

# LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

## GRONDWETTELIJK HOF

[C – 2023/45684]

### Uittreksel uit arrest nr. 118/2023 van 14 september 2023

Rolnummer 7843

*In zake* : het beroep tot vernietiging van de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen », ingesteld door de nv « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

#### I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 26 juli 2022 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 juli 2022, heeft de nv « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Visschers en Mr. S. Vanthienen, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 januari 2022).

(...)

#### II. In rechte

(...)

*Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de context ervan*

B.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 79 en 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » (hierna : de wet van 21 januari 2022).

B.2.1. De bestreden bepalingen brengen wijzigingen aan in het stelsel van de tonnage, dat is vastgesteld bij de programmawet van 2 augustus 2002.

B.2.2. De tonnage betreft een afwijkend stelsel van de inkomstenbelastingen voor de zeescheepvaart, alsook voor de winst uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden, waarbij de winst op forfaitaire wijze wordt vastgesteld op basis van de tonnage van de zeeschepen waarmee die winst wordt behaald (artikel 116, eerste lid) of waarover het beheer wordt gevoerd (artikel 124, § 1). Het toepassingsgebied van dat stelsel hangt samen met de wettelijke omschrijving van begrippen zoals « winst uit zeescheepvaart » en « beheer van een zeeschip voor rekening van derden » (artikel 115). De belastingplichtige dient zelf bij de belastingadministratie de toepassing van de tonnage aan te vragen (artikel 117). Indien het verzoek door de belastingadministratie wordt ingewilligd, treedt het stelsel van de tonnage in werking in het belastbaar tijdperk dat volgt op het tijdperk waarin de aanvraag werd gedaan, en geldt het stelsel voor tien jaar, met stilzwijgende verlenging voor eenzelfde periode van tien jaar, behoudens tijdige opzegging door de belastingplichtige (artikel 118). Het bepalen van de winst uit de zeescheepvaart wordt per schip, per dag en per 100 nettoton forfaitair vastgesteld aan de hand van een tabel met schijven voor de tonnage en vaste bedragen per schijf (artikel 119, § 1), waarbij de meer- of minderwaarde op dat zeeschip geacht wordt in de forfaitair bepaalde winst begrepen te zijn. Zolang de belastingplichtige onder de toepassing van de tonnage valt, kan hij geleden beroepsverliezen niet van de winst aftrekken (artikel 120) en kan hij geen beroep doen op de investeringsaftrek (artikel 123, §§ 2 tot 4).

B.2.3.1. Het bestreden artikel 79 van de wet van 21 januari 2022 voegt een tweede en een derde lid toe aan artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002.

Het aldus gewijzigde artikel 116 van de programmawet van 2 augustus 2002 bepaalt thans :

« Met betrekking tot binnenlandse vennootschappen en Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen wordt, op verzoek van de belastingplichtige, in afwijking van de artikelen 183, 185, 189 tot 207, 233, eerste lid, en 235 tot 240 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de in België belastbare winst uit zeescheepvaart op forfaitaire wijze vastgesteld op basis van de tonnage van de zeeschepen waarmee die winst wordt behaald.

Geen belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling overeenkomstig de artikelen 289<sup>quater</sup> tot 289<sup>novies</sup>, 292<sup>bis</sup> en 530 van hetzelfde Wetboek is van toepassing gedurende de periode waarin de winst uit de zeescheepvaart wordt vastgesteld op basis van de tonnage. Het eventueel niet verrekend deel van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat overblijft op het einde van het belastbaar tijdperk dat uiterlijk op 31 december 2020 eindigt of dat voorafgaat aan het belastbaar tijdperk waarop de winst uit de zeescheepvaart voor het eerst wordt vastgesteld op basis van de tonnage, kan opnieuw worden verrekend na het verstrijken van de periode waarin de winst zo wordt bepaald.

De overdracht van het niet verrekende belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling als bedoeld in artikel 292<sup>bis</sup>, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, wordt geschorst met ingang van het aanslagjaar dat betrekking heeft op het belastbaar tijdperk dat volgt op het tijdperk bedoeld in het eerste [lees : tweede] lid en wordt hervat na het verstrijken van de periode waarin de winst op basis van tonnage wordt bepaald.

[...] ».

Aldus heeft de wetgever, enerzijds, op algemene wijze de cumulatie van de toepassing van het stelsel van de tonnage met de toepassing van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling (hierna : het belastingkrediet O&O) uitgesloten en, anderzijds, de verrekening van het bestaande belastingkrediet en de uitbetaling van het niet-verrekenende deel van het belastingkrediet opgeschort zolang de belastingplichtige onderworpen is aan de tonnage.

B.2.3.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden maatregel (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, p. 29) blijkt dat de maatregel een bijgewerkte versie betreft van een identieke maatregel, die eerder was ingediend bij het wetsontwerp van 26 november 2019 « houdende diverse fiscale bepalingen, houdende oprichting van een commissie voor de erkenning van gespecialiseerde opleidingen met betrekking tot de reglementering inzake douane en accijnzen in België en betreffende de Koninklijke Muntstouwbureaus en het Nationaal Orkest van België » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0792/001).

Door de afdeling wetgeving van de Raad van State gevraagd naar bijkomende toelichting van de bij het voormelde wetsontwerp beoogde maatregel, verklaarde de gemachtigde :

« De forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage voor zeescheepvaartondernemingen of het beheer van zeeschepen voor derden is gebaseerd op volgend principe: de reële winst uit zeescheepvaart of het beheer van zeeschepen voor rekening van derden wordt verwijderd uit de belastbare basis van de vennootschapsbelasting, waarbij na alle aftrekken een forfaitair bepaalde winst wordt toegevoegd aan de belastbare basis. Het is bij het opstellen van de artikelen 115 tot 120 of 124 van de programmawet van 2 augustus 2002 de bedoeling van de wetgever geweest om deze forfaitaire winst ook effectief aan de belasting te onderwerpen en er geen aftrekken op toe te staan.

Voor overgedragen verliezen voorziet artikel 120, § 2, en 124, § 5, van de programmawet van 2 augustus 2002 in volgende regel :

‘ Het eventuele niet verrekenende gedeelte van de verliezen uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden zoals het bestaat op het ogenblik dat de winst voor de eerste keer wordt vastgesteld aan de hand van de tonnage, kan na het verstrijken van de periode waarvoor de winst aldus wordt vastgesteld, opnieuw in mindering worden gebracht. ’

Er werd echter vastgesteld dat er vennootschappen waren met aanzienlijke belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling die (geheel of gedeeltelijk) kiezen voor het stelsel van forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en die dus aanzienlijke teruggaven kunnen krijgen. De regering is van mening dat het niet strookt met de filosofie van de programmawet van 2 augustus 2002 om zowel het voordeel van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage als de verrekening van het belastingkrediet toe te kennen. Gelijkaardig aan de bestaande regeling voor overgedragen verliezen is ervoor gekozen om het belastingkrediet te ‘ bevriezen ’ tijdens de duur van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en de rechten erop bij het verlaten van het stelsel van forfaitaire belastingheffing terug toe te kennen » (*ibid.*, pp. 108 en 109).

De gemachtigde voegde daar nog aan toe :

« De vennootschappen verliezen geen enkel recht. De vennootschap kan vrij kiezen tussen enerzijds opteren om de werkelijke winst behaald uit zeescheepvaart te belasten en in dat geval de verrekening van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling te krijgen. Anderzijds kan de vennootschap opteren voor de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage met als gevolg dat zij geen aftrekken op deze forfaitair vastgestelde winst kan verrichten, noch een belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling kan verrekenen. Het belastingkrediet is dan niet verloren, doch wordt bevroren tot de vennootschap terug onderworpen is aan een normale regeling in de vennootschapsbelasting. Ook de periode waarbinnen dat belastingkrediet moet uitgeoefend worden (5 jaar) telt niet voort, maar wordt eveneens opgeschort. De regering beschouwt de huidige mogelijkheid van combinatie van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en verrekening van belastingkrediet als een vorm van misbruik en niet in overeenstemming met de bedoeling van de programmawet van 2 augustus 2002 » (*ibid.*, p. 109).

Het voormelde wetsontwerp werd later van de agenda gehaald, doch de maatregel is hernomen bij het wetsontwerp dat de wet van 21 januari 2022 is geworden (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, p. 29).

De bestreden maatregel wordt in de parlementaire voorbereiding van de wet van 21 januari 2022 toegelicht als volgt :

« De voorgestelde wijzigingen van de artikelen 116 en 124 van de programmawet van 2 augustus 2002 bij respectievelijk de artikelen 49 en 50 zijn bedoeld om de toepassing van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling (artikelen 289*quater* tot 289*novies*, 292*bis* en 530, WIB 92) niet langer toe te staan tijdens de toepassing van de forfaitaire belastingheffing op basis van de tonnage voor wat betreft de winsten die belast worden op basis van deze laatste heffing. Het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat zou overblijven aan het einde van het belastbaar tijdperk dat uiterlijk afsluit op 31 december 2020 (hetzij voor belastingplichtigen wiens belastbare basis reeds wordt vastgesteld overeenkomstig het forfaitaire belastingstelsel op basis van tonnage, hetzij voor de belastingplichtigen die dit stelsel voor het eerst toepassen vanaf het aanslagjaar met betrekking tot het belastbaar tijdperk dat eindigt uiterlijk op 30 december 2020) of later (voor belastingplichtigen die voor het eerst genieten van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage vanaf het aanslagjaar met betrekking tot het aanslagjaar 2022 dat niet eerder begint dan 1 januari 2021), kan opnieuw worden verrekend bij de uittreding uit dit belastingstelsel.

Er wordt ook gespecificeerd dat de overdracht van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling naar de vier volgende aanslagjaren bedoeld in artikel 292*bis*, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, voortaan wordt geschorst tijdens de toepassing van het forfaitaire belastingstelsel op basis van tonnage en vanaf het verlaten van dit belastingstelsel opnieuw kan worden verrekend.

