



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 13/2026
van 22 januari 2026
Rolnummer : 8441**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting », gesteld door de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Pierre Nihoul en Luc Lavrysen, en de rechters Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Kattrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Pierre Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 26 februari 2025, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 17 maart 2025, heeft de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« - Schendt artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en met het eigendomsrecht, gewaarborgd door de artikelen 16 en 17 van de Grondwet en door artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het vermeldt dat elke wijziging die vanaf 26 juli 2017 aan de afsluitingsdatum van het boekjaar wordt aangebracht, zonder uitwerking blijft voor de toepassing van de in dat hoofdstuk bedoelde bepalingen, de aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen die hun boekjaar afsluiten op 31 december, verschillend behandelt naargelang die afsluitingsdatum voortvloeit uit statutaire bepalingen die vóór 26 juli 2017 dan wel vanaf 26 juli 2017 zijn aangenomen, door hen onder meer met betrekking tot de progressieve vermindering van het tarief van de vennootschapsbelasting en met betrekking tot de herziening van de berekening van de aftrek voor risicokapitaal aan verschillende regels te onderwerpen, en in zoverre het de belastingplichtigen op wie die wetsbepaling betrekking heeft, op identieke wijze behandelt, ongeacht of zij kunstmatig wijzigingen hebben aangebracht aan de afsluitingsdatum van hun

boekjaar, teneinde een belastingvoordeel te genieten, dan wel of zij dat hebben gedaan om andere redenen, die niets te maken hebben met een dergelijk belastingvoordeel, zonder dat aan de belastingplichtigen de mogelijkheid wordt voorbehouden om het bewijs van dergelijke redenen of van de ontstentenis van een belastingvoordeel te leveren ?

- Schendt artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting artikel 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en met het eigendomsrecht, gewaarborgd door de artikelen 16 en 17 van de Grondwet en door artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het, wanneer het vermeldt dat elke wijziging die vanaf 26 juli 2017 aan de afsluitingsdatum van het boekjaar wordt aangebracht, zonder uitwerking blijft voor de toepassing van de in dat hoofdstuk bedoelde bepalingen, zou nalaten essentiële elementen van de belasting voldoende nauwkeurig te bepalen ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de bv « Docteur Pierre Kleynen », vertegenwoordigd door haar bewindvoerder Pierre Kleynen;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Valérie Poisson, advocate bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 22 oktober 2025 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Thierry Giet en Sabine de Bethune te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, met uitzondering van zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Op 14 februari 2012 wordt de besloten vennootschap « Docteur Pierre Kleynen » opgericht als artsvennootschap. Aanvankelijk ving het boekjaar ervan aan op 1 december van elk jaar en werd het afgesloten op 30 november van het volgende jaar.

Op 27 november 2017 beslist de algemene vergadering van de voormelde vennootschap om het boekjaar ervan te laten samenvallen met het kalenderjaar.

Op 29 december 2017 wordt de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting » (hierna : de wet van 25 december 2017) bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*. Die wet strekt met name ertoe het tarief van de vennootschapsbelasting te verlagen.

Artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 bepaalt dat « elke wijziging die vanaf 26 juli 2017 aan de afsluitingsdatum van het boekjaar wordt aangebracht, [...] zonder uitwerking [blijft] voor de toepassing van de in [hoofdstuk 1 van de wet] bedoelde bepalingen ».

In het kader van de administratieve procedure met betrekking tot het aanslagjaar 2019 verzoekt de belastingadministratie de vennootschap « Docteur Pierre Kleynen » om haar een aparte boekhouding te bezorgen voor de periode van 1 januari 2018 tot 30 november 2018 en voor de periode van 1 december 2018 tot 31 december 2018, teneinde de aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting in te kohieren.

De belastingadministratie is van mening dat de wijziging van de datum van afsluiting van de rekeningen geen gevolgen heeft voor de toepassing van hoofdstuk 1 van de wet van 25 december 2017.

Op 17 november 2021 stuurt de belastingadministratie de voormelde vennootschap een bericht van wijziging waarbij de inkomsten die tijdens de periode van 1 januari 2018 tot 30 november 2018 zijn ontvangen, aan het tarief van 33 % worden onderworpen en waarbij de inkomsten die tijdens de periode van 1 december 2018 tot 31 december 2018 zijn ontvangen, aan het tarief van 29 % worden onderworpen.

Op 14 december 2021 antwoordt de vennootschap « Docteur Pierre Kleynen » op het bericht van wijziging.

