

Geschäftsverzeichnissnr. 6556
Entscheid Nr. 49/2018 vom 26. April 2018

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 zur Abänderung von Artikel 149^{ter} des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Bezug auf die Tax-Shelter-Regelung zugunsten der audiovisuellen Produktion, erhoben von der « Woestijnvis » AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, und dem emeritierten Präsidenten E. De Groot gemäß Artikel 60^{bis} des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 6. Dezember 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 8. Dezember 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die « Woestijnvis » AG, unterstützt und vertreten durch RA P. Smet und RÄin I. Panis, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 zur Abänderung von Artikel 149^{ter} des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Bezug auf die Tax-Shelter-Regelung zugunsten der audiovisuellen Produktion (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 7. Juni 2016).

Schriftsätze und Gegenerwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der VoG « Vlaamse Onafhankelijke Film & Televisie Producenten », unterstützt und vertreten durch RÄin A. Wirtgen, RA T. Moonen und RA P. Verhaeghe, in Brüssel zugelassen,

- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch J. De Vleeschouwer, Berater beim FÖD Finanzen.

Die klagende Partei hat einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 13. Dezember 2017 hat der Gerichtshof

- den Ministerrat gebeten, dem Gerichtshof und den Parteien spätestens am 10. Januar 2018 den gesamten Schriftwechsel über die formelle beziehungsweise informelle Anmeldung der Änderung der bestehenden staatlichen Beihilfen zu übermitteln,

- beschlossen, dass die Rechtssache verhandlungsreif ist und dass eine Sitzung abgehalten wird,

- den Sitzungstermin auf den 17. Januar 2018 anberaumt.

Den Ministerrat hat die Schriftstücke innerhalb der vorerwähnten Frist hinterlegt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. Januar 2018

- erschienen

- . RA P. Smet und RA K. Bourgeois, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei,

- . RA T. Moonen, ebenfalls *loco* RÄin A. Wirtgen, und RA P. Verhaeghe und RA S. Goovaerts, in Brüssel zugelassen, für die VoG « Vlaamse Onafhankelijke Film & Televisie Producenten »,

- . Berater J. De Vleeschouwer, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter E. Derycke und P. Nihoul Bericht erstattet,
- wurden die vorgeannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache 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*

(...)

Zur angefochtenen Bestimmung und deren Kontext

B.1.1. Die klagende Partei, die « Woestijnvis » AG, beantragt, dass Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 « zur Abänderung von Artikel 194^{ter} des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Bezug auf die Tax-Shelter-Regelung zugunsten der audiovisuellen Produktion für nichtig erklärt wird ».

Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 bestimmt:

« In Artikel 194^{ter} des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch das Gesetz vom 12. Mai 2014, werden die folgenden Abänderungen vorgenommen:

[...]

Nr. 3 Paragraph 1 Absatz 1 Nr. 2 wird um einen Absatz ergänzt, der lautet:

‘ Für die Anwendung des vorliegenden Artikels gilt ein Unternehmen, das mit belgischen oder ausländischen Fernsehanstalten verbunden ist, sich aber verpflichtet, kein Rahmenübereinkommen in Bezug auf die Tax-Shelter-Regelung zugunsten der Produktion eines in Betracht kommenden Werks zu unterzeichnen, für das diese Fernsehanstalten Vorteile erhalten, die in direktem Zusammenhang mit der Produktion oder Verwertung des in

Betracht kommenden Werks stehen, nicht als Unternehmen, das mit belgischen oder ausländischen Fernsehanstalten verbunden ist. Diese Bedingung gilt als erfüllt, wenn die in Betracht kommende Produktionsgesellschaft sich sowohl gegenüber dem in Betracht kommenden Anleger als auch gegenüber der Förderalbehörde schriftlich dazu verpflichtet hat; ' ».

B.1.2. Artikel 194^{ter} § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (im Folgenden: EStGB 1992) bestimmt:

« in Betracht kommende Produktionsgesellschaft: die inländische Gesellschaft oder die belgische Niederlassung eines in Artikel 227 Nr. 2 erwähnten Steuerpflichtigen, die keine Fernsehanstalt oder kein Unternehmen ist, das im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches mit belgischen oder ausländischen Fernsehanstalten verbunden ist, und deren hauptsächlicher Zweck die Entwicklung und Produktion audiovisueller Werke ist und die gemäß einem vereinfachten Verfahren, dessen Bedingungen und Modalitäten vom König festgelegt werden, von dem für Finanzen zuständigen Minister als solche zugelassen worden ist.