Het ontwerpartikel 51 maakt deze bepalingen van toepassing vanaf aanslagjaar 2022 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State nr. 66.608/3-4 van 14 november 2019, werd de bewoording van artikel 124, § 1, tweede en derde lid, aangepast als antwoord op de opmerking over artikel 3 in ontwerp.

Daarnaast is er, als antwoord op de opmerking onder punt 2.3 van het advies van de Raad van State nr. 66.608/3-4 van 14 november 2019, een cijfervoorbeeld toegevoegd.

Tot slot is er van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal technische correcties aan te brengen » (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, pp. 29 en 30).

B.2.4. Het bestreden artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 regelt de werking in de tijd van artikel 79 van diezelfde wet. Het bepaalt aldus dat artikel 116, tweede en derde lid, van de programmawet van 2 augustus 2002 van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2022 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

*Ten gronde*

*Wat betreft het eerste, het tweede en het derde middel (ontstentenis van een overgangsregeling)*

B.3.1. De verzoekende partij richt drie van haar middelen tegen artikel 79 van de wet van 21 januari 2022. Zij leidt die middelen af uit de schending van, enerzijds, de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met ofwel het rechtszekerheids- en het vrouwensbeginnel (eerste middel), ofwel artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 16 van de Grondwet (tweede middel), en, anderzijds, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet (derde middel).

Zij bekritiseert de ontstentenis van enige overgangsmaatregel inzake het belastingkrediet O&O dat reeds is opgebouwd voorafgaand aan het belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

B.3.2. Aangezien het eerste, het tweede en het derde middel dezelfde bepaling bekritisieren, waarbij de drie middelen in wezen zijn afgeleid uit referentienormen die worden ingeroepen in samenhang met het rechtszekerheidsbeginnel of zijn afgeleid uit referentienormen die rechtszekerheid op een impliciete wijze waarborgen, onderzoekt het Hof ze gezamenlijk.

B.4. Indien de wetgever meent dat een beleidsverandering noodzakelijk is, kan hij beslissen daaraan een onmiddellijk gevolg te geven en is hij er in beginsel niet toe gehouden in een overgangsregeling te voorzien. De artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet zijn slechts geschonden indien de ontstentenis van een overgangsmaatregel leidt tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan aan het vertrouwensbeginsel. Dat beginsel 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.

De wetgever moet echter, wanneer hij een nieuwe wettelijke regeling invoert, van geval tot geval onderzoeken of overgangsmaatregelen noodzakelijk zijn, rekening houdend met de impact van de nieuwe regels en met de legitieme verwachtingen van de betrokken rechtsonderhorigen.

B.5. Een belastingkrediet, zoals voor onderzoek en ontwikkeling (artikel 289<sup>quater</sup> van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna : het WIB 1992), betreft een fiscale maatregel die ertoe strekt belastingplichtigen die investeren in nieuwe octrooien of het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe milieuvriendelijke producten en toekomstgerichte technologieën toe te laten een bepaald gedeelte van die investering van de door hen verschuldigde belastingen af te trekken. Het belastingkrediet is in tegenstelling tot andere fiscale gunstmaatregelen altijd integraal nuttig voor de belastingplichtige, ook bij geen of beperkt belastbare inkomsten en dus in het geval dat er geen of zeer beperkte belastingen verschuldigd zijn. Zo kan het belastingkrediet O&O worden verrekend met de in vijf volgende jaren verschuldigde vennootschapsbelasting en kan het restant van het krediet finaal worden uitbetaald aan de belastingplichtige (artikel 292<sup>bis</sup> van het WIB 1992).

B.6. Artikel 116, tweede lid, van de programmawet van 2 augustus 2002, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 79 van de wet van 21 januari 2022, sluit uit dat een belastingplichtige die onder het stelsel van de tonnagetaks valt, een beroep kan doen op het belastingkrediet O&O. Voorts volgt uit het voormelde artikel 116 dat ten aanzien van de belastingplichtigen die onder de tonnagetaks vallen, de verrekening (tweede lid) en de overdracht (derde lid) van het nog niet verrekende deel van het eerder opgebouwde belastingkrediet O&O worden opgeschort totdat zij niet meer onder de tonnagetaks vallen.

B.7. De wetgever vermocht redelijkerwijs te oordelen dat belastingplichtigen die onder het gunstige stelsel van de tonnagetaks vallen effectief belastingen dienen te betalen op de forfaitair vastgestelde winsten, en dat zij bijgevolg geen beroep kunnen doen op andere fiscale gunstmaatregelen.

B.8. De wetgever vermocht in het licht van hetgeen in B.7 is vermeld, te bepalen dat het belastingkrediet O&O niet (meer) kan worden toegepast door belastingplichtigen die aan de tonnagetaks zijn onderworpen.

B.9.1. Ten aanzien van belastingplichtigen die onder het stelsel van de tonnagetaks vallen en die reeds een beroep gedaan hebben op het belastingkrediet O&O en dus een dergelijk krediet hebben opgebouwd waarvan de verrekening, de overdracht of uitbetaling nog hangende is, raakt de door de bestreden bepaling ingestelde onverenigbaarheid tussen het stelsel van de tonnagetaks en de toepassing van het belastingkrediet O&O op een nadelige wijze aan de situatie van die belastingplichtigen.

B.9.2. Belastingplichtigen die een beroep doen op het stelsel van de tonnagetaks genieten reeds een zeer gunstige fiscale behandeling van hun inkomsten, zodat zij niet zonder meer ervan konden uitgaan dat zij zonder enige beleidswijziging van de wetgever een beroep zouden kunnen blijven doen op andere, weliswaar reeds bestaande, fiscale gunstmaatregelen. Er dient in dat verband overigens te worden vastgesteld dat de wetgever de bestreden maatregel heeft afgestemd op de reeds bestaande onverenigbaarheden van het stelsel van de tonnagetaks met de toepassing van andere fiscale gunstmaatregelen. Wanneer de wetgever vaststelt dat er een gecumuleerd gebruik wordt gemaakt van gunstige belastingregelingen en hij daaraan een einde wenst te maken, vermag hij redelijkerwijs te oordelen dat die beleidswijziging met onmiddellijke ingang moet worden ingevoerd en is hij niet verplicht in een overgangsregeling te voorzien. Wanneer de wetgever in een overgangsregeling zou moeten hebben voorzien met betrekking tot het belastingkrediet dat werd opgebouwd in de aanslagjaren die voorafgaan aan de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen, zou dat tot gevolg hebben gehad dat de cumulatie van de toepassing van het stelsel van de tonnagetaks met de toepassing van het belastingkrediet O&O nog zou blijven voortduren, zodat de doelstelling van de bestreden bepalingen, namelijk ervoor zorgen dat de forfaitaire winst ook effectief aan belastingen wordt onderworpen, verschillende jaren vertraging zou oplopen.

B.9.3. Dat het gebrek aan een overgangsregeling op een redelijke verantwoording steunt, geldt des te meer nu de wetgever erin heeft voorzien dat de verrekening, de overdracht en de uitbetaling van het reeds opgebouwde belastingkrediet O&O worden opgeschort.

De bestreden maatregel maakt het bijgevolg niet onmogelijk om de bij het eerder opgebouwde krediet gedane investeringen terug te verdienen. Aangezien de bestreden maatregel *in casu* slechts in een tijdelijke opschorting van de verrekening, overdracht en uitbetaling van het belastingkrediet O&O voorziet, wordt de financiële steun van de overheid bij het aangaan van reeds aangegane investeringen immers niet ontnomen, maar worden de modaliteiten van die fiscale maatregel in lijn met soortgelijke fiscale maatregelen aan een bijkomende voorwaarde onderworpen, die erin bestaat dat de belastingplichtige geen beroep doet op het stelsel van de tonnagetaks, hetgeen behoort tot de vrije keuze van de belastingplichtige op het einde van elke tienjarige periode.

Zodra de belastingplichtige ervoor kiest om geen beroep meer te doen op het stelsel van de tonnagetaks, kan hij het eerder opgebouwde belastingkrediet O&O terug verrekenen met zijn belastingschuld, het restant van dat belastingkrediet overdragen naar een volgend jaar en, desgevallend, finaal de uitbetaling van het niet-verrekenende resterende belastingkrediet O&O verkrijgen.

Bijgevolg houdt de bestreden maatregel in dat de belastingplichtige die een beroep doet op het stelsel van de tonnagetaks met betrekking tot eerder gedane investeringen eventueel een bijkomende periode zal moeten wachten op de steun via de toepassing van het belastingkrediet O&O. Hoewel die tijdelijke opschorting van het belastingkrediet O&O de beoogde bedrijfsvoering van de belastingplichtige kan doorkruisen, lijkt zij niet van een dermate ernstige aard dat bij gebreke van een overgangsregeling het voortbestaan van de belastingplichtige in het gedrang zou komen. De verzoekende partij toont *in casu* het tegendeel niet aan.

Aldus doet de ontstentenis van een overgangsregeling niet op onevenredige wijze afbreuk aan het rechtmatig vertrouwen of aan de verworven rechten van de belastingplichtige.

B.10. Het eerste, het tweede en het derde middel zijn niet gegrond.

*Wat betreft het vierde middel (terugwerkende kracht)*

B.11. De verzoekende partij leidt een vierde middel af uit de schending, door artikel 81 van de wet van 21 januari 2022, van de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van niet-retroactiviteit, met het rechtszekerheidsbeginsel en met artikel 1 van het oud Burgerlijk Wetboek.

Zij bekritiseert die bepaling omdat zij terugwerkende kracht zou verlenen aan artikel 79 van dezelfde wet en de nieuwe maatregel inzake de onverenigbaarheid van de tonnagetaks met een beroep op de regeling inzake het belastingkrediet O&O aldus retroactief van toepassing maakt vanaf het aanslagjaar verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2021.

