entschließen, auf diese Konstruktion zurückzugreifen, können die übertragenden Aktionäre Garantien vorsehen, damit die übertragene Gesellschaft ihre Steuern zahlt, zum Beispiel indem sie eine Rückgriffsklage gegen den Erwerber beim Verkauf der Aktien vorsehen, indem sie die Übertragung der Aktien zum Ende des Geschäftsjahres durchführen oder indem sie sicherstellen, dass die Gesellschaft Vorauszahlungen für latente Steuern vornimmt oder den der latenten Steuer entsprechenden Betrag auf ein Sperrkonto überweist (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, S. 23).

B.8. Die erste Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.9.1. Der Gerichtshof wird zur Vereinbarkeit von Artikel 442^{ter} § 1 des EStGB 1992 mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf eine gerichtliche Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis, befragt, « indem er eine objektive Haftung der natürlichen oder juristischen Personen einführt, die direkt oder indirekt mindestens 33 Prozent der Aktien oder Anteile in einer inländischen Gesellschaft halten und diese Aktien oder Anteile oder einen Teil davon im Laufe eines Zeitraums von einem Jahr zu mindestens 75 Prozent übertragen, die von Rechts wegen gesamtschuldnerisch für die Zahlung der von der Gesellschaft geschuldeten Steuern und Nebenkosten haften, wenn die Aktiva der Gesellschaft spätestens am Tag der Zahlung des Preises der Aktien oder Anteile zu mindestens 75 Prozent aus Geldanlagen, Finanzanlagen, Forderungen und/oder verfügbaren Werten bestehen, ohne dass ein Zugang zu einem Richter, der eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis durchführt, vorgesehen ist ».

B.9.2. Mit der Vorabentscheidungsfrage wird der Gerichtshof gebeten, die durch die fragliche Bestimmung eingeführte gesamtschuldnerische Haftung zu prüfen, insofern sie

spätestens am Tag der Zahlung des Preises der Aktien oder Anteile eintritt, ohne dass vorher eine gerichtliche Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis erfolgen muss.

B.10.1. Die in der fraglichen Bestimmung vorgesehene Gesamtschuldnerschaft ist eine zivilrechtliche Maßnahme, deren Rechtsfolgen durch das Zivilgesetzbuch geregelt werden. Artikel 1202 dieses Gesetzbuches bestimmt diesbezüglich:

« Gesamtschuldnerschaft wird nicht vermutet; sie muss ausdrücklich festgelegt sein.

Ausnahmen zu dieser Regel bestehen nur in den Fällen, in denen von Rechts wegen aufgrund einer Gesetzesbestimmung die Gesamtschuldnerschaft gilt ».

B.10.2 Indem sie eine Gesamtschuldnerschaft « von Rechts wegen » vorsieht, hat die fragliche Bestimmung zur Folge, dass « keinerlei Diskussion in Bezug auf eine möglicherweise erforderliche vorherige richterliche Genehmigung aufkommen kann » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2517/001, S. 24).

Der Umstand, dass die gemäß der fraglichen Bestimmung vorgesehene Gesamtschuldnerschaft von Rechts wegen eintritt, ohne vorher auf gerichtlichem Wege festgestellt werden zu müssen, stellt jedoch eine Rechtsfolge der gesetzlichen Gesamtschuldnerschaft dar, die sich im Grundsatz aus Artikel 1202 Absatz 2 des Zivilgesetzbuches ergibt.

Durch diese Maßnahme werden die Rechte der übertragenden Aktionäre, die – wie im vorliegenden Fall – ein Rechtsmittel bei einem Gericht einlegen können, um zu bestreiten, dass die gesetzlichen Bedingungen der gemäß der fraglichen Bestimmung vorgesehenen gesamtschuldnerischen Haftung erfüllt sind, nicht auf unverhältnismäßige Weise verletzt. Das Recht auf Zugang zu einem Richter, der eine Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis durchführt, ist somit für die übertragenden Aktionäre gewährleistet.

B.10.3. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht im Übrigen hervor, dass der vorliegende Richter die Ausdehnung der Vollstreckbarkeit der Heberolle auf die gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Steuer haftenden Personen kritisiert, die sich aus Artikel 393 § 2 des EStGB 1992 ergibt, der durch Artikel 66 des Programmgesetzes vom 27. April 2007 eingefügt wurde und der bestimmt:

« Die Heberolle wird gegenüber Personen, die nicht darin aufgenommen sind, in dem Maße für vollstreckbar erklärt, wie sie aufgrund des allgemeinen Rechts oder der Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches zur Zahlung der Steuerschuld verpflichtet sind ».

Gesetzt den Fall, dass eine diskriminierende Verletzung der Rechte der übertragenden Aktionäre, die aufgrund der fraglichen Bestimmung gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Steuer haften und nicht in der Heberolle eingetragen sind, vorliegen würde, wäre der Ursprung dieser etwaigen Verletzung nicht die gemäß der fraglichen Bestimmung vorgesehene gesamtschuldnerische Haftung, sondern die Ausdehnung der Vollstreckbarkeit der Heberolle, die in Artikel 393 § 2 des EStGB 1992 vorgesehen ist.

B.11. Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 442^{ter} § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 23 des Programmgesetzes vom 20. Juli 2006, verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf eine gerichtliche Kontrolle mit voller Rechtsprechungsbefugnis.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 22. März 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) P.-Y. Dutilleux

(gez.) J. Spreutels