Für die Anwendung des vorliegenden Artikels gilt ein Unternehmen, das mit belgischen oder ausländischen Fernsehanstalten verbunden ist, sich aber verpflichtet, kein Rahmenübereinkommen in Bezug auf die Tax-Shelter-Regelung zugunsten der Produktion eines in Betracht kommenden Werks zu unterzeichnen, für das diese Fernsehanstalten Vorteile erhalten, die in direktem Zusammenhang mit der Produktion oder Verwertung des in Betracht kommenden Werks stehen, nicht als Unternehmen, das mit belgischen oder ausländischen Fernsehanstalten verbunden ist. Diese Bedingung gilt als erfüllt, wenn die in Betracht kommende Produktionsgesellschaft sich sowohl gegenüber dem in Betracht kommenden Anleger als auch gegenüber der Förderalbehörde schriftlich dazu verpflichtet hat ».

Deshalb werden diese Produktionsgesellschaften nunmehr als Produktionsgesellschaften angesehen, in die, nach den Grundsätzen der Tax-Shelter-Regelung, investiert werden kann.

B.2.1. Die Tax-Shelter-Regelung wurde durch Artikel 128 des Programmgesetzes vom 2. August 2002 in Titel III (« Gesellschaftssteuer »), Kapitel 2 (« Besteuerungsgrundlage »), Abschnitt 3 (« Steuerfreie Einkünfte ») des EStGB 1992 in einem Unterabschnitt 4 (« Unternehmen, die in ein Rahmenübereinkommen zur Produktion eines audiovisuellen Werks investieren ») eingeführt.

Laut parlamentarischer Vorbereitung wurde durch die Einführung der Tax-Shelter-Regelung « die Förderung der belgischen Produktion von audiovisuellen und kinematographischen Werken und auch die Verwirklichung des belgischen

Kreativitätspotenzials » bezweckt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1823/001, S. 57):

« De activiteit van de productie van audiovisuele en cinematografische werken [is] een sector die ontwikkeld moet worden omdat ze werkgelegenheid schept. De ontwikkeling van de sector van de realisatie van audiovisuele en cinematografische werken kan dus concreet een directe positieve weerslag hebben, in termen van het scheppen van werkgelegenheid, in verschillende activiteitensectoren » (*ibid.*).

Bei der Tax-Shelter-Regelung handelt es sich um eine Regelung, die die Gewinne von Unternehmen nicht besteuert, die über ein mit einer anerkannten Produktionsgesellschaft geschlossenes Rahmenübereinkommen in die Produktion eines audiovisuellen Werks investieren (*ebenda*).

B.2.2. Auf Bitten der Produktionsgesellschaften wurde zunächst entschieden, die Steuerbefreiung nur inländischen Gesellschaften zu gewähren, bei denen es sich weder um Fernsehanstalten noch um Gesellschaften, die mit einer Fernsehanstalt verbunden sind, handelt. Der Grund dafür war, dass, « was die Finanzierung der Produktion von audiovisuellen Werken [betraf], [...] Fernsehanstalten bereits in großem Umfang aufgrund der für sie auf nationaler und europäischer Ebene geltenden Quotenregelung über die Anlage in europäische und selbständige Produktionen Vorteile in Anspruch nehmen [konnten] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-0730/001, S. 5).

Gemäß Artikel 2 des Gesetzes vom 17. Mai 2004 « zur Abänderung von Artikel 194^{ter} des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in Bezug auf die Tax-Shelter-Regelung zugunsten der audiovisuellen Produktion » wurde Artikel 194^{ter} des EStGB 1992 jedoch abgeändert, um « den Ausschluss [als Anleger] der mit den Fernsehanstalten verbundenen Unternehmen zu streichen » (*ebenda*). Durch den Ausschluss der mit Fernsehanstalten verbundenen Gesellschaften wurde nämlich ein beträchtlicher Teil der Anleger automatisch von der Tax-Shelter-Regelung ausgeschlossen.