B.12. De niet-retroactiviteit van de wetten is een waarborg die tot doel heeft rechtsonzekerheid te voorkomen. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende de gevolgen van een bepaalde handeling in redelijke mate kan voorzien op het ogenblik dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht is enkel verantwoord indien die absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

B.13. Het Hof dient eerst te onderzoeken of de bestreden bepaling terugwerkende kracht verleent aan artikel 79 van de wet van 21 januari 2022.

B.14. Een fiscaalrechtelijke regel is slechts retroactief wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en situaties die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.15.1. Inzake de inkomstenbelasting ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten die de belastingbasis uitmaken, verworven zijn.

Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbaar tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd, worden toegepast zonder dat zij kunnen worden geacht een retroactief karakter te hebben.

B.15.2. Ingevolge artikel 79 van de wet van 21 januari 2022 is de toepassing van het stelsel van de tonnagetaks onverenigbaar met de toepassing van het belastingkrediet O&O. Dat artikel heeft uitwerking vanaf het aanslagjaar 2022, dat verbonden is aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2021 is gestart.

B.15.3. Ten aanzien van vennootschappen valt het belastbaar tijdperk in de inkomstenbelasting samen met ofwel het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als er geen boekhouding is of als de boekhouding volgens het burgerlijk jaar wordt gehouden, ofwel het boekjaar – wat ook de duur ervan is – dat afgesloten werd tijdens het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als de boekhouding niet werd afgesloten op 31 december, ofwel het boekjaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als dat boekjaar – van minder of meer dan 12 maanden – wordt beëindigd op 31 december.

B.15.4. Het bestreden artikel 79 van de wet van 21 januari 2022 is evenwel slechts op 28 januari 2022 bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* en op 7 februari 2022 in werking getreden.

B.15.5. Uit het voorgaande volgt dat artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 aan artikel 79 van diezelfde wet terugwerkende kracht verleent in zoverre het van toepassing is ten aanzien van belastingplichtigen wier inkomsten worden vastgesteld op basis van een belastbaar tijdperk dat eindigt op 31 december 2021. Aangezien de belastingschuld immers niet alleen voortvloeit uit de verworven inkomsten, maar ook uit het opgebouwde belastingkrediet tijdens het belastbaar tijdperk, wordt ingevolge de bestreden bepaling met terugwerkende kracht geraakt aan de reeds definitief vaststaande fiscale situatie van de belastingplichtige.

B.16. Zoals de Ministerraad zelf erkent, is de terugwerkende kracht het loutere gevolg van het niet tijdig aannemen van de bestreden bepalingen, zodat er geen verantwoording opgenomen is in de parlementaire voorbereiding.

De Ministerraad verwijst in zijn memorie evenwel naar de doelstelling om de belangen van de Schatkist te beschermen en naar de noodzaak om, gelet op het gelijkheidsbeginsel en de regels inzake staatssteun, een einde te maken aan het onbedoelde beroep op het belastingkrediet O&O door belastingplichtigen die reeds een beroep doen op het gunstige stelsel van de tonnagetaks.

B.17. De aldus ingeroepen doelstellingen van algemeen belang kunnen weliswaar verantwoord worden dat belastingplichtigen die een beroep doen op de tonnagetaks niet tegelijk een beroep kunnen doen op het belastingkrediet O&O, maar zij kunnen de terugwerkende kracht van de maatregel niet verantwoorden. Evenmin blijkt dat de terugwerkende kracht noodzakelijk zou zijn om het stelsel van de tonnagetaks in overeenstemming te brengen met de vereisten inzake staatssteun.

Artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, en dient te worden vernietigd.

B.18. Het vierde middel is gegrond.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 81 van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen »;

- verwerpt het beroep voor het overige.

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 14 september 2023.

De griffier,  
N. Dupont

De voorzitter,  
L. Lavrysen

## COUR CONSTITUTIONNELLE

[C – 2023/45684]

## Extrait de l'arrêt n° 118/2023 du 14 septembre 2023

Numéro du rôle : 7843

*En cause* : le recours en annulation des articles 79 et 81 de la loi du 21 janvier 2022 « portant des dispositions fiscales diverses », introduit par la SA « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia et K. Jadin, assistée du greffier N. Dupont, présidée par le président L. Lavrysen, après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 26 juillet 2022 et parvenue au greffe le 27 juillet 2022, la SA « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit », assistée et représentée par Me A. Visschers et Me S. Vanthienen, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 79 et 81 de la loi du 21 janvier 2022 « portant des dispositions fiscales diverses » (publiée au *Moniteur belge* du 28 janvier 2022).

(...)

II. *En droit*

(...)

*Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte*

B.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 79 et 81 de la loi du 21 janvier 2022 « portant des dispositions fiscales diverses » (ci-après : la loi du 21 janvier 2022).

B.2.1. Les dispositions attaquées modifient le régime de taxation sur la base du tonnage qui a été établi par la loi-programme du 2 août 2002.

B.2.2. La taxation sur la base du tonnage est un régime dérogeant à l'impôt sur les revenus pour la navigation maritime, ainsi que pour les bénéfices provenant de la gestion de navires pour le compte de tiers, dans le cadre duquel les bénéfices sont déterminés forfaitairement sur la base du tonnage des navires qui ont généré ces bénéfices (article 116, alinéa 1<sup>er</sup>) ou pour lesquels la gestion est exercée (article 124, § 1<sup>er</sup>). Le champ d'application de ce régime dépend de la définition légale de notions telles que « les bénéfices provenant de la navigation maritime » et « la gestion d'un navire pour le compte de tiers » (article 115). Le contribuable doit introduire lui-même auprès de l'administration fiscale la demande d'application de la taxation sur la base du tonnage (article 117). Si la demande est acceptée par l'administration fiscale, le régime de taxation sur la base du tonnage produit ses effets à partir de la période imposable qui suit celle pendant laquelle la demande a été introduite, et ce pendant dix ans, avec tacite reconduction pour une même période de dix ans, sauf si le contribuable y renonce en temps utile (article 118). Les bénéfices qui proviennent de la navigation maritime sont déterminés forfaitairement par navire, par jour et par 100 tonnes nettes sur la base d'un tableau précisant les tranches pour le tonnage et les montants forfaitaires par tranche (article 119, § 1<sup>er</sup>), les plus-values et les moins-values sur ce navire étant censées être comprises dans les bénéfices déterminés forfaitairement. Tant que le contribuable relève de l'application de la taxation sur la base du tonnage, il ne peut pas déduire de ses bénéfices les pertes professionnelles subies (article 120) et ne peut pas recourir à la déduction pour investissement (article 123, §§ 2 à 4).

B.2.3.1. L'article 79, attaqué, de la loi du 21 janvier 2022 insère un alinéa 2 et un alinéa 3 dans l'article 116 de la loi-programme du 2 août 2002.

Ainsi modifié, l'article 116 de la loi-programme du 2 août 2002 dispose :

« En ce qui concerne les sociétés résidentes et les établissements belges de sociétés non résidentes, les bénéfices imposables en Belgique provenant de la navigation maritime sont, par dérogation aux articles 183, 185, 189 à 207, 233, alinéa 1<sup>er</sup>, et 235 à 240 du Code des impôts sur les revenus 1992, à la demande du contribuable, déterminés de manière forfaitaire sur base du tonnage des navires qui ont généré ces bénéfices.

Aucun crédit d'impôt pour recherche et développement conformément aux articles 289<sup>quater</sup> à 289<sup>novies</sup>, 292<sup>bis</sup> et 530 du même Code n'est applicable pendant la période au cours de laquelle les bénéfices provenant de la navigation maritime sont déterminés en fonction du tonnage. La partie éventuellement non imputée du crédit d'impôt pour recherche et développement qui subsiste à la fin de la période imposable qui se clôture au plus tard le 31 décembre 2020 ou qui précède la période imposable au cours de laquelle les bénéfices provenant de la navigation maritime sont déterminés pour la première fois en fonction du tonnage, peut à nouveau être imputée après l'expiration de la période durant laquelle les bénéfices sont ainsi déterminés.

Le report du crédit d'impôt pour recherche et développement non imputé visé à l'article 292<sup>bis</sup>, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du même Code, est suspendu à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à la période imposable qui suit la période visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> [lire : l'alinéa 2] et reprend son cours après l'expiration de la période durant laquelle les bénéfices sont déterminés en fonction du tonnage.

[...] ».

Le législateur a ainsi, d'une part, exclu de façon générale que l'application du régime de taxation sur la base du tonnage soit cumulée avec l'application du crédit d'impôt pour recherche et développement (ci-après : le crédit d'impôt R&D) et, d'autre part, suspendu l'imputation du crédit d'impôt existant et le versement de la partie non imputée du crédit d'impôt tant que le contribuable est assujéti à la taxation sur la base du tonnage.

B.2.3.2. Il ressort des travaux préparatoires de la mesure attaquée (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2351/001, p. 29) que la mesure est une version remise à jour d'une mesure identique, qui avait été initialement introduite par le projet de loi du 26 novembre 2019 « portant des dispositions fiscales diverses, portant création d'une commission pour la reconnaissance des formations spécialisées relatives à la réglementation douanière et d'accises en Belgique et relative au Théâtre royal de la Monnaie et à l'Orchestre national de Belgique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0792/001).

Invité par la section de législation du Conseil d'État à fournir des précisions quant à la mesure visée par le projet de loi précité, le délégué a fait le commentaire suivant :

« Le régime de taxation forfaitaire sur la base du tonnage pour les entreprises de navigation maritime ou pour la gestion de navires pour le compte de tiers repose sur le principe suivant : le bénéfice réel provenant de la navigation maritime ou de la gestion de navires pour le compte de tiers est soustrait de la base imposable à l'impôt des sociétés et, après application de toutes les déductions, un bénéfice fixé forfaitairement est ajouté à la base imposable. En rédigeant les articles 115 à 120 ou 124 de la loi-programme du 2 août 2002, le législateur avait pour objectif de taxer également, de manière effective, ce bénéfice forfaitaire et de ne pas accorder de déductions sur celui-ci.

