



Verfassungsgerichtshof

ÜBERSETZUNG
Entscheid Nr. 13/2026
vom 22. Januar 2026
Geschäftsverzeichnismr. 8441
AUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 « zur Reform der Gesellschaftssteuer », gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten Pierre Nihoul und Luc Lavrysen, und den Richtern Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt und Katrin Jadin, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Präsidenten Pierre Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Urteil vom 26. Februar 2025, dessen Ausfertigung am 17. März 2025 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« - Verstößt Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 zur Reform der Gesellschaftssteuer gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und mit dem Eigentumsrecht im Sinne der Artikel 16 und 17 der Verfassung und des Artikels 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, indem er dadurch, dass er bestimmt, dass Änderungen, die ab dem 26. Juli 2017 am Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres vorgenommen werden, ohne Wirkung bleiben für die Anwendung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels, die der Gesellschaftssteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, die ihr Geschäftsjahr am 31. Dezember abschließen, unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob dieses Abschlussdatum aus vor dem 26. Juli 2017, oder aber ab dem 26. Juli 2017 angenommenen Satzungsbestimmungen hervorgeht, wobei sie unterschiedlichen Regeln unterworfen werden, unter anderem in Bezug auf die schrittweise Senkung des Satzes der Gesellschaftssteuer und in Bezug auf die Revision der Berechnung des Abzugs für Risikokapital, und indem er die von dieser

Gesetzesbestimmung betroffenen Steuerpflichtigen gleich behandelt, ob sie auf artifizielle Weise Änderungen am Datum des Abschlusses ihres Geschäftsjahres vorgenommen haben, um in den Genuss eines Steuervorteils zu gelangen, oder ob sie es aus anderen Gründen getan haben, die nichts mit einem solchen Steuervorteil zu tun haben, ohne dass den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geboten wird, den Beweis für solche Gründe oder für das Nichtvorhandensein eines Steuervorteils zu erbringen?

- Verstößt Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 zur Reform der Gesellschaftssteuer gegen Artikel 170 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und mit dem Eigentumsrecht im Sinne der Artikel 16 und 17 der Verfassung und des Artikels 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention, indem er es dadurch, dass er bestimmt, dass Änderungen, die ab dem 26. Juli 2017 am Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres vorgenommen werden, ohne Wirkung bleiben für die Anwendung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels, unterlassen würde, wesentliche Bestandteile der Steuer in hinreichend genauer Weise festzulegen? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die fragliche Bestimmung und deren Kontext

B.1. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 « zur Reform der Gesellschaftssteuer » (nachstehend: Gesetz vom 25. Dezember 2017), der bestimmt:

« Änderungen, die ab dem 26. Juli 2017 am Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres vorgenommen werden, bleiben ohne Wirkung für die Anwendung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels ».

B.2.1. Das Gesetz vom 25. Dezember 2017 verringert den Gesellschaftssteuersatz - der am Tag der Annahme des Gesetzes 33 % betrug - schrittweise auf einen nominalen Satz von 25 % und von 20 % für kleine Gesellschaften.

B.2.2. Die Umsetzung dieser Reform, die Teil einer umfassenderen Überarbeitung der Gesellschaftssteuer war, erfolgte in drei Phasen. In einer ersten Phase sind bestimmte Bestimmungen, unter anderem Artikel 54 Nr. 1, mit dem der Gesellschaftssteuersatz je nach Fall auf 29 % oder auf 20 % gesenkt wird, sowie Artikel 49, mit dem der Abzug für

Risikokapital reformiert wird, am 1. Januar 2018 in Kraft getreten. Diese Bestimmungen sind ab dem Steuerjahr 2019 anwendbar, das sich auf einen Besteuerungszeitraum bezieht, der frühestens am 1. Januar 2018 beginnt (Artikel 86 Buchstabe A).

In einer zweiten Phase sind eine Reihe anderer Bestimmungen am 1. Januar 2019 in Kraft getreten und sind ab dem Steuerjahr 2020 anwendbar, das sich auf einen Besteuerungszeitraum bezieht, der frühestens am 1. Januar 2019 beginnt (Artikel 86 Buchstabe B1).

Schließlich sind die von der dritten Phase betroffenen Bestimmungen, unter anderem Artikel 54 Nr. 3, mit dem der normale Gesellschaftssteuersatz auf 25 % gesenkt wird, am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Sie sind ab dem Steuerjahr 2021 anwendbar, das sich auf einen Besteuerungszeitraum bezieht, der frühestens am 1. Januar 2020 beginnt (Artikel 86 Buchstabe B2).

B.3. In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 25. Dezember 2017 wird die Reform wie folgt gerechtfertigt:

« L'impôt des sociétés belge s'est historiquement développé autour d'un haut taux nominal et différents postes, déductions et systèmes pour diminuer le taux d'imposition réel.

[...]

Les règles sont en outre de plus en plus harmonisées au niveau de l'Union européenne et il y a aussi de plus en plus de recommandations de l'OCDE. Une évolution qui pousse la Belgique à revoir la stratégie historique de niches fiscales dans le système belge de l'impôt des sociétés.

Le taux de l'impôt des sociétés belge est un des plus hauts de l'Union européenne et l'OCDE. Ceci tandis que différents pays européens travaillent à une réduction du taux de leur impôt des sociétés.

Sans intervention, il risque d'y avoir une perte de compétitivité, d'emplois correspondants et d'investissements. Les revenus pour les pouvoirs publics seraient mis sous pression, non seulement directement via l'impôt des sociétés, mais aussi indirectement via d'autres sources de revenus.

[...]

L'objectif de la proposition de loi décrite ci-dessous est de viser un système simplifié, présentant un meilleur niveau d'équité et de sécurité juridique. Cet objectif est atteint en faisant fortement baisser le taux nominal actuellement élevé et en le finançant par l'élargissement de la base imposable. Cela est possible en révisant les régimes spéciaux, les postes de déduction et d'autres éléments de la base imposable.

[...]

Les autorités belges sont encore actuellement confrontées à un déficit budgétaire. Cette proposition de réforme de l'impôt des sociétés contribue à l'assainissement des finances publiques via de nouveaux investissements et les emplois qui en découlent. Le glissement des charges est autant que possible développé dans les contours de l'impôt des sociétés.

La neutralité budgétaire de cette proposition a été calculée et la réalisation de cet objectif a été mesurée » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, SS. 3 und 4).

B.4.1. Der fragliche Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 soll es « vermeiden, dass Gesellschaften das Datum des Abschlusses ihres Geschäftsjahres künstlich ändern ». Dazu « hat jede diesbezügliche Änderung ab dem 26. Juli 2017 (dem Tag, an dem das Sommerabkommen, das unter anderem die Reform der Gesellschaftssteuer beinhaltet, [angekündigt] wurde), keinen Einfluss [auf das] vorgesehene Inkrafttreten der verschiedenen Artikel » (ebenda, S. 127).

B.4.2. Diese Bestimmung ist in Verbindung mit den Artikeln 200 Buchstabe *b*), 201 und 202 des königlichen Erlasses vom 27. August 1993 « zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 » zu sehen, die den Besteuerungszeitraum, insbesondere für die Gesellschaftssteuer, bestimmen und die lauten:

« Art. 200. Der Besteuerungszeitraum stimmt mit dem Jahr überein, das dem Jahr vorangeht, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, für die Anwendung:

[...]

b) der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden, die gemäß den Artikeln 233 und 248 desselben Gesetzbuches festgelegt wird, wenn die Betroffenen keine Buchhaltung oder eine Buchhaltung pro Kalenderjahr führen,

[...]

Art. 201. Der Besteuerungszeitraum stimmt mit dem Geschäftsjahr überein, das dem Jahr vorangeht, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, für die Anwendung der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden, die gemäß den Artikeln 233 und 248 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 festgelegt wird, wenn das Geschäftsjahr sich auf einen Zeitraum bezieht, der kürzer oder länger als ein Jahr ist und die Betroffenen ihre Buchhaltung am 31. Dezember des Jahres abschließen.