B.2.3. Obwohl die mit den Fernsehanstalten verbundenen Produktionsgesellschaften nach der vorerwähnten Gesetzesabänderung vom 17. Mai 2004 als Anleger in Betracht kamen, schieden sie gleichwohl als mögliche, für die Anlage in Betracht kommende

Produktionsgesellschaft aus, wodurch sie nicht in den Genuss einer Finanzierung im Sinne der Tax-Shelter-Regelung kommen konnten.

Aufgrund von Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 wird dem ein Ende gesetzt:

« In de evolutie van de audiovisuele sector naar meer professionalisme (dat [...] ten eerste wordt aangemoedigd door het *Tax Shelter* stelsel), zijn productievenootschappen gedwongen om in een groep waartoe ook Belgische of buitenlandse televisieomroepen kunnen behoren, te integreren. Handhaving van deze uitsluiting zou daarom in strijd zijn met deze evolutie en zou deze productievenootschappen ertoe aanzetten zich terug te trekken uit deze groepen. Daarom wordt voorgesteld [...] om de productievenootschappen in aanmerking te nemen die zich verbinden om geen raamovereenkomst te ondertekenen in het kader van het *Tax Shelter* stelsel voor de productie van een in aanmerking komend werk waarvoor met hen verbonden televisieomroepen voordelen rechtstreeks verbonden met de productie of de exploitatie van het in aanmerking komend werk verkrijgen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1737/001, pp. 5-6).

Deshalb « sind die mit einer Fernsehanstalt verbundenen Produktionsgesellschaften [...] nur von der Maßnahme ausgeschlossen, wenn die Fernsehanstalt unmittelbar in den Genuss der Vorteile kommt, die von den durch die Produktionsgesellschaft geschaffenen Werken stammen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1737/004, S. 3-4).

Der vorerwähnte Artikel 194^{ter} EStGB 1992 gilt für alle seit dem 1. Juli 2016 unterzeichneten Rahmenübereinkommen.

Zum Interesse

B.3. Die intervenierende Partei macht die Unzulässigkeit der Klage wegen fehlenden Interesses geltend. Da die klagende Partei auch vor Inkrafttreten der angefochtenen Gesetzesbestimmung die Anwendung der Tax-Shelter-Regelung nicht habe beanspruchen können, erwachse ihr aus einer möglichen Nichtigerklärung keinerlei Vorteil.

B.4.1. Die klagende Partei ist eine anerkannte Produktionsgesellschaft im Sinne der Tax-Shelter-Regelung, die für Anlagen im Rahmen eines Rahmenübereinkommens für die Produktion eines audiovisuellen Werkes in Betracht kommen könnte. Sie ist ebenfalls Teil

einer Gruppe von Gesellschaften, zu der auch eine Fernsehanstalt gehört, wodurch sie als verbundene Produktionsgesellschaft qualifiziert wird.

Vor der angefochtenen Gesetzesabänderung schieden verbundene Produktionsgesellschaften als mögliche Begünstigte einer Finanzierung im Sinne der Tax-Shelter-Regelung in sämtlichen Fällen aus.

Die angefochtene Bestimmung führt einen steuerlichen Vorteil für Anleger ein, die in verbundene Produktionsgesellschaften investieren möchten, die Produktionen für eine Fernsehanstalt, mit der sie nicht im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches verbunden sind, realisieren. Dementsprechend ist die klagende Partei der Ansicht, dass sie unmittelbar und nachteilig durch die angefochtene Bestimmung beeinflusst werde, da diese sich negativ auf ihre Wettbewerbsposition auswirke.

B.4.2. Die klagende Partei ist eine verbundene Produktionsgesellschaft, die im Rahmen der Anwendung der Tax-Shelter-Regelung als in Betracht kommende Produktionsgesellschaft ausscheidet, wenn sie eine Produktion für eine Fernsehanstalt realisiert, mit der sie im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches verbunden ist.

Es ist nicht erforderlich, dass eine mögliche Nichtigklärung sich unmittelbar vorteilhaft auf sie auswirkt. Der Umstand, dass die klagende Partei infolge der Nichtigklärung der angefochtenen Bestimmung die Chance bekommen würde, dass ihre Situation in einem günstigeren Sinne geregelt wird, reicht zur Annahme ihres Interesses an der Nichtigklärung dieser Bestimmung aus.

B.4.3. Die Klage ist deshalb zulässig.