Pour les pertes reportées, les articles 120, § 2, et 124, § 5, de la loi-programme du 2 août 2002 prévoient la règle suivante :

‘ La partie éventuelle non imputée des pertes provenant de la gestion de navires pour le compte de tiers, qui subsiste au moment où les bénéfices sont déterminés pour la première fois en fonction du tonnage, peut être portée à nouveau en déduction des bénéfices après l’expiration de la période durant laquelle les bénéfices sont ainsi déterminés. ’

Il a toutefois été constaté que certaines sociétés qui avaient constitué d’importants crédits d’impôt pour la recherche et le développement optaient (en tout ou en partie) pour le régime de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage, et qu’elles pouvaient ainsi obtenir d’importantes restitutions. Le Gouvernement estime qu’accorder le bénéfice du régime de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage avec celui de l’imputation du crédit d’impôt ne correspond pas à la philosophie de la loi-programme du 2 août 2002. En s’inspirant du régime existant pour les pertes reportées, le Gouvernement a choisi de ‘ geler ’ le crédit d’impôt pendant l’application de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage et de réaccorder les droits y afférents au moment de la sortie du régime de taxation forfaitaire sur la base du tonnage » (traduction libre) (*ibid.*, pp. 108-109).

Le délégué a encore ajouté le commentaire suivant :

« Les sociétés ne perdent aucun droit. Elles peuvent opter librement soit pour la taxation du bénéfice réel issu de la navigation maritime et obtenir dans ce cas l’imputation du crédit d’impôt pour recherche et développement, soit pour l’application de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage, avec pour conséquence l’impossibilité d’opérer des déductions sur ce bénéfice fixé forfaitairement, ni d’imputer un crédit d’impôt pour recherche et développement. Le crédit d’impôt n’est alors pas perdu, mais gelé jusqu’à ce que la société soit de nouveau assujettie à un régime normal en matière d’impôt des sociétés. La période durant laquelle ce crédit d’impôt doit être exercé (5 ans) ne compte plus non plus, puisqu’elle est également suspendue. Le Gouvernement considère que la possibilité actuelle de cumuler le régime de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage avec l’imputation du crédit d’impôt constitue une forme d’abus et qu’elle n’est pas conforme à l’objectif de la loi-programme du 2 août 2002 » (traduction libre) (*ibid.*, p. 109).

Le projet de loi précité a ensuite été retiré de l’ordre du jour, mais la mesure a été reprise par le projet de loi qui est devenu la loi du 21 janvier 2022 (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2351/001, p. 29).

Les travaux préparatoires de la loi du 21 janvier 2022 commentent en ces termes la mesure attaquée :

« Les modifications apportées aux articles 116 et 124 de la loi-programme du 2 août 2002 par, respectivement, les articles 49 et 50 ont pour but de ne plus permettre l’application du crédit d’impôt pour recherche et développement (articles 289<sup>quater</sup> à 289<sup>novies</sup>, 292<sup>bis</sup> et 530, CIR 92) durant l’application du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage en ce qui concerne le profit qui est taxé de la manière précitée. L’imputation du crédit d’impôt pour recherche et développement qui subsisterait à la fin de la période imposable qui se clôture au plus tard le 31 décembre 2020 (soit que le contribuable serait déjà dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage, soit qu’il en bénéficierait pour la première fois à partir de l’exercice d’imposition se rattachant à la période imposable qui se clôture au plus tard le 30 décembre 2020), ou ultérieurement (pour les contribuables qui bénéficieront pour la première fois du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage à partir de l’exercice d’imposition 2022 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021), pourra à nouveau se poursuivre à la sortie dudit régime.

Il est également précisé que le report de crédit d’impôt pour recherche et développement aux quatre exercices d’imposition successifs visé à l’article 292<sup>bis</sup>, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du même Code, sera désormais suspendu pendant l’application du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage et pourra reprendre son cours à sa sortie.

L’article 51 en projet rend ces dispositions applicables à partir de l’exercice d’imposition 2022 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

Suite à l’avis du Conseil d’État n° 66.608/3-4 du 14 novembre 2019, le vocabulaire de l’article 124, § 1<sup>er</sup>, alinéas 2 et 3 a été adapté en réponse à la remarque relative à l’article 3 en projet.

En outre, en réponse à la remarque reprise sous le point 2.3 de l’avis du Conseil d’État n° 66.608/3-4 du 14 novembre 2019 précité, nous ajoutons ci-dessous un exemple chiffré.

Enfin, l’occasion est mise à profit pour apporter quelques corrections techniques » (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2351/001, pp. 29 et 30).

B.2.4. L’article 81, attaqué, de la loi du 21 janvier 2022 règle l’effet dans le temps de l’article 79 de cette même loi. Il dispose ainsi que l’article 116, alinéas 2 et 3, de la loi-programme du 2 août 2002 s’applique à partir de l’exercice d’imposition 2022 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

*Quant au fond*

*En ce qui concerne les premier, deuxième et troisième moyens (absence de mesures transitoires)*

B.3.1. La partie requérante conteste dans trois de ses moyens l’article 79 de la loi du 21 janvier 2022. Elle prend ces moyens de la violation, d’une part, des articles 10, 11 et 170 de la Constitution, lus en combinaison soit avec le principe de la sécurité juridique et avec celui de la confiance légitime (premier moyen), soit avec l’article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l’homme et avec l’article 16 de la Constitution (deuxième moyen), et, d’autre part, de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution (troisième moyen).

Elle critique l’absence de toute mesure transitoire concernant le crédit d’impôt R&D déjà constitué préalablement à la période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

B.3.2. Dès lors que les premier, deuxième et troisième moyens critiquent la même disposition et que les trois moyens sont pris en substance de normes de référence invoquées en combinaison avec le principe de la sécurité juridique ou de normes de référence qui garantissent implicitement la sécurité juridique, la Cour les examine conjointement.

B.4. Si le législateur estime qu’un changement de politique s’impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et il n’est pas tenu, en principe, de prévoir un régime transitoire. Les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution ne sont violés que si l’absence d’une mesure transitoire entraîne une différence de traitement qui n’est pas susceptible de justification raisonnable ou s’il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Ce principe est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l’intérêt que possèdent les sujets de droit d’être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

Le législateur doit toutefois, lorsqu’il instaure un nouveau régime légal, examiner au cas par cas si des mesures transitoires sont nécessaires, compte tenu de l’impact des nouvelles règles et des attentes légitimes des justiciables concernés.

B.5. Le crédit d'impôt, par exemple pour recherche et développement (article 289<sup>quater</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : le CIR 1992), est une mesure fiscale qui vise à permettre aux contribuables qui investissent dans de nouveaux brevets ou dans la recherche et le développement de nouveaux produits et technologies avancées respectueux de l'environnement de déduire une certaine partie de cet investissement des impôts dont ils sont redevables. Contrairement à d'autres avantages fiscaux, le crédit d'impôt profite toujours intégralement au contribuable, même lorsqu'il n'a pas de revenus imposables ou des revenus imposables de façon limitée, et donc y compris dans le cas où il n'a pas d'impôts à payer ou seulement des impôts très limités. Le crédit d'impôt R&D peut ainsi être imputé sur l'impôt des sociétés dû lors des cinq exercices d'imposition suivants, et le solde du crédit peut finalement être versé au contribuable (article 292<sup>bis</sup> du CIR 1992).

B.6. L'article 116, alinéa 2, de la loi-programme du 2 août 2002, inséré par l'article 79, attaqué, de la loi du 21 janvier 2022, exclut qu'un contribuable qui relève du régime de la taxation sur la base du tonnage puisse recourir au crédit d'impôt R&D. Il résulte en outre de l'article 116 précité que, pour les contribuables qui relèvent du régime de la taxation sur la base du tonnage, l'imputation (alinéa 2) et le report (alinéa 3) de la partie non encore imputée du crédit d'impôt R&D précédemment constitué sont suspendus jusqu'à ce qu'ils ne relèvent plus du régime de la taxation sur la base du tonnage.

B.7. Le législateur a pu raisonnablement considérer que les contribuables qui relèvent du régime avantageux de la taxation sur la base du tonnage sont effectivement tenus de payer des impôts sur les bénéfices fixés forfaitairement et qu'ils ne peuvent dès lors pas bénéficier d'autres avantages fiscaux.

B.8. À la lumière de ce qui est dit en B.7, le législateur pouvait prévoir que le crédit d'impôt R&D ne peut pas ou plus être appliqué par des contribuables soumis au régime de la taxation sur la base du tonnage.

B.9.1. La situation des contribuables qui relèvent du régime de la taxation sur la base du tonnage et qui ont déjà eu recours au crédit d'impôt R&D, et qui ont donc constitué un tel crédit dont l'imputation, le report ou le paiement est toujours pendant, est affectée défavorablement par l'incompatibilité instaurée par la disposition attaquée entre le régime de la taxation sur la base du tonnage et l'application du crédit d'impôt R&D.

B.9.2. Les contribuables qui recourent au régime de la taxation sur la base du tonnage bénéficient déjà d'un traitement fiscal très favorable de leurs revenus, de sorte qu'ils ne pouvaient pas considérer purement et simplement qu'ils pourraient continuer à bénéficier, sans aucun changement de politique du législateur, d'autres avantages fiscaux, certes déjà existants. Il y a d'ailleurs lieu de constater à cet égard que le législateur a aligné la mesure attaquée sur les incompatibilités existantes entre le régime de la taxation sur la base du tonnage et l'application d'autres avantages fiscaux. Lorsque le législateur constate l'usage cumulé de régimes fiscaux avantageux et qu'il souhaite y mettre fin, il peut estimer raisonnablement que ce changement de politique doit être réalisé immédiatement et il n'est donc pas obligé de prévoir une réglementation transitoire. Si le législateur avait dû prévoir un régime transitoire en ce qui concerne le crédit d'impôt constitué durant les exercices d'imposition antérieurs à l'entrée en vigueur des dispositions attaquées, cela aurait eu pour conséquence que le cumul de l'application du régime de la taxation sur la base du tonnage et de l'application du crédit d'impôt R&D aurait continué d'exister, de sorte que la réalisation de l'objectif poursuivi par les dispositions attaquées, à savoir de taxer également, de manière effective, le bénéfice forfaitaire, aurait pris plusieurs années de retard.