Art. 202. Der Besteuerungszeitraum stimmt mit dem Geschäftsjahr überein, das in dem Jahr abgeschlossen wird, dessen Jahreszahl das Steuerjahr bestimmt, für die Anwendung der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden, die gemäß den Artikeln 233 und 248

des Einkommensteuergesetzbuches 1992 festgelegt wird, wenn die Betroffenen eine andere Buchhaltung als pro Kalenderjahr führen ».

In Bezug auf die erste Vorabentscheidungsfrage

B.5. Die erste Vorabentscheidungsfrage betrifft die Vereinbarkeit von Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, mit den Artikeln 16 und 17 der Verfassung und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention (nachstehend: erstes Zusatzprotokoll), insofern

- darin einerseits die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, die ihre Buchhaltung nach dem Kalenderjahr führen, unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie vor dem 26. Juli 2017 oder ab diesem Tag einen Beschluss gefasst haben, ihr Geschäftsjahr zum 31. Dezember abzuschließen, und

- darin andererseits die Steuerpflichtigen, die ab dem 26. Juli 2017 das Datum des Abschlusses ihres Geschäftsjahres geändert haben, gleich behandelt werden, unabhängig davon, ob diese Änderung mit dem Ziel vorgenommen wurde, einen Steuervorteil zu erhalten, oder aus anderen Gründen, ohne dass die Steuerpflichtigen den Nachweis erbringen können, dass es solche Gründe oder keinen Steuervorteil gibt.

B.6. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob eine von ihm eingeführte Besteuerungsregelung beibehalten werden muss oder nicht, oder aber durch eine andere Regelung abgeändert oder ersetzt werden muss, und dabei festzulegen, für welchen Zeitraum und unter welchen Umständen eine Regelung Anwendung findet und ab wann und in welchen Fällen sie aufgehoben, abgeändert oder ersetzt wird.

Vorkommendenfalls kann er überdies Maßnahmen treffen, um Vorgehensweisen zu vereiteln, mit denen Steuerpflichtige den Vorteil einer günstigen Regelung für einen nicht von ihm vorgesehenen Zeitraum erhalten würden.

Führt dies jedoch zu einem Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Steuerpflichtigen oder zu einer Gleichbehandlung von Kategorien von Steuerpflichtigen, die

sich in Situationen befinden, die im Hinblick auf die beanstandete Maßnahme wesentlich unterschiedlich sind, muss der Gerichtshof prüfen, ob dieser Unterschied im Hinblick auf das verfolgte Ziel objektiv und sachlich gerechtfertigt werden kann. Er muss dafür auch den Umstand berücksichtigen, dass ein Steuergesetz notwendigerweise unterschiedliche Situationen mit Kategorien erfassen muss, die nur in vereinfachender Form und annäherungsweise mit der Wirklichkeit übereinstimmen.

B.7. Der Behandlungsunterschied und die Gleichbehandlung, die in B.5 erwähnt werden, beruhen auf einem objektiven Kriterium. Der Behandlungsunterschied hängt von dem Tag ab, an dem das Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres geändert wurde (vor dem 26. Juli 2017 oder ab diesem Datum). Die Gleichbehandlung ist darin begründet, dass das Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres nach dem 25. Juli 2017 geändert wurde.

B.8. Aus den in B.4.1 zitierten Vorarbeiten geht hervor, dass der Gesetzgeber mit der fraglichen Übergangsmaßnahme vermeiden wollte, dass Gesellschaften das Datum des Abschlusses ihres Geschäftsjahres künstlich ändern, um den Zeitpunkt zu beeinflussen, zu dem die Reform auf sie anwendbar sein wird. Überdies trägt diese Übergangsmaßnahme zur Haushaltsneutralität der Reform bei, die der Gesetzgeber anstrebt.

Dieser Ziele sind legitim.

B.9. Indem er vorgesehen hat, dass Änderungen, die ab dem 26. Juli 2017 am Datum des Abschlusses des Geschäftsjahres vorgenommen werden, ohne Wirkung für die Anwendung der in B.2 erwähnten Reform bleiben, hat der Gesetzgeber im Hinblick auf diese Ziele eine sachdienliche Maßnahme ergriffen. Er hat nämlich eine Maßnahme ergriffen, die einer Änderung des Geschäftsjahres, nur um das Inkrafttreten der Reform steuerlich zu optimieren, jeden Nutzen nimmt. Diesbezüglich kann dem Gesetzgeber auch nicht vorgeworfen werden, dass er die Maßnahme auf Änderungen ab dem 26. Juli 2017 für anwendbar erklärt hat. Die Reform wurde nämlich an diesem Tag angekündigt, sodass die Gesellschaften ab diesem Zeitpunkt über deren Tragweite informiert waren, weshalb der Gesetzgeber davon ausgehen konnte, dass einige von ihnen vorher reagieren würden.

B.10. Schließlich hat die fragliche Bestimmung keine unverhältnismäßigen Folgen für die Gesellschaften, die ab dem 26. Juli 2017 das Datum des Abschlusses ihres Geschäftsjahres aus

einem anderen Grund als der steuerlichen Optimierung geändert haben. Sie verhindert nämlich weder die Umsetzung dieser Änderung noch die Verwirklichung des verfolgten buchhalterischen Ziels. Sie beschränkt sich darauf vorzusehen, dass diese Änderung ohne Wirkung für die Anwendung der Bestimmungen, die zu Kapitel 1 (« Abänderungen des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ») von Titel 2 (« Reform der Gesellschaftssteuer ») des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 gehören, bleibt. Folglich kann eine Änderung des Geschäftsjahres weiterhin nützlich sein, auch nach dem Stichtag, wenn sie nicht nur durch die vorerwähnte Reform der Gesellschaftssteuer begründet ist. Noch dazu hat die Unwirksamkeit der Änderung für die Zwecke des vorgenannten Kapitels nicht nur nachteilige Folgen für eine Gesellschaft, die ihr Geschäftsjahr nach dem Stichtag geändert hat. Das genannte Kapitel beschränkt sich nicht darauf, den Gesellschaftssteuersatz zu senken, es enthält auch einige Ausgleichsmaßnahmen, wie die Reform des Abzugs für Risikokapital, die das Ziel haben, die Besteuerungsgrundlage zu erhöhen. Die fragliche Bestimmung gewährleistet auch die steuerliche Neutralität jeder Änderung des Geschäftsjahres, die nach dem 25. Juli 2017 eintritt und zu einer Verschiebung des Abschlussdatums führt. Schließlich vermeidet sie Streitsachen zwischen der Gesellschaft und dem Fiskus hinsichtlich der Richtigkeit der Gründe für die Änderung des Geschäftsjahres.

B.11. Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 ist daher vereinbar mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, mit den Artikeln 16 und 17 der Verfassung und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls.

In Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.12. Mit der zweiten Vorabentscheidungsfrage befragt das vorlegende Rechtsprechungsorgan den Gerichtshof zur Vereinbarkeit von Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 mit Artikel 170 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, mit den Artikeln 16 und 17 der Verfassung und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls, insofern er es « unterlassen würde, wesentliche Bestandteile der Steuer in hinreichend genauer Weise festzulegen ».

B.13.1. Artikel 170 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Eine Steuer zugunsten des Staates darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

B.13.2. Aus dieser Bestimmung geht hervor, dass die wesentlichen Bestandteile einer jeden Steuer, die zugunsten der Föderalbehörde eingeführt wird, grundsätzlich durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung festgelegt werden müssen und dass diese Elemente anhand von präzisen, unzweideutigen und deutlichen Begriffen im Gesetz angeführt sein müssen.

Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz sowie die etwaigen Steuerbefreiungen und -ermäßigungen.

B.14. Die fragliche Bestimmung regelt selbst kein wesentliches Element der Steuer. Sie stellt lediglich eine Übergangsmaßnahme im Hinblick auf die Bestimmungen des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 dar, mit denen wesentliche Elemente der Gesellschaftssteuer reformiert werden und die in der Vorabentscheidungsfrage nicht erwähnt werden. Daher ist sie vereinbar mit Artikel 170 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, mit den Artikeln 16 und 17 der Verfassung und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 86 Buchstabe D des Gesetzes vom 25. Dezember 2017 « zur Reform der Gesellschaftssteuer » verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit, mit den Artikeln 16 und 17 der Verfassung und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 22. Januar 2026.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) Nicolas Dupont

(gez.) Pierre Nihoul