Zum ersten Klagegrund

B.5. Mit ihrem ersten Klagegrund macht die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 geltend, indem eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zwischen Produktionsgesellschaften eingeführt werde, für die entscheidend sei, ob das durch diese

geschaffene audiovisuelle Werk durch eine mit ihnen verbundene Fernsehanstalt beziehungsweise durch eine nicht mit ihnen verbundene Fernsehanstalt ausgestrahlt werde, wodurch die Produktionsgesellschaft im erstgenannten Fall als verbundene Produktionsgesellschaft und im letztgenannten Fall als nicht verbundene Produktionsgesellschaft angesehen werde. Die unterschiedliche Behandlung auf Grundlage des Umstands, ob eine Verbindung mit einer Fernsehanstalt bestehe oder nicht, sei vor dem Hintergrund des Ziels des Gesetzgebers und der beabsichtigten Folgen der Maßnahme nicht angemessen gerechtfertigt.

B.6.1. Der Ministerrat und die intervenierende Partei bringen vor, dass die Rechtsposition der verbundenen Produktionsgesellschaft unter Zugrundelegung der erwähnten unterschiedlichen Situationen nicht vergleichbar sei.

B.6.2. Eine Produktionsgesellschaft, die im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches mit einer Fernsehanstalt « verbunden » sei, bilde mit dieser in wirtschaftlicher Hinsicht eine untrennbare Einheit und befinde sich in einer anderen wirtschaftlichen Realität als eine unabhängige Produktionsgesellschaft.

Die Gründe des Gesetzgebers, weswegen die Tax-Shelter-Regelung nicht auf Anlagen zugunsten von Fernsehanstalten und den mit ihnen verbundenen Produktionsgesellschaften anwendbar sei, ergäben sich aus der Tatsache, dass sie sich in einer anderen wirtschaftlichen Realität befänden und dass die Regeln über staatliche Beihilfen im Unionsrecht unterschiedlich seien.

B.6.3. Jedoch dürfen « Unterschied » und « Nichtvergleichbarkeit » nicht miteinander verwechselt werden. Die unterschiedliche wirtschaftliche Realität, die einer verbundenen Produktionsgesellschaft beziehungsweise einer nicht verbundenen Produktionsgesellschaft innewohnt, kann zwar als Merkmal im Rahmen der Beurteilung der Berechtigung und der Verhältnismäßigkeit der unterschiedlichen Behandlung herangezogen werden, gleichwohl reicht sie nicht aus, um auf eine diesbezügliche Nichtvergleichbarkeit zu schließen.

Die unterschiedliche wirtschaftliche Realität schließt nicht aus, dass die verbundene Produktionsgesellschaft und die nicht verbundene Produktionsgesellschaft miteinander in

Wettbewerb treten und deshalb miteinander in Bezug auf die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Tax-Shelter-Regelung verglichen werden können.

B.7. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung ist eine Sonderregelung zu diesem Grundsatz in Steuerangelegenheiten.

Der Grundsatz der Gleichheit in Steuerangelegenheiten verbietet es dem Gesetzgeber nicht, gewissen Steuerpflichtigen einen Steuervorteil zu gewähren, sofern der so eingeführte Behandlungsunterschied angemessen gerechtfertigt werden kann.

B.8. Artikel 194^{ter} des EStGB 1992 ist Bestandteil der Bestimmungen zur Gesellschaftssteuer, die sich auf die steuerfreien Einnahmen beziehen. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, die Steuerbefreiungen hinsichtlich der steuerpflichtigen Einnahmen festzulegen. Er verfügt insoweit über einen weiten Beurteilungsspielraum. Außerdem hat der Gesetzgeber darüber zu entscheiden, ob eine von ihm eingeführte Regelung über Steuerbefreiungen gegebenenfalls abzuändern ist, und insoweit zu bestimmen, für welchen Zeitraum, unter welchen Umständen und nach welchen Modalitäten eine solche Abänderung anzuwenden ist.

Die hinsichtlich der Gesellschaften jeweils zu treffende Wahl in Bezug auf das Sammeln und das Einsetzen von Mitteln gehört daher zum Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers. Wenn dieser Wahl, und hier insbesondere in Bezug auf die Modalitäten für eine Steuerbefreiung bei steuerpflichtigen Einnahmen, eine unterschiedliche Behandlung zugrunde liegt, hat der Gerichtshof gleichwohl zu prüfen, ob diese unterschiedliche Behandlung angemessen gerechtfertigt ist.