B.9.3. L'absence de régime transitoire repose d'autant plus sur une justification raisonnable que le législateur a prévu que l'imputation, le report et le paiement du crédit d'impôt R&D déjà constitué sont suspendus.

La mesure attaquée n'empêche donc pas la récupération du crédit d'impôt constitué lors d'investissements précédemment effectués. Comme la mesure attaquée ne prévoit en l'espèce qu'une suspension temporaire de l'imputation, du report et du paiement du crédit d'impôt R&D, elle ne supprime pas en effet l'aide financière des autorités publiques aux investissements déjà engagés, mais les modalités de cette mesure fiscale sont soumises, à l'instar de mesures fiscales similaires, à une condition supplémentaire, qui prévoit que le contribuable ne recoure pas à l'application du régime de la taxation sur la base du tonnage, ce qui relève du libre choix du contribuable à la fin de chaque période décennale.

Dès que le contribuable choisit de ne plus recourir au régime de taxation sur la base du tonnage, il peut de nouveau imputer sur sa dette fiscale le crédit d'impôt R&D précédemment constitué, reporter le solde de ce crédit d'impôt sur un exercice suivant et, le cas échéant, obtenir finalement le versement du solde du crédit d'impôt R&D non encore imputé.

La mesure attaquée prévoit dès lors que le contribuable qui recourt au régime de taxation sur la base du tonnage devra le cas échéant patienter durant un laps de temps supplémentaire pour bénéficier, par rapport à des investissements précédemment engagés, de l'aide apportée par l'application du crédit d'impôt R&D. Bien que cette suspension temporaire du crédit d'impôt R&D puisse perturber la gestion des activités du contribuable, elle ne semble pas être d'une gravité telle que l'absence de mesures transitoires mettrait en péril la survie du contribuable. La partie requérante ne démontre pas le contraire en l'espèce.

L'absence de mesures transitoires ne porte donc pas une atteinte disproportionnée à la confiance légitime ou aux droits acquis du contribuable.

B.10. Les premier, deuxième et troisième moyens ne sont pas fondés.

*En ce qui concerne le quatrième moyen (effet rétroactif)*

B.11. La partie requérante prend un quatrième moyen de la violation, par l'article 81 de la loi du 21 janvier 2022, des articles 10, 11 et 170 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la non-rétroactivité, avec le principe de la sécurité juridique et avec l'article 1<sup>er</sup> de l'ancien Code civil.

Elle critique cette disposition parce qu'elle conférerait un effet rétroactif à l'article 79 de la même loi et rend donc la nouvelle mesure relative à l'incompatibilité entre la taxation sur la base du tonnage et un recours au régime du crédit d'impôt R&D applicable rétroactivement à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

B.12. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité ne se justifie que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

B.13. La Cour doit d'abord examiner si la disposition attaquée confère un effet rétroactif à l'article 79 de la loi du 21 janvier 2022.

B.14. Une règle de droit fiscal n'est rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur.

B.15.1. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis.

Par conséquent, toutes les modifications qui ont été apportées aux impôts sur les revenus avant la fin de la période imposable peuvent être appliquées sans qu'elles puissent être réputées avoir un effet rétroactif.

B.15.2. Il découle de l'article 79 de la loi du 21 janvier 2022 que l'application du régime de taxation sur la base du tonnage est incompatible avec l'application du crédit d'impôt R&D. Cet article prend effet à partir de l'exercice d'imposition 2022, lequel se rattache à une période imposable qui a débuté au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

B.15.3. À l'égard des sociétés, la période imposable dans le cadre de l'impôt sur les revenus coïncide soit avec l'année qui précède celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, lorsqu'il n'existe pas de comptabilité ou que la comptabilité est tenue par année civile, soit avec l'exercice comptable – quelle qu'en soit la durée – clôturé pendant l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, si la comptabilité n'est pas clôturée le 31 décembre, soit avec l'exercice comptable qui précède l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, lorsque cet exercice comptable – inférieur ou supérieur à douze mois – est clôturé le 31 décembre.

B.15.4. Cependant, l'article 79, attaqué, de la loi du 21 janvier 2022 n'a été publié que le 28 janvier 2022 au *Moniteur belge* et est entré en vigueur le 7 février 2022.

B.15.5. Il résulte de ce qui précède que l'article 81 de la loi du 21 janvier 2022 confère un effet rétroactif à l'article 79 de cette même loi en ce qu'il s'applique aux contribuables dont les revenus sont déterminés sur la base d'une période imposable qui se clôture le 31 décembre 2021. Dès lors qu'il s'avère que la dette fiscale résulte non seulement des revenus recueillis, mais aussi du crédit d'impôt constitué pendant la période imposable, la disposition attaquée a pour effet de porter rétroactivement atteinte à la situation fiscale du contribuable déjà établie de manière définitive.

B.16. Comme le Conseil des ministres le reconnaît lui-même, l'effet rétroactif résulte simplement de l'adoption tardive des dispositions attaquées, ce qui explique l'absence de justification dans les travaux préparatoires.

Dans son mémoire, le Conseil des ministres renvoie cependant à l'objectif de protéger les intérêts du Trésor et à la nécessité, eu égard au principe d'égalité et aux règles relatives aux aides d'État, de mettre un terme au recours, non souhaité par le législateur, au crédit d'impôt R&D par des contribuables bénéficiant déjà du régime avantageux de la taxation sur la base du tonnage.

B.17. Les objectifs d'intérêt général ainsi invoqués peuvent certes justifier que des contribuables qui recourent à la taxation sur la base du tonnage ne puissent pas bénéficier simultanément du crédit d'impôt R&D, mais ils ne peuvent pas justifier l'effet rétroactif de la mesure. Il n'est pas davantage avéré que l'effet rétroactif serait nécessaire pour mettre le régime de taxation sur la base du tonnage en conformité avec les exigences en matière d'aides d'État.

L'article 81 de la loi du 21 janvier 2022 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique, et doit être annulé.

B.18. Le quatrième moyen est fondé.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 81 de la loi du 21 janvier 2022 « portant des dispositions fiscales diverses »;

- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 14 septembre 2023.

Le greffier,

N. Dupont

Le président,

L. Lavrysen

## VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[C – 2023/45684]

### Auszug aus dem Entscheid Nr. 118/2023 vom 14. September 2023

Geschäftsverzeichnisnummer 7843

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 79 und 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen », erhoben von der « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit » AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers N. Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 26. Juli 2022 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 27. Juli 2022 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die « Société d'Exploitation du Pioneering Spirit » AG, unterstützt und vertreten durch RÄin A. Visschers und RA S. Vanthienen, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 79 und 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 28. Januar 2022).

(...)

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

*In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext*

B.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung der Artikel 79 und 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 21. Januar 2022).

B.2.1. Die angefochtenen Bestimmungen ändern die Regelung der Tonnagesteuer ab, die durch das Programmgesetz vom 2. August 2002 festgelegt worden ist.

B.2.2. Die Tonnagesteuer ist eine abweichende Regelung der Einkommensteuern für die Seeschifffahrt sowie für den Gewinn aus der Verwaltung von Seeschiffen für Rechnung von Dritten, wobei der Gewinn auf pauschale Weise auf Grundlage der Tonnage der Seeschiffe festgestellt wird, mit denen dieser Gewinn erwirtschaftet wird (Artikel 116 Absatz 1) oder die verwaltet werden (Artikel 124 § 1). Der Anwendungsbereich dieser Regelung hängt mit der gesetzlichen Definition von Begriffen wie « Gewinn aus der Seeschifffahrt » und « Verwaltung eines Seeschiffs für Rechnung von Dritten » zusammen (Artikel 115). Der Steuerpflichtige muss die Anwendung der Tonnagesteuer bei der Steuerverwaltung selbst beantragen (Artikel 117). Wenn die Steuerverwaltung dem Antrag stattgibt, gelangt die Regelung der Tonnagesteuer in Bezug auf den Besteuerungszeitraum, der auf den Zeitraum folgt, in dem der Antrag gestellt wurde, zur Anwendung und gilt die Regelung für zehn Jahre mit einer stillschweigenden Verlängerung um den gleichen Zeitraum von zehn Jahren, außer im Falle einer rechtzeitigen Beendigung durch den Steuerpflichtigen (Artikel 118). Die Feststellung des Gewinns aus der Seeschifffahrt erfolgt pro Schiff und Tag sowie je 100 Nettotonnen



anhand einer Tabelle mit Stufen für die Tonnage und Festbeträgen pro Stufe (Artikel 119 § 1), wobei der Mehr- oder Minderwert bezüglich dieses Schiffs als im pauschal festgelegten Gewinn enthalten angesehen wird. Solange der Steuerpflichtige in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer fällt, kann er erlittene berufliche Verluste weder vom Gewinn abziehen (Artikel 120) noch sich auf den Investitionsabzug berufen (Artikel 123 §§ 2 bis 4).

B.2.3.1. Durch den angefochtenen Artikel 79 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 werden Artikel 116 des Programmgesetzes vom 2. August 2002 ein zweiter und ein dritter Absatz hinzugefügt.

Der so abgeänderte Artikel 116 des Programmgesetzes vom 2. August 2002 bestimmt nunmehr:

« En ce qui concerne les sociétés résidentes et les établissements belges de sociétés non résidentes, les bénéficiaires imposables en Belgique provenant de la navigation maritime sont, par dérogation aux articles 183, 185, 189 à 207, 233, alinéa 1<sup>er</sup>, et 235 à 240 du Code des impôts sur les revenus 1992, à la demande du contribuable, déterminés de manière forfaitaire sur base du tonnage des navires qui ont généré ces bénéfices.

Aucun crédit d'impôt pour recherche et développement conformément aux articles 289<sup>quater</sup> à 289<sup>novies</sup>, 292<sup>bis</sup> et 530 du même Code n'est applicable pendant la période au cours de laquelle les bénéfices provenant de la navigation maritime sont déterminés en fonction du tonnage. La partie éventuellement non imputée du crédit d'impôt pour recherche et développement qui subsiste à la fin de la période imposable qui se clôture au plus tard le 31 décembre 2020 ou qui précède la période imposable au cours de laquelle les bénéfices provenant de la navigation maritime sont déterminés pour la première fois en fonction du tonnage, peut à nouveau être imputée après l'expiration de la période durant laquelle les bénéfices sont ainsi déterminés.

Le report du crédit d'impôt pour recherche et développement non imputé visé à l'article 292<sup>bis</sup>, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du même Code, est suspendu à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à la période imposable qui suit la période visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> [lire : l'alinéa 2] et reprend son cours après l'expiration de la période durant laquelle les bénéfices sont déterminés en fonction du tonnage.

[...] ».

Somit hat der Gesetzgeber einerseits auf allgemeine Weise die Kumulation der Anwendung der Regelung der Tonnagesteuer mit der Anwendung der Steuergutschrift für Forschung und Entwicklung (nachstehend: Steuergutschrift F&E) ausgeschlossen und andererseits die Verrechnung der bestehenden Steuergutschrift und die Auszahlung des nicht verrechneten Teils der Steuergutschrift ausgesetzt, solange der Steuerpflichtige der Tonnagesteuer unterliegt.

B.2.3.2. Aus den Vorarbeiten zur angefochtenen Maßnahme (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, S. 29) ergibt sich, dass die Maßnahme eine überarbeitete Fassung einer identischen Maßnahme ist, die zu einem früheren Zeitpunkt mit dem Gesetzentwurf vom 26. November 2019 « zur Festlegung verschiedener Steuerbestimmungen, zur Errichtung einer Kommission für die Anerkennung spezialisierter Ausbildungen in Bezug auf die Zoll- und Akzisenvorschriften in Belgien und über das Königliche Theater der Monnaie und das Nationalorchester von Belgien » eingebracht worden ist (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-0792/001).

Auf Bitte der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats um zusätzliche Erläuterung der mit dem vorerwähnten Gesetzentwurf geplanten Maßnahme erklärte der Beauftragte Folgendes:

« Le régime de taxation forfaitaire sur la base du tonnage pour les entreprises de navigation maritime ou pour la gestion de navires pour le compte de tiers repose sur le principe suivant : le bénéfice réel provenant de la navigation maritime ou de la gestion de navires pour le compte de tiers est soustrait de la base imposable à l'impôt des sociétés et, après application de toutes les déductions, un bénéfice fixé forfaitairement est ajouté à la base imposable. En rédigeant les articles 115 à 120 ou 124 de la loi-programme du 2 août 2002, le législateur avait pour objectif de taxer également, de manière effective, ce bénéfice forfaitaire et de ne pas accorder de déductions sur celui-ci.

Pour les pertes reportées, les articles 120, § 2, et 124, § 5, de la loi-programme du 2 août 2002 prévoient la règle suivante :

' La partie éventuelle non imputée des pertes provenant de la gestion de navires pour le compte de tiers, qui subsiste au moment où les bénéfices sont déterminés pour la première fois en fonction du tonnage, peut être portée à nouveau en déduction des bénéfices après l'expiration de la période durant laquelle les bénéfices sont ainsi déterminés. '

Il a toutefois été constaté que certaines sociétés qui avaient constitué d'importants crédits d'impôt pour la recherche et le développement optaient (en tout ou en partie) pour le régime de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage, et qu'elles pouvaient ainsi obtenir d'importantes restitutions. Le Gouvernement estime qu'accorder le bénéfice du régime de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage avec celui de l'imputation du crédit d'impôt ne correspond pas à la philosophie de la loi-programme du 2 août 2002. En s'inspirant du régime existant pour les pertes reportées, le Gouvernement a choisi de 'geler' le crédit d'impôt pendant l'application de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage et de réaccorder les droits y afférents au moment de la sortie du régime de taxation forfaitaire sur la base du tonnage » (ebenda, SS. 108 und 109).

Der Beauftragte fügte dem noch hinzu:

« Les sociétés ne perdent aucun droit. Elles peuvent opter librement soit pour la taxation du bénéfice réel issu de la navigation maritime et obtenir dans ce cas l'imputation du crédit d'impôt pour recherche et développement, soit pour l'application de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage, avec pour conséquence l'impossibilité d'opérer des déductions sur ce bénéfice fixé forfaitairement, ni d'imputer un crédit d'impôt pour recherche et développement. Le crédit d'impôt n'est alors pas perdu, mais gelé jusqu'à ce que la société soit de nouveau assujettie à un régime normal en matière d'impôt des sociétés. La période durant laquelle ce crédit d'impôt doit être exercé (5 ans) ne compte plus non plus, puisqu'elle est également suspendue. Le Gouvernement considère que la possibilité actuelle de cumuler le régime de la taxation forfaitaire sur la base du tonnage avec l'imputation du crédit d'impôt constitue une forme d'abus et qu'elle n'est pas conforme à l'objectif de la loi-programme du 2 août 2002 » (ebenda, S. 109).

Der vorerwähnte Gesetzentwurf wurde später von der Tagesordnung genommen, jedoch wurde die Maßnahme zum Inhalt des Gesetzentwurfs gemacht, der zum Gesetz vom 21. Januar 2022 geführt hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, S. 29).

Die angefochtene Maßnahme wird in den Vorarbeiten zum Gesetz vom 21. Januar 2022 wie folgt erläutert:

« Les modifications apportées aux articles 116 et 124 de la loi-programme du 2 août 2002 par, respectivement, les articles 49 et 50 ont pour but de ne plus permettre l'application du crédit d'impôt pour recherche et développement (articles 289<sup>quater</sup> à 289<sup>novies</sup>, 292<sup>bis</sup> et 530, CIR 92) durant l'application du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage en ce qui concerne le profit qui est taxé de la manière précitée. L'imputation du crédit d'impôt pour recherche et développement qui subsisterait à la fin de la période imposable qui se clôture au plus tard le 31 décembre 2020 (soit que le contribuable serait déjà dans le régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage, soit qu'il en bénéficierait pour la première fois à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à la période imposable qui se clôture au plus tard le 30 décembre 2020), ou ultérieurement (pour les contribuables qui bénéficieraient pour la première fois du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage à partir de l'exercice d'imposition 2022 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021), pourra à nouveau se poursuivre à la sortie dudit régime.

Il est également précisé que le report de crédit d'impôt pour recherche et développement aux quatre exercices d'imposition successifs visé à l'article 292bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du même Code, sera désormais suspendu pendant l'application du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage et pourra reprendre son cours à sa sortie.

L'article 51 en projet rend ces dispositions applicables à partir de l'exercice d'imposition 2022 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

Suite à l'avis du Conseil d'État n° 66.608/3-4 du 14 novembre 2019, le vocabulaire de l'article 124, § 1<sup>er</sup>, alinéas 2 et 3 a été adapté en réponse à la remarque relative à l'article 3 en projet.

En outre, en réponse à la remarque reprise sous le point 2.3 de l'avis du Conseil d'État n° 66.608/3-4 du 14 novembre 2019 précité, nous ajoutons ci-dessous un exemple chiffré.

Enfin, l'occasion est mise à profit pour apporter quelques corrections techniques » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, SS. 29 und 30).

B.2.4. Der angefochtene Artikel 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 legt den zeitlichen Anwendungsbereich von Artikel 79 desselben Gesetzes fest. Er bestimmt in diesem Sinne, dass Artikel 116 Absätze 2 und 3 des Programmgesetzes vom 2. August 2002 ab dem Steuerjahr 2022 in Verbindung mit einem Besteuerungszeitraum, der frühestens zum 1. Januar 2021 beginnt, Anwendung findet.

#### *Zur Hauptsache*

#### *Hinsichtlich des ersten, zweiten und dritten Klagegrunds (fehlende Übergangsregelung)*

B.3.1. Die klagende Partei richtet drei ihrer Klagegründe gegen Artikel 79 des Gesetzes vom 21. Januar 2022. Sie leitet diese Klagegründe ab aus einem Verstoß gegen einerseits die Artikel 10, 11 und 170 der Verfassung, in Verbindung mit entweder dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem Grundsatz des berechtigten Vertrauens (erster Klagegrund) oder Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und Artikel 16 der Verfassung (zweiter Klagegrund), und andererseits die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung (dritter Klagegrund).

Sie beanstandet das Fehlen einer Übergangsmaßnahme bezüglich der Steuergutschrift F&E, die bereits vor dem Besteuerungszeitraum, der frühestens zum 1. Januar 2021 beginne, erlangt worden sei.

B.3.2. Da der erste, der zweite und der dritte Klagegrund gegen dieselbe Bestimmung gerichtet sind, wobei die drei Klagegründe im Wesentlichen aus Referenznormen, die in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit angeführt werden, oder aus Referenznormen die die Rechtssicherheit auf implizite Weise garantieren, abgeleitet sind, prüft der Gerichtshof sie zusammen.

B.4. Wenn der Gesetzgeber eine Änderung des Vorgehens für notwendig erachtet, vermag er zu beurteilen, dass dieses geänderte Vorgehen unmittelbar durchgeführt werden muss, und er ist im Prinzip nicht dazu verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen. Gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung wird nur verstoßen, wenn das Fehlen einer Übergangsregelung zu einem Behandlungsunterschied führt, für den es keine vernünftige Rechtfertigung gibt, oder wenn der Grundsatz des rechtmäßigen Vertrauens übermäßig verletzt wird. Dieser Grundsatz steht in engem Zusammenhang mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der es dem Gesetzgeber verbietet, ohne objektive und vernünftige Rechtfertigung das Interesse der Rechtsunterworfenen daran, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorhersehen zu können, zu beeinträchtigen.

Der Gesetzgeber muss jedoch bei Einführung einer neuen Gesetzesregelung von Fall zu Fall untersuchen, ob unter Berücksichtigung der Auswirkungen der neuen Regeln und der legitimen Erwartungen der betreffenden Rechtsunterworfenen Übergangsmaßnahmen notwendig sind.

B.5. Eine Steuergutschrift wie die für Forschung und Entwicklung (Artikel 289<sup>quater</sup> des Einkommensteuergesetzbuches 1992, nachstehend: EStGB 1992) ist eine Steuermaßnahme, die dazu dient, Steuerpflichtigen, die in neue Patente oder in die Forschung und die Entwicklung neuer umweltfreundlicher Produkte und zukunftsgerichteter Technologien investieren, zu ermöglichen, einen bestimmten Teil dieser Investition von den von ihnen zu zahlenden Steuern abzuziehen. Die Steuergutschrift ist im Gegensatz zu anderen Steuervorteilen für den Steuerpflichtigen immer integral von Nutzen, auch wenn kein oder ein begrenztes steuerpflichtiges Einkommen vorhanden ist und daher für den Fall, dass keine oder sehr begrenzte Steuern zu zahlen sind. So kann die Steuergutschrift F&E mit der in den fünf nachfolgenden Jahren geschuldeten Gesellschaftssteuer verrechnet werden und der Restbetrag der Gutschrift endgültig an den Steuerpflichtigen ausgezahlt werden (Artikel 292bis des EStGB 1992).

B.6. Artikel 116 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 2. August 2002, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 79 des Gesetzes vom 21. Januar 2022, schließt aus, dass ein Steuerpflichtiger, der in den Anwendungsbereich der Regelung der Tonnagesteuer fällt, die Steuergutschrift F&E in Anspruch nehmen kann. Ferner ergibt sich aus dem vorerwähnten Artikel 116, dass in Bezug auf die Steuerpflichtigen, die in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer fallen, die Verrechnung (zweiter Absatz) und die Übertragung (dritter Absatz) des noch nicht verrechneten Teils der zu einem früheren Zeitpunkt erlangten Steuergutschrift F&E ausgesetzt werden, bis sie nicht mehr in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer fallen.

B.7. Der Gesetzgeber durfte vernünftigerweise die Ansicht vertreten, dass Steuerpflichtige, die von der günstigen Regelung der Tonnagesteuer erfasst sind, effektiv Steuern auf die pauschal festgestellten Gewinne zahlen müssen und dass sie folglich andere Steuervorteile nicht in Anspruch nehmen können.

B.8. Der Gesetzgeber durfte im Lichte der Ausführungen in B.7 bestimmen, dass die Steuergutschrift F&E nicht (mehr) durch Steuerpflichtige angewandt werden kann, die der Tonnagesteuer unterliegen.

B.9.1. In Bezug auf Steuerpflichtige, die von der Regelung der Tonnagesteuer erfasst sind und die Steuergutschrift F&E bereits in Anspruch genommen haben und mithin eine solche Gutschrift erlangt haben, wobei die Verrechnung, die Übertragung oder die Auszahlung noch nicht abgeschlossen ist, berührt die von der angefochtenen Bestimmung eingeführte Unvereinbarkeit zwischen der Regelung der Tonnagesteuer und der Anwendung der Steuergutschrift F&E die Situation dieser Steuerpflichtigen in nachteiliger Weise.

B.9.2. Steuerpflichtige, die sich auf die Regelung der Tonnagesteuer berufen, haben bereits Anspruch auf eine sehr günstige Steuerbehandlung bezüglich ihres Einkommens, sodass sie nicht ohne Weiteres davon ausgehen konnten, dass sie ohne irgendeine Abänderung der Politik durch den Gesetzgeber weiterhin in der Lage sein würden, andere, wenn auch bereits bestehende Steuervorteile in Anspruch zu nehmen. Es muss in diesem Zusammenhang im Übrigen festgestellt werden, dass der Gesetzgeber die angefochtene Maßnahme auf die bereits bestehenden Unvereinbarkeiten der Regelung der Tonnagesteuer mit der Anwendung anderer Steuervorteile abgestimmt hat. Wenn der Gesetzgeber feststellt, dass günstige Steuerregelungen kumulativ in Anspruch genommen werden, und er dies beenden möchte, darf er vernünftigerweise entscheiden, dass diese politische Abänderung mit sofortiger Wirkung umgesetzt werden muss, und ist er nicht verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen. Wenn der Gesetzgeber eine Übergangsregelung in Bezug auf die Steuergutschrift hätte vorsehen müssen, die in den Steuerjahren vor Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen erlangt wurde, hätte das zur Folge gehabt, dass die Kumulation der Anwendung der Regelung der Tonnagesteuer mit der Anwendung der Steuergutschrift F&E weiterhin stattfinden würde, sodass das Ziel der angefochtenen Bestimmungen, nämlich dafür zu sorgen, dass der Pauschalgewinn einer Steuer auch effektiv unterworfen wird, eine Verzögerung von verschiedenen Jahren erfahren hätte.

B.9.3. Die Feststellung, dass das Fehlen einer Übergangsregelung sachlich gerechtfertigt ist, gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber vorgesehen hat, dass die Verrechnung, die Übertragung und die Auszahlung der bereits erlangten Steuergutschrift F&E ausgesetzt werden.

Die angefochtene Maßnahme macht es folglich nicht unmöglich, die Investitionen auszugleichen, die im Rahmen der zu einem früheren Zeitpunkt erlangten Gutschrift erfolgt sind. Da die angefochtene Maßnahme *vorliegend* nur eine vorübergehende Aussetzung der Verrechnung, der Übertragung und der Auszahlung der Steuergutschrift F&E vorsieht, wird die finanzielle Unterstützung seitens des Staates bei der Vornahme bereits vorgesehener Investitionen nämlich nicht weggenommen, sondern werden die Modalitäten dieser Steuermaßnahme im Einklang mit vergleichbaren Steuermaßnahmen einer zusätzlichen Bedingung unterworfen, die darin besteht, dass der Steuerpflichtige die Regelung der Tonnagesteuer nicht in Anspruch nimmt, was zur freien Wahl des Steuerpflichtigen am Ende jedes Zeitraums von zehn Jahren gehört.

Sobald sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet, die Regelung der Tonnagesteuer nicht mehr in Anspruch zu nehmen, kann er die davor erlangte Steuergutschrift F&E wieder mit seiner Steuerschuld verrechnen, den Restbetrag der Steuergutschrift auf ein folgendes Jahr übertragen und gegebenenfalls die Auszahlung der nicht verrechneten verbleibenden Steuergutschrift F&E endgültig erhalten.

Folglich beinhaltet die angefochtene Maßnahme, dass der Steuerpflichtige, der die Regelung der Tonnagesteuer in Bezug auf zu einem früheren Zeitpunkt vorgenommene Investitionen in Anspruch nimmt, gegebenenfalls einen zusätzlichen Zeitraum auf die Unterstützung über die Anwendung der Steuergutschrift F&E warten müssen. Obwohl diese vorübergehende Aussetzung der Steuergutschrift F&E die geplante Unternehmensführung des Steuerpflichtigen durcheinanderbringen kann, scheint sie nicht derart schwerwiegend zu sein, dass durch das Fehlen einer Übergangsregelung das Fortbestehen des Steuerpflichtigen gefährdet wird. Die klagende Partei weist *vorliegend* das Gegenteil nicht nach.

Folglich beeinträchtigt das Fehlen einer Übergangsregelung das berechtigte Vertrauen beziehungsweise erworbene Rechte des Steuerpflichtigen nicht auf unverhältnismäßige Weise.

B.10. Der erste, der zweite und der dritte Klagegrund sind unbegründet.

*In Bezug auf den vierten Klagegrund (Rückwirkung)*

B.11. Die klagende Partei leitet einen vierten Klagegrund ab aus einem Verstoß durch Artikel 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 gegen die Artikel 10, 11 und 170 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung, mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz und mit Artikel 1 des früheren Zivilgesetzbuches.

Sie beanstandet diese Bestimmung, weil sie Artikel 79 desselben Gesetzes rückwirkend in Kraft setze und die neue Maßnahme in Bezug auf die Unvereinbarkeit der Tonnagesteuer mit einer Inanspruchnahme der Regelung bezüglich der Steuergutschrift F&E mithin rückwirkend ab dem Steuerjahr, das mit einem Besteuerungszeitraum zusammenhänge, der frühestens am 1. Januar 2021 beginne, für anwendbar erkläre.

B.12. Die Nichtrückwirkung von Gesetzen ist eine Garantie zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit. Diese Garantie erfordert es, dass der Inhalt des Rechts vorhersehbar und zugänglich ist, sodass der Rechtsuchende in vernünftigem Maße die Folgen einer bestimmten Handlung zu dem Zeitpunkt vorhersehen kann, an dem die Handlung ausgeführt wird. Die Rückwirkung kann nur gerechtfertigt werden, wenn sie unerlässlich ist für die Verwirklichung einer Zielsetzung allgemeinen Interesses.

B.13. Der Gerichtshof muss zunächst prüfen, ob die angefochtene Bestimmung Artikel 79 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 rückwirkend in Kraft setzt.

B.14. Eine steuerrechtliche Regel ist nur rückwirkend, wenn sie auf Sachverhalte, Handlungen und Situationen Anwendung findet, die zu dem Zeitpunkt, an dem sie in Kraft getreten ist, endgültig abgeschlossen waren.

B.15.1. In Bezug auf die Einkommensteuer entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem das Einkommen, das Gegenstand der Steuergrundlage ist, erzielt wurde.

Folglich können alle Änderungen an den Einkommensteuern, die vor dem Ende des Besteuerungszeitraums eingeführt wurden, angewendet werden, ohne dass insoweit angenommen werden kann, dass sie rückwirkenden Charakter haben.

B.15.2. Nach Artikel 79 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 ist die Anwendung der Regelung der Tonnagesteuer mit der Anwendung der Steuergutschrift F&E unvereinbar. Diese Bestimmung gilt ab dem Steuerjahr 2022, das mit einem Besteuerungszeitraum zusammenhängt, der frühestens am 1. Januar 2021 begonnen hat.

B.15.3. Für Gesellschaften deckt sich Besteuerungszeitraum bezüglich der Einkommensteuer mit dem Jahr vor demjenigen, nach dem das Steuerjahr benannt wird, wenn keine Buchhaltung geführt wird, oder, wenn die Buchhaltung nach Kalenderjahren geführt wird, mit dem Geschäftsjahr - unabhängig von dessen Dauer -, das während des Jahres, nach dem das Steuerjahr benannt wird, abgeschlossen wurde, wenn die Buchhaltung nicht am 31. Dezember abgeschlossen wurde, oder mit dem Geschäftsjahr vor dem Jahr, nach dem das Steuerjahr benannt wird, wenn dieses Geschäftsjahr - von weniger oder mehr als 12 Monaten - am 31. Dezember beendet wird.

B.15.4. Der angefochtene Artikel 79 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 wurde allerdings erst am 28. Januar 2022 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht und ist am 7. Februar 2022 in Kraft getreten.

B.15.5. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass Artikel 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 Artikel 79 desselben Gesetzes rückwirkend in Kraft setzt, sofern er in Bezug auf Steuerpflichtige Anwendung findet, deren Einkommen auf der Grundlage eines Besteuerungszeitraums festgestellt wird, der am 31. Dezember 2021 endet. Da die Steuerschuld nämlich nicht nur auf dem erzielten Einkommen beruht, sondern auch auf der während des Besteuerungszeitraums erlangten Steuergutschrift, wird gemäß der angefochtenen Bestimmung die bereits endgültig feststehende steuerrechtliche Situation des Steuerpflichtigen rückwirkend beeinträchtigt.

B.16. Wie der Ministerrat selbst eingesteht, sei die Rückwirkung bloß Folge der verspäteten Annahme der angefochtenen Bestimmungen, sodass keine Begründung in die Vorarbeiten aufgenommen worden sei.

Der Ministerrat verweist in seinem Schriftsatz jedoch auf das Ziel, die Interessen der Staatskasse zu schützen, und auf die Notwendigkeit, angesichts des Gleichheitsgrundsatzes und der Regeln zu staatlichen Beihilfen die nicht gewünschte Inanspruchnahme der Steuergutschrift F&E durch Steuerpflichtige zu beenden, die bereits die günstige Regelung der Tonnagesteuer in Anspruch nehmen.

B.17. Die so geltend gemachten Zielsetzungen allgemeinen Interesses können es zwar rechtfertigen, dass Steuerpflichtige, die die Tonnagesteuer in Anspruch nehmen, nicht gleichzeitig die Steuergutschrift F&E in Anspruch nehmen können, jedoch können sie die Rückwirkung der Maßnahme nicht rechtfertigen. Auch erweist sich die Rückwirkung nicht als notwendig, um die Regelung der Tonnagesteuer mit den Anforderungen bezüglich staatlicher Beihilfen in Übereinstimmung zu bringen.

Artikel 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 verstößt gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Rechtssicherheitsgrundsatz und ist daher für nichtig zu erklären.

B.18. Der vierte Klagegrund ist begründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt Artikel 81 des Gesetzes vom 21. Januar 2022 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » für nichtig;

- weist die Klage im Übrigen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 14. September 2023.

Der Kanzler

N. Dupont

Der Präsident

L. Lavrysen

## SERVICE PUBLIC FEDERAL STRATEGIE ET APPUI

[C – 2023/47133]

7 AVRIL 2023. — Arrêté royal portant deuxième répartition du crédit provisionnel inscrit au programme 06-90-1 de la loi du 26 décembre 2022 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2023 et destiné à couvrir des dépenses dans le cadre de la présidence belge de l'Union européenne lors du 1<sup>er</sup> semestre 2024

PHILIPPE, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu la loi du 26 décembre 2022 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2023, l'article 2.06.2;

Vu l'avis de l'Inspecteur des Finances, donné le 20 mars 2023;

Considérant les décisions du Conseil des Ministres du 18 octobre 2022, point 1, concernant le budget pluriannuel 2023-2024 - Notifications;

Considérant que tous les dossiers repris ont été soumis à la procédure du contrôle administratif et budgétaire;

Considérant qu'un crédit d'engagement de 60.000.000 euros et un crédit de liquidation provisionnel de 40.000.000 euros, destiné à couvrir des dépenses dans le cadre de la présidence belge de l'Union européenne lors du 1<sup>er</sup> semestre 2024, est inscrit au programme 06-90-1 de la loi du 26 décembre 2022 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2023;

Considérant qu'aucun crédit n'est prévu aux sections 12 – SPF Justice ; 13 – SPF Intérieur ; 14 – SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au Développement ; 17 – SPF Police fédérale et Fonctionnement intégré ; 23 – SPF Emploi, Travail et Concertation sociale ; 24 – SPF Sécurité Sociale ; 25 – SPF Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement ; 32 – SPF Economie, PME, Classes Moyennes et Energie et 33 – SPF Mobilité et Transports de la loi du 26 décembre 2022 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2023 pour couvrir les dépenses dans le cadre de la présidence belge de l'Union européenne lors du 1<sup>er</sup> semestre 2024;

Sur la proposition de la secrétaire d'Etat au Budget et de l'avis des Ministres qui en ont délibéré en Conseil,

Nous avons arrêté et arrêtons :

**Article 1<sup>er</sup>.** Un crédit d'engagement de 20.862.937 euros et un crédit de liquidation de 16.868.692 euros sont prélevés du crédit provisionnel, inscrit au programme 06-90-1 (allocation de base 90.10.01.00.12) de la loi du 26 décembre 2022 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2023, et sont répartis conformément au tableau ci-annexé.

Les montants figurant dans ce tableau sont rattachés aux crédits prévus pour l'année budgétaire 2023 aux programmes et allocations de base concernés.

**Art. 2.** Le présent arrêté entre en vigueur le 12 avril 2023.

**Art. 3.** Le ministre qui a le Budget dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 7 avril 2023.

PHILIPPE

Par le Roi :

La Secrétaire d'Etat au Budget,  
A. BERTRAND

## FEDERALE OVERHEIDSDIENST BELEID EN ONDERSTEUNING

[C – 2023/47133]

7 APRIL 2023. — Koninklijk besluit houdende tweede verdeling van het provisioneel krediet ingeschreven in het programma 06-90-1 van de wet van 26 december 2022 houdende de algemene uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2023 en bestemd tot het dekken van de uitgaven in het kader van de Europese unie voorzitterschap tijdens de 1ste semester 2024

FILIP, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op de wet van 26 december 2022 houdende de algemene uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2023, artikel 2.06.2;

Gelet op het advies van de Inspecteur van Financiën, gegeven op 20 maart 2023;

Overwegende de beslissingen van de Ministerraad van 18 oktober 2022, punt 1, betreffende de meerjarenbegroting 2023-2024 - Notificaties;

Overwegende dat alle opgenomen dossiers werden voorgelegd aan de administratieve en begrotingscontrole;

Overwegende dat op het programma 06-90-1 van de wet van 26 december 2022 houdende de algemene uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2023 een provisioneel vastleggingskrediet van 60.000.000 euro en een provisioneel vereffeningskrediet van 40.000.000 euro is ingeschreven, bestemd tot het dekken van de uitgaven in het kader van de Europese unie voorzitterschap tijdens de 1ste semester 2024;

Overwegende dat op de secties 12 – FOD Justitie; 13 – FOD Binnenlandse Zaken; 14 – FOD Buitenlandse Zaken, Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking; 17 – FOD Federale Politie en Geïntegreerde Werking; 23 – FOD Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal overleg; 24 – FOD Sociale Zekerheid; 25 – FOD Volksgezondheid, Veiligheid van de Voedselketen en Leefmilieu; 32 – FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie en 33 – FOD Mobiliteit en Vervoer van de wet van 26 december 2022 houdende de algemene uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2023 geen enkel krediet is uitgetrokken om de uitgaven te dekken in het kader van de Europese unie voorzitterschap tijdens de 1ste semester 2024;

Op de voordracht van de staatssecretaris voor Begroting, en op het advies van de in Raad vergaderde Ministers,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

**Artikel 1.** Een vastleggingskrediet van 20.862.937 euro en een vereffeningskrediet van 16.868.692 euro worden afgenomen van het provisioneel krediet, ingeschreven op het programma 06-90-1 (basisallocatie 90.10.01.00.12) van de wet van 26 december 2022 houdende de algemene uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2023, en wordt verdeeld overeenkomstig de bijgevoegde tabel.

De in deze tabel vermelde bedragen worden gevoegd bij de kredieten die onder de betrokken programma's en basisallocaties zijn uitgetrokken voor het begrotingsjaar 2023.

**Art. 2.** Dit besluit treedt in werking op 12 april 2023.

**Art. 3.** De minister bevoegd voor Begroting is belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 7 april 2023.

FILIP

Van Koningswege :

De Staatssecretaris voor Begroting,  
A. BERTRAND