Op 21 december 2021 stelt de taxatieambtenaar haar in kennis van een beslissing tot taxatie waarin hij bij zijn standpunt blijft.

Op 7 maart 2022 dient de voormelde vennootschap een bezwaar in bij de belastingadministratie.

Bij gebrek aan een administratieve beslissing legt de voormelde vennootschap een verzoekschrift op tegenspraak neer bij de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

In het kader van haar verzoekschrift vraagt de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege aan dat rechtscollege om een prejudiciële vraag aan het Hof te stellen.

Het verwijzende rechtscollege stelt het Hof de twee hiervoor weergegeven prejudiciële vragen.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

A.1.1. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege doet gelden dat in de in het geding zijnde bepaling wordt aangenomen dat elke wijziging van de datum van afsluiting van de rekeningen die meer dan drie jaar vanaf 26 juli 2017 is doorgevoerd, misbruik uitmaakt, ongeacht of die wijziging al dan niet kunstmatig is. Daaruit volgt dat de in het geding zijnde bepaling wezenlijk verschillende situaties op dezelfde wijze behandelt, zonder redelijke verantwoording. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege beweert dat de wijziging van de afsluitingsdatum haar geen voordelen toekent ten opzichte van alle vennootschappen waarvan de afsluitingsdatum is vastgelegd op 31 december van elk jaar.

Bovendien vormt de in het geding zijnde bepaling een onweerlegbaar vermoeden van misbruik, hetgeen, volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, ongrondwettig is, zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 138/2022 van 27 oktober 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.138, B.25) met betrekking tot de taks op de effectenrekeningen.

A.1.2. Daarenboven heeft de in het geding zijnde bepaling, aangezien zij van toepassing is op de wijzigingen van de datum van afsluiting van de rekeningen waartoe vanaf 26 juli 2017 is beslist, terugwerkende kracht, hetgeen volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege eveneens ongrondwettig is bevonden bij het voormelde arrest nr. 138/2022 (B.31.5).

A.1.3. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollège voert eveneens aan dat de in het geding zijnde bepaling onevenredige gevolgen heeft, aangezien de toepassing ervan niet werd afgebakend door de wetgever, aangezien de administratie een verklarende omzendbrief van 50 pagina's heeft moeten aannemen en aangezien de betrokken vennootschappen hun jaarrekening hebben moeten opsplitsen in twee onderscheiden boekjaren. In tegenstelling tot de andere fiscale antimisbruikbepalingen beoogt de in het geding zijnde bepaling geen abnormaal voordeel in het bijzonder te neutraliseren, maar de toepassing te neutraliseren van 23 maatregelen waarvan sommige gunstig zijn voor de vennootschappen en andere ongunstig, zodat zij elkaar gedeeltelijk compenseren.

Ten slotte strekken de onevenredige gevolgen van de maatregel zich uit over drie boekjaren.

A.1.4. Volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollège doet de in het geding zijnde bepaling bijgevolg afbreuk aan de beginselen van gelijkheid, van wettigheid en van annualiteit van de jaarrekening.

A.2.1. De Ministerraad erkent dat de in het geding zijnde bepaling een verschil in behandeling in het leven roept op grond van de datum waarop een vennootschap de afsluitingsdatum van haar boekjaar heeft gewijzigd.

A.2.2. Volgens hem blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat dat verschil in behandeling op een objectief criterium berust (arresten nr. 90/2005, ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.090, B.6; nr. 59/99, ECLI:BE:GHCC:1999:ARR.059, B.7; nr. 70/97, ECLI:BE:GHCC:1997:ARR.070, B.8).

A.2.3. De wet van 25 december 2017 werd aangenomen teneinde België competitiever te maken. De wetgever heeft geoordeeld dat het hoge vennootschapsbelastingtarief een verlies van competitiviteit, banen en investeringen met zich mee kon brengen. De in het geding zijnde bepaling wordt verantwoord door de wil om te vermijden dat vennootschappen de afsluitingsdatum van hun boekjaar kunstmatig wijzigen teneinde het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting te genieten. Zij streeft ook een budgettair doel na. Het is de datum van 26 juli 2017 die werd gekozen omdat de Ministerraad, na te hebben vergaderd, de hervorming van de vennootschapsbelasting op die datum heeft aangekondigd. De informatie werd vervolgens overgenomen in de pers. Daaruit volgt dat de keuze voor die datum adequaat is ten opzichte van het door de wetgever nagestreefde doel.