B.9. Wie in B.2.3 erwähnt, sieht Artikel 194^{ter} § 1 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 in der Fassung der Einfügung durch den angefochtenen Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Tax-Shelter-Regelung für die verbundenen Produktionsgesellschaften vor, die sich dazu verpflichten, kein Rahmenübereinkommen im Rahmen der Tax-Shelter-Regelung zugunsten der Produktion eines in Betracht kommenden Werks zu unterzeichnen, für das die mit ihnen verbundene Fernsehanstalt Vorteile erhalten würde, die in direktem Zusammenhang mit der Produktion

oder Verwertung des in Betracht kommenden Werks stehen. Für die Ausstrahlung oder Verwertung durch eine mit der Produktionsgesellschaft im Sinne von Artikel 11 des Gesellschaftsgesetzbuches verbundene Fernsehanstalt bestimmte Produktionen bleiben von der Tax-Shelter-Regelung ausgeschlossen:

« Mochten [de televisieomroepen die tot dezelfde groep behoren als de productievenootschap] geen link hebben met het betrokken productiehuis of de betrokken productie, dan zou het niet eerlijk zijn geweest om ten aanzien van het productiehuis een verbod op inaanmerkingneming voor de *taxshelter*regeling te handhaven » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1737/004, p. 8).

B.10. Die unterschiedliche Behandlung beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich der Feststellung, ob die Produktion des audiovisuellen Werks durch die Produktionsgesellschaft für eine mit ihr verbundene Fernsehanstalt oder für eine andere Fernsehanstalt erfolgt.

B.11.1. Aus der in B.2.2 angeführten parlamentarischen Vorbereitung geht hervor, dass der Ausschluss der verbundenen Produktionsgesellschaften die Tatsache zur Grundlage hat, dass die Fernsehanstalten, mit denen sie verbunden sind, bereits in großem Umfang aufgrund der für sie auf nationaler und europäischer Ebene geltenden Quotenregelung über die Anlage in europäische und selbständige Produktionen finanziert werden.

Außerdem ist festzustellen, dass verbundene Produktionsgesellschaften und nicht verbundene Produktionsgesellschaften sich in einer anderen wirtschaftlichen Realität befinden, wodurch nur die zweite Kategorie von Personengesellschaften den wirtschaftlichen Spielregeln von Angebot und Nachfrage unterworfen ist.

B.11.2. Das angewandte Unterscheidungskriterium ist im Lichte des Ziels des Gesetzgebers sachdienlich. Indem auf die zu einer Gesellschaftsgruppe gehörenden Produktionsgesellschaften unter bestimmten Bedingungen dennoch die Tax-Shelter-Regelung angewandt werden kann, wird die Gruppe von Produktionsgesellschaften, die ihr Werk mithilfe der Tax-Shelter-Regelung unterstützen lassen können, möglichst weit gefasst, ohne aber die Fernsehanstalten, die bereits ausreichende andere Mittel erhalten, einzubeziehen.

B.11.3. Die Befreiung von der Entrichtung bestimmter Unternehmensgewinne im Rahmen der Gesellschaftssteuer ist nicht die Regel, sondern die Ausnahme. Der Gesetzgeber verfolgt das Ziel, die Kategorie von verbundenen Produktionsgesellschaften, die Geldmittel über die Tax-Shelter-Regelung erhalten können, zu erweitern, sofern sie eine Produktion hervorbringen, die nicht für die Fernsehanstalt derselben Gesellschaftsgruppe bestimmt ist.

Es steht den verbundenen Produktionsgesellschaften letztlich frei, Produktionen hervorzubringen, die nicht für die Fernsehanstalt ihrer eigenen Gesellschaftsgruppe bestimmt sind; in dem Fall haben auch sie die Möglichkeit, in den Genuss von Anlagen über die Tax-Shelter-Regelung zu kommen.

Schließlich liegt kein unverhältnismäßiger Eingriff in die Rechte der betroffenen Produktionsgesellschaften vor, da der Vorteil, der ihnen entweder gewährt oder aber verwehrt wird, die Folge ihrer eigenen Wahl ist. Der Gesetzgeber durfte berechtigterweise annehmen, dass die Produktionsgesellschaften, die sich dafür entscheiden, Produktionen für die mit ihnen verbundenen Fernsehanstalten hervorzubringen, die Vor- und Nachteile kennen und sich mit den rechtlichen Folgen ihrer Wahl einverstanden erklären.

B.12. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

Zum zweiten Klagegrund

B.13. Mit dem zweiten Klagegrund macht die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 107 Absatz 1 und 108 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden: AEUV) durch Artikel 2 Nr. 3 des Gesetzes vom 26. Mai 2016 geltend, indem die angefochtene Bestimmung die Durchführung von staatlicher Beihilfe darstelle, die nicht im Voraus an die Europäische Kommission gemeldet worden sei und dementsprechend als unrechtmäßig anzusehen sei.

B.14. Die Artikel 107 Absatz 1 und 108 Absatz 3 des AEUV bestimmen:

« Art. 107. (1) Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen ».

« Art. 108. (3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat ».

B.15.1. Die vorerwähnten Artikel 107 und 108 des AEUV enthalten die Regeln, die bei der Gewährung von staatlichen Beihilfen zu beachten sind. Die Beachtung dieser Regeln gewährleistet, dass keinerlei staatliche Beihilfen den Wettbewerb durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälschen oder zu verfälschen drohen. Bei seiner Prüfung zur Vereinbarkeit der angefochtenen Bestimmung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung kann vom Gerichtshof folglich verlangt werden, zu prüfen, ob diese Garantie auf diskriminierende Weise verletzt wird.

Sofern sich der zweite Klagegrund auf die unterlassene Anmeldung der angefochtenen Bestimmung bei der Europäischen Kommission entgegen der Regelung in Artikel 108 Absatz 3 des AEUV bezieht, hat der Gerichtshof zu prüfen, ob die Änderung der Tax-Shelter-Regelung als eine « Änderung bestehender Beihilfen » (Artikel 1 Buchstabe c) der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über « besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union » anzusehen ist und ob sie, wenn dies der Fall sein sollte, bei der Europäischen Kommission vor der Durchführung hätte angemeldet werden müssen.

B.15.2. Artikel 107 Absatz 1 des AEUV untersagt grundsätzlich staatliche Beihilfen zugunsten von Unternehmen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

B.15.3. Damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe qualifiziert werden kann, müssen vier Voraussetzungen kumulativ vorliegen. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Drittens muss sie dem Begünstigten einen selektiven Vorteil gewähren. Viertens muss die Maßnahme den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (EuGH, 4. Juni 2015, C-15/14, *MOL Magyar Loaj – és Gázipari Nyrt.*, Rn. 47).

In dem Zusammenhang ist, laut ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, « der Begriff ' Beihilfe ' weiter gefasst als der Begriff ' Subvention ', da er nicht nur positive Leistungen wie die Subventionen selbst umfasst, sondern auch staatliche Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen *regelmäßig* zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen » (EuGH, 18. Mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, Rn. 15; 4. Juni 2015, C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH gg. Hauptzollamt Osnabrück*, Rn. 71).

B.15.4. Artikel 108 Absatz 3 des AEUV unterwirft die beabsichtigte Einführung neuer Beihilfen einer präventiven Aufsicht. Laut dem Europäischen Gerichtshof ist « die damit geschaffene Verhütungsregelung [...] darauf gerichtet, dass nur vereinbarte Beihilfen durchgeführt werden. Um dieses Ziel zu erreichen, wird die Einführung eines Beihilfevorhabens ausgesetzt, bis die Zweifel an seiner Vereinbarkeit durch die abschließende Entscheidung der Kommission beseitigt sind » (EuGH, 18. Mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, Rn. 40).

B.15.5. Während für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt ausschließlich die Europäische Kommission zuständig ist, die dabei der Kontrolle der Unionsgerichte unterliegt, wachen die nationalen Gerichte bis zur endgültigen Entscheidung der Europäischen Kommission über die Wahrung der Rechte der Einzelnen bei Verstößen gegen die Verpflichtung nach Art. 108 Absatz 3 des AEUV zur Vorabmeldung an die Europäische Kommission (EuGH, 18. Mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, Rn. 42; 26. Oktober 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE (DEI)*, Rn. 97).

« 98. Die nationalen Gerichte können zu diesem Zweck mit Rechtsstreitigkeiten befasst werden, in deren Rahmen sie den in Art. 107 Abs. 1 AEUV enthaltenen Begriff 'staatliche Beihilfe' auszulegen und anzuwenden haben, