



Verfassungsgerichtshof

**Entscheidung Nr. 118/2023
vom 14. September 2023
Geschäftsverzeichnisnr. 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 RAin 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).

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch A. Lauwens und S. Dedeli, Berater beim juristischen Dienst des FÖD Finanzen, hat einen Schriftsatz eingereicht und die klagende Partei hat einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 17. Mai 2023 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter S. de Bethune und T. Giet beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 31. Mai 2023 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da nicht in zulässiger Weise eine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 31. Mai 2023 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

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 bénéfices imposables en Belgique provenant de la navigation maritime sont, par dérogation aux articles 183, 185, 189 à 207, 233, alinéa 1er, 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^{quater} à 289^{novies}, 292^{bis} 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^{bis}, § 1er, 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 1er [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 bénéficiaire 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 bénéficiaire 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^{quater} à 289^{novies}, 292^{bis} 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 1er 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^{bis}, § 1er, 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 1er 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, § 1er, 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*quater* 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 292*bis* 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 wird 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 vernünftigen 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,

Der Präsident,

N. Dupont

L. Lavrysen