De Ministerraad brengt in herinnering dat de fiscale wetgever gebruik moet kunnen maken van categorieën die de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen.

A.2.4. Hij is van mening dat de in het geding zijnde maatregel geen onevenredige gevolgen heeft. Hij heeft betrekking op een beperkt aantal bepalingen, namelijk die van hoofdstuk 1 van de wet van 25 december 2017. Bovendien bevat de voormelde wet bepalingen die gunstig zijn voor de vennootschappen, maar ook ongunstige bepalingen, zoals de uitbreiding van hun belastbare grondslag en de wijziging van de regels voor de berekening van de aftrek voor risicokapitaal. Wegens de in het geding zijnde bepaling gelden die prognoses bovendien niet voor de betrokken vennootschappen. Daarenboven heeft de in het geding zijnde bepaling enkel tot gevolg dat het reeds bestaande tarief van de vennootschapsbelasting wordt behouden voor de betrokken vennootschappen tijdens het betrokken boekjaar, en niet dat het wordt verhoogd. Ten slotte wisten de vennootschappen die, bij hun oprichting, de afsluitingsdatum van hun boekjaar hebben vastgesteld op een andere datum dan 31 december, dat het vaststellen van die datum het mogelijk zou maken om het aanslagjaar te bepalen en dus de regels die van toepassing zijn om het belastbare resultaat vast te stellen.

Volgens de Ministerraad dient te worden geredeneerd naar analogie met het voormelde arrest van het Hof nr. 90/2005, waarbij het Hof heeft geoordeeld dat een soortgelijke antimisbruikmaatregel grondwettelijk aanvaardbaar was.

A.2.5. Wat de inachtneming van het rechtszekerheidsbeginsel en van het beginsel van niet-retroactiviteit betreft, deelt de Ministerraad niet de analyse van het verwijzende rechtscollège volgens welke de in het geding zijnde bepaling terugwerkende kracht zou hebben. Hij brengt in herinnering dat, inzake inkomstenbelastingen, de belastingschuld definitief ontstaat op de afsluitingsdatum van de periode waarin de inkomsten werden verkregen die de heffingsgrondslag uitmaken en dat de wijzigingen van het stelsel van de inkomstenbelastingen die vóór het einde van het belastbare tijdperk zijn doorgevoerd, bijgevolg geen terugwerkende kracht hebben. Hij brengt ook in herinnering dat de in het geding zijnde wet werd afgekondigd op 25 december 2017 en in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2017 werd bekendgemaakt. De artikelen 49 en 54 van de wet, die van toepassing zijn op de eisende partij voor het verwijzende rechtscollège, zijn op 1 januari 2018 in werking getreden en zijn van toepassing vanaf het aanslagjaar 2019, dat verbonden is aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018. De Ministerraad doet gelden dat de wet van 25 december 2017 dus nog betrekking kon hebben op

belastbare tijdperken die ten vroegste aanvingen op 1 januari 2018, zodat te dezen niet kan worden aangenomen dat de fiscale regeling retroactief is.

De Ministerraad beweert ook dat de in het geding zijnde maatregel geen algemene draagwijdte heeft, maar dat hij enkel geldt voor de toepassing van de wet van 25 december 2017. Hij is eveneens van mening dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege op 27 november 2017, wanneer zij haar statuten wijzigt, geenszins zeker ervan is dat zij een lager vennootschapsbelastingtarief zal genieten voor haar inkomsten met betrekking tot het jaar 2018, aangezien de wet nog niet is afgekondigd. Daaruit volgt dat de wet van 25 december 2017 geen afbreuk doet aan een rechtmatige verwachting van de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, temeer daar een soortgelijke antimisbruikbepaling reeds in de vorige wetgeving was ingevoegd en een verlaging van de vennootschapsbelasting had doorgevoerd.

In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat, indien zou worden geoordeeld dat de in het geding zijnde bepaling terugwerkende kracht heeft, die terugwerkende kracht verantwoord zou zijn in het licht van de voormelde doelstellingen van die bepaling.

A.2.6. Ten slotte doet de Ministerraad, vanuit de invalshoek van de inachtneming van het eigendomsrecht, gelden dat de in het geding zijnde bepaling geen buitensporige last doet rusten op de betrokken vennootschappen en dat zij niet op fundamentele wijze afbreuk doet aan hun financiële situatie, aangezien zij het belastingtarief behoudt dat reeds bestond.

A.3.1. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege antwoordt dat de door de Ministerraad aangehaalde rechtspraak, die betrekking heeft op het objectieve karakter van het criterium van onderscheid dat is gebaseerd op de wijziging van de afsluitingsdatum van het boekjaar, situaties betreft die verschillen van de in het geding zijnde situatie. De drie arresten waarnaar de Ministerraad verwijst, hebben uitsluitend betrekking op specifieke wijzigingen van de afsluitingsdatum waartoe wordt beslist teneinde hetzij vooruit te lopen op de inwerkingtreding van een nieuwe gunstige bepaling, hetzij de inwerkingtreding van een nieuwe ongunstige bepaling uit te stellen, opdat de toepassing ervan niet de minste boekhoudkundige verplichting met zich meebrengt. De gevolgen van de toepassing van de in het geding zijnde bepaling op de betrokken vennootschappen zijn daarentegen onvoorzienbaar. Zij doet gelden dat de wet niets zegt over de draagwijdte van de in het geding zijnde bepaling en voert als bewijs aan dat een verklarende omzendbrief van 50 pagina's moest worden aangenomen door de belastingadministratie. Die omzendbrief werd aangenomen achttien maanden na het aannemen van de wet van 25 december 2017 en slechts enkele dagen vóór de geplande datum om de belastingaangifte met betrekking tot het aanslagjaar 2019 in te dienen. Zij is van mening dat die omzendbrief alle vennootschappen die hun afsluitingsdatum hebben gewijzigd vanaf 26 juli 2017, verplicht om hun jaarrekeningen van drie opeenvolgende boekjaren onder te verdelen in twee onderscheiden periodes en ze fiscaal opnieuw te behandelen alsof de wetwijziging niet had plaatsgevonden. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege is van mening dat die verplichting onevenredig is met het door de wetgever nagestreefde doel.

A.3.2. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege beweert dat de in het geding zijnde bepaling wezenlijk verschillende situaties zoals, enerzijds, die waarin een vennootschap kunstmatig, met enkele dagen, vooruitloopt op een afsluitingsdatum teneinde aan een nieuwe ongunstige fiscale maatregel te ontsnappen en, anderzijds, die waarin een vennootschap het volkomen legitieme doel heeft de afsluitingsdatum te laten samenvallen met het kalenderjaar, op dezelfde wijze behandelt.

A.3.3. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege beweert dat de Ministerraad, in zijn memorie, niet heeft geantwoord op verschillende argumenten die zij in haar aanvullende conclusies en syntheseconclusies heeft uiteengezet.

A.3.4. Bovendien is zij van mening dat de Ministerraad niet heeft geantwoord op de argumenten volgens welke, enerzijds, de in het geding zijnde bepaling een onweerlegbaar vermoeden van misbruik in het leven roept en een dergelijk mechanisme werd afgekeurd door zowel het Grondwettelijk Hof als het Hof van Justitie van de Europese Unie en, anderzijds, zij terugwerkende kracht heeft, hetgeen eveneens werd afgekeurd door het Grondwettelijk Hof.

Wat de retroactiviteit van de wet betreft, voert de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege aan dat de wijziging van de datum van afsluiting van de rekeningen waartoe tussen 26 juli 2017 en de dag van de afkondiging van de wet van 25 december 2017 is beslist, definitief was voltrokken op de dag van de

inwerkingtreding van de wet. Bovendien heeft de wijziging van de afsluitingsdatum niet tot doel haar een voorrecht toe te kennen, maar haar toe te laten om op exact dezelfde manier te worden belast als alle vennootschappen waarvan het boekjaar overeenstemt met het kalenderjaar.

A.4.1. De Ministerraad antwoordt dat het geschil noch betrekking heeft op de aanslagjaren die dateren van na 2019, noch op andere wetsbepalingen dan die welke van toepassing zijn op dat aanslagjaar. Volgens hem dient artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 te worden onderzocht in zoverre het betrekking heeft op de toepassing van de artikelen 49 en 54 van dezelfde wet, aangezien die bepalingen van toepassing zijn op de feiten van de zaak. Bovendien moet de grondwettigheidstoets betrekking hebben op de in het geding zijnde bepaling en niet op de omzendbrief die ze verklaart. De verplichtingen die op de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege rusten, vloeien voort uit die bepaling en niet uit de omzendbrief.

A.4.2. De Ministerraad is van mening dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege een verwarrende lezing geeft van het voormelde arrest nr. 138/2022. In dat arrest had de bestreden bepaling tot doel bepaalde gedragingen inzake belastingontwijking te neutraliseren. Het Hof heeft geoordeeld dat uit die bepaling onvoldoende duidelijk bleek om welke twee categorieën van verrichtingen het ging, zodat het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken was geschonden.

De Ministerraad doet gelden dat de tekst van de in het geding zijnde bepaling te dezen duidelijk is en dat die een doel van algemeen belang nastreeft, namelijk de daadwerkelijke invoering waarborgen van een geleidelijke verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting, die van toepassing is vanaf het aanslagjaar met betrekking tot het belastbare tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

A.4.3. De Ministerraad merkt op dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege pas twee jaar nadat zij heeft kunnen vaststellen dat de afsluiting van het boekjaar op 30 november moeilijkheden kon veroorzaken met betrekking tot de liquidatiereserve, en net op het ogenblik waarop die moeilijkheden zowel in de rechtspraak als in de wetgeving werden opgelost, ervoor heeft gekozen om de in het geding zijnde statutaire wijziging in te voeren. De Ministerraad is van mening dat zij haar statuten heeft gewijzigd om een aanzienlijk fiscaal voordeel te genieten. Om dat voordeel vast te stellen, moet de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege worden vergeleken met de andere vennootschappen die hun rekeningen niet afsluiten op 31 december, en moet ze niet worden vergeleken met de vennootschappen die hun rekeningen afsluiten op 31 december.

Bovendien doet hij gelden dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege haar beweringen niet staaft volgens welke de boekhoudkundige verplichtingen die uit de in het geding zijnde bepaling voortvloeien, buitensporig duur zijn, terwijl de onderverdeling van de rekeningen in twee periodes een bekende techniek is bij de beroepsbeoefenaars uit de sector.

A.4.4. De Ministerraad is van mening dat de lering van de arresten die hij ter ondersteuning van zijn argumentatie aanhaalt, te dezen kan worden overgenomen. In het bijzonder had het voormelde arrest nr. 90/2005 betrekking op de kwestie van de retroactiviteit van de wet.

Hij voert daarentegen aan dat de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie die de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege aanhaalt, niet pertinent zijn, aangezien zij betrekking hebben op de verenigbaarheid van de in het geding zijnde maatregelen met het vrije verkeer van kapitaal.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

A.5. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege onderscheidt de argumentatie met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag niet van die welke betrekking heeft op de tweede prejudiciële vraag.

Wat het wettigheidsbeginsel betreft, voert zij aan dat de in het geding zijnde bepaling onevenredige gevolgen heeft, aangezien de toepassing ervan niet werd afgebakend door de wetgever, aangezien de administratie een verklarende omzendbrief van 50 pagina's heeft moeten aannemen en aangezien de betrokken vennootschappen hun jaarrekening hebben opgesplitst in twee onderscheiden boekjaren. In tegenstelling tot de andere fiscale antimisbruikbepalingen beoogt de in het geding zijnde bepaling geen specifiek abnormaal voordeel te neutraliseren, maar de toepassing te neutraliseren van 23 maatregelen waarvan sommige gunstig zijn voor de vennootschappen en andere ongunstig, zodat zij elkaar gedeeltelijk compenseren.

A.6. De Ministerraad ziet niet in in welk opzicht de in het geding zijnde bepaling het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken zou schenden, aangezien zij zich ertoe beperkt erin te voorzien dat elke – opzettelijke of onopzettelijke – wijziging die vanaf 26 juli 2017 is aangebracht aan de afsluitingsdatum van het boekjaar, zonder uitwerking blijft voor de toepassing van de in hoofdstuk 1 van de wet vermelde bepalingen. Die bepaling heeft tot gevolg dat de bestaande vroegere regels – die de belastbare materie, de aanslagvoet, de belastbare grondslag en de toepasselijke vrijstellingen bepalen – van toepassing blijven op het betrokken aanslagjaar.

A.7. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege antwoordt dat het niet vanzelfsprekend is dat de in het geding zijnde bepaling alle vennootschappen die hun afsluitingsdatum hebben gewijzigd vanaf 26 juli 2017, verplicht om hun jaarrekeningen en hun belastingaangiften met betrekking tot drie opeenvolgende boekjaren op te splitsen in twee onderscheiden periodes, waarbij de ene wordt afgesloten op de oude afsluitingsdatum en de andere op de nieuwe, en ze fiscaal opnieuw te behandelen alsof de wijziging van de afsluitingsdatum niet had plaatsgevonden.

Zij doet gelden dat die verplichting hun werd opgelegd bij een administratieve omzendbrief die twee jaar na de datum van toepassing van de bepaling is aangenomen.

De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voert aan dat het feit dat de belastingadministratie wordt toegestaan om vrij en laat, zonder enige richtlijn van de wetgever die in de wet of in de parlementaire voorbereiding kan worden vastgesteld en zonder enige delegatie van bevoegdheden, boekhoudkundige en fiscale verplichtingen op te leggen die afwijken van de beginselen van de annualiteit van de rekeningen en van het belastbare tijdperk, niet bestaanbaar is met het wettigheidsbeginsel en met het rechtszekerheidsbeginsel.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling en de context ervan

B.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting » (hierna : de wet van 25 december 2017), dat bepaalt :

« Elke wijziging die vanaf 26 juli 2017 aan de afsluitingsdatum van het boekjaar wordt aangebracht blijft zonder uitwerking voor de toepassing van de in dit hoofdstuk bedoelde bepalingen ».

B.2.1. De wet van 25 december 2017 verlaagt het tarief van de vennootschapsbelasting – dat, op de dag van het aannemen van de wet, 33 % bedroeg – geleidelijk naar een nominaal tarief van 25 % en van 20 % voor kleine vennootschappen.

B.2.2. Die hervorming, die kaderde binnen een bredere hervorming van de vennootschapsbelasting, is in drie fasen ingevoerd. In een eerste fase zijn een aantal bepalingen, waaronder artikel 54, 1°, dat het tarief van de vennootschapsbelasting verlaagt tot 29 % of tot 20 % naargelang van het geval, en artikel 49, dat de aftrek voor risicokapitaal hervormt, in

werking getreden op 1 januari 2018. Die bepalingen zijn van toepassing vanaf het aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018 (artikel 86, A).

In een tweede fase zijn een reeks andere bepalingen in werking getreden op 1 januari 2019, die van toepassing zijn vanaf het aanslagjaar 2020 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2019 (artikel 86, B1).

Ten slotte zijn de bepalingen waarop de derde fase betrekking heeft, waaronder artikel 54, 3°, dat het gewone tarief van de vennootschapsbelasting verlaagt tot 25 %, in werking getreden op 1 januari 2020. Zij zijn van toepassing vanaf het aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020 (artikel 86, B2).

B.3. In de parlementaire voorbereiding van de wet van 25 december 2017 wordt de hervorming als volgt verantwoord :

« De Belgische vennootschapsbelasting is historisch opgebouwd rond een hoog nominaal tarief en verschillende posten, aftrekken en systemen om de reële belastingvoet te verlagen.

[...]

Bovendien worden de regels in toenemende mate geharmoniseerd op het niveau van de Europese unie en zijn er ook in toenemende mate aanbevelingen van de OESO. Een evolutie die België dwingt de historische strategie van fiscale niches in de Belgische vennootschapsbelasting te herzien.

Het tarief van de Belgische vennootschapsbelasting is bij de hoogste in de Europese Unie en de OESO. Dit terwijl verschillende Europese landen werken aan een verlaging van het tarief van hun vennootschapsbelasting.

Zonder ingrijpen dreigt een verlies aan competitiviteit en van de bijhorende jobs en investeringen. De inkomsten voor de overheid zouden niet alleen rechtstreeks via de vennootschapsbelasting maar ook onrechtstreeks via andere inkomstenbronnen onder druk komen.

[...]

Het doel van het hierna beschreven wetsvoorstel is te streven naar een vereenvoudigd systeem met een hogere rechtszekerheid en rechtvaardigheid. Die doelstelling wordt bereikt door het huidige hoge nominale tarief fors te verlagen en dit te financieren door de belastbare basis te verbreden. Dit gebeurt door speciale regimes, aftrekposten en andere elementen van de belastbare basis te herbekijken.

[...]

De Belgische overheid kent nog steeds een budgettair tekort. Dit voorstel tot hervorming van de vennootschapsbelasting draagt via nieuwe investeringen en daaruit voortvloeiende werkgelegenheid bij tot de sanering van de publieke financiën. De lastenverschuiving wordt uitgewerkt binnen de contouren van de vennootschapsbelasting.

De begrotingsneutraliteit van dit voorstel werd doorgerekend en het behalen van deze doelstelling werd gemeten » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, pp. 3-4).

B.4.1. Het in het geding zijnde artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 beoogt « te vermijden dat vennootschappen de afsluitingsdatum van hun boekjaar kunstmatig zouden wijzigen ». Daartoe zal « elke wijziging hieromtrent vanaf 26 juli 2017 (de datum waarop het Zomerakkoord met o.a. de hervorming van de vennootschapsbelasting werd aangekondigd) geen invloed hebben op de voorziene inwerkingtreding van de verschillende artikelen » (*ibid.*, p. 127).

B.4.2. Die bepaling moet in samenhang worden gelezen met de artikelen 200, *b*), 201 en 202 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 », die het belastbare tijdperk bepalen voor, onder meer, de vennootschapsbelasting, en die luiden :

« Art. 200. Het belastbare tijdperk valt samen met het jaar vóór dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, voor de toepassing :

[...]

b) van de vennootschapsbelasting en van de belasting van niet-inwoners die overeenkomstig de artikelen 233 en 248 van hetzelfde Wetboek wordt gevestigd, wanneer de betrokkenen niet of per kalenderjaar boekhouden;

[...]

Art. 201. Het belastbare tijdperk valt samen met het boekjaar vóór het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, voor de toepassing van de vennootschapsbelasting en van de belasting van niet-inwoners die overeenkomstig de artikelen 233 en 248 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt gevestigd, wanneer het boekjaar loopt over een tijdperk dat korter of langer is dan een jaar en de betrokkenen hun boekhouding afsluiten op 31 december van het jaar.

Art. 202. Het belastbare tijdperk valt samen met het boekjaar, afgesloten in het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, voor de toepassing van de vennootschapsbelasting en van de belasting van niet-inwoners die overeenkomstig de artikelen 233 en 248 van het

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt gevestigd, wanneer de betrokkenen anders dan per kalenderjaar boekhouden ».

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.5. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met de artikelen 16 en 17 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (hierna : het Eerste Aanvullend Protocol), in zoverre :

- enerzijds, het de aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen die hun boekhouding per kalenderjaar voeren, verschillend behandelt, naargelang zij de beslissing om hun boekjaar af te sluiten op 31 december hebben genomen vóór 26 juli 2017 of vanaf die datum en,

- anderzijds, het de belastingplichtigen die de afsluitingsdatum van hun boekjaar vanaf 26 juli 2017 hebben gewijzigd, op dezelfde wijze behandelt, ongeacht of die wijziging is doorgevoerd teneinde een belastingvoordeel te genieten of om andere redenen, zonder dat de belastingplichtigen het bewijs van het bestaan van dergelijke redenen of van de ontstentenis van een belastingvoordeel kunnen leveren.

B.6. Het komt de wetgever toe te oordelen of een belastingstelsel dat hij heeft ingevoerd al dan niet moet worden gehandhaafd, gewijzigd of vervangen door een ander stelsel en daarbij te bepalen voor welke periode en in welke omstandigheden een stelsel van toepassing is en vanaf wanneer en in welke gevallen het wordt opgeheven, gewijzigd of vervangen.

In voorkomend geval vermag hij, bijkomend, maatregelen te nemen om die handelwijze te vrijdelen waarmee belastingplichtigen een voordelige regeling zouden verkrijgen voor een periode die de wetgever niet heeft bedoeld.

Indien daardoor evenwel een verschil in behandeling ontstaat tussen categorieën van belastingplichtigen of een identieke behandeling ontstaat van categorieën van

belastingplichtigen die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, dient het Hof te beoordelen of dat objectief en in redelijkheid kan worden verantwoord ten aanzien van de nagestreefde doelstelling. Het Hof dient daarbij rekening te houden met het feit dat een fiscale wet een verscheidenheid aan toestanden noodzakelijkerwijze dient op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze overeenstemmen.

B.7. Het verschil in behandeling en de gelijke behandeling vermeld in B.5 berusten op een objectief criterium. Het verschil in behandeling berust op de datum waarop de afsluitingsdatum van het boekjaar is gewijzigd (vóór of vanaf 26 juli 2017). De gelijke behandeling berust op het feit dat de afsluitingsdatum van het boekjaar na 25 juli 2017 is gewijzigd.

B.8. Uit de in B.4.1 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever met de in het geding zijnde overgangsmaatregel beoogt te vermijden dat vennootschappen de afsluitingsdatum van het boekjaar kunstmatig zouden wijzigen om invloed te hebben op het moment waarop de hervorming op hen van toepassing wordt. Bovendien draagt die overgangsmaatregel bij tot de door de wetgever nagestreefde begrotingsneutraliteit van de hervorming.

Die doelstellingen zijn legitiem.

B.9. Door te bepalen dat elke wijziging die aan de afsluitingsdatum van het boekjaar is aangebracht vanaf 26 juli 2017 geen uitwerking heeft voor de toepassing van de in B.2 vermelde hervorming, heeft de wetgever een maatregel genomen die pertinent is in het licht van die doelstellingen. De wetgever heeft immers een maatregel genomen die het wijzigen van het boekjaar louter om de inwerkingtreding van de hervorming fiscaal te optimaliseren, van ieder nut ontnemt. In dat verband kan de wetgever ook niet worden verweten dat hij de maatregel van toepassing heeft gemaakt op wijzigingen vanaf 26 juli 2017. Op die datum is de hervorming immers aangekondigd, waardoor vennootschappen vanaf die datum kennis hadden van de strekking ervan, zodat de wetgever ervan mocht uitgaan dat bepaalde vennootschappen vanaf dan erop zouden anticiperen.

B.10. De in het geding zijnde bepaling heeft tot slot geen onevenredige gevolgen voor vennootschappen die vanaf 26 juli 2017 de afsluitingsdatum van hun boekjaar hebben

gewijzigd om een andere reden dan fiscale optimalisatie. Zij verhindert namelijk niet dat die wijziging doorgang vindt, noch dat zij de nagestreefde boekhoudkundige doelstelling realiseert. Zij bepaalt slechts dat die wijziging zonder uitwerking blijft voor de toepassing van de bepalingen die deel uitmaken van titel 2 (« Hervorming van de vennootschapsbelasting ») van hoofdstuk 1 (« Wijzigingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ») van de wet van 25 december 2017. Bijgevolg kan een wijziging van het boekjaar ook na de scharnierdatum nuttig blijven indien die wijziging niet louter is ingegeven door de voormelde hervorming van de vennootschapsbelasting. Het feit dat de wijziging zonder uitwerking blijft ten aanzien van het voormelde hoofdstuk heeft bovendien niet uitsluitend nadelige gevolgen voor een vennootschap die na de scharnierdatum haar boekjaar heeft gewijzigd. Het voormelde hoofdstuk verlaagt niet alleen de tarieven van de vennootschapsbelasting, maar bevat ook enkele compenserende maatregelen, zoals de hervorming van de aftrek voor risicokapitaal, die tot doel hebben de belastbare basis te vergroten. Tevens waarborgt de in het geding zijnde bepaling ook de fiscale neutraliteit van een wijziging van het boekjaar die heeft plaatsgevonden na 25 juli 2017 en die tot een latere afsluitingsdatum leidde. De in het geding zijnde bepaling vermijdt tot slot geschillen tussen de vennootschap en de fiscus over de waarachtigheid van de motivering op grond waarvan zij haar boekjaar wijzigt.

B.11. Artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 is aldus bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met de artikelen 16 en 17 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.12. Het verwijzende rechtscollege wil met zijn tweede prejudiciële vraag vernemen of artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 bestaanbaar is met artikel 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met de artikelen 16 en 17 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol, in zoverre het « zou nalaten essentiële elementen van de belasting voldoende nauwkeurig te bepalen ».

B.13.1. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.13.2. Uit die bepaling blijkt dat de essentiële elementen van elke belasting die wordt ingevoerd ten behoeve van de federale overheid, in beginsel door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering moeten worden vastgelegd en dat die elementen in de wet moeten worden vermeld door middel van nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke bewoordingen.

Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

B.14. De in het geding zijnde bepaling regelt zelf geen essentieel element van een belasting. Zij vormt slechts een overgangsmaatregel ten opzichte van de bepalingen van de wet van 25 december 2017, die op hun beurt wel essentiële elementen van de vennootschapsbelasting hervormen en die door de prejudiciële vraag niet worden gevisieerd. Aldus is zij bestaanbaar met artikel 170 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met de artikelen 16 en 17 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 86, D, van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting » schendt niet de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met de artikelen 16 en 17 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 22 januari 2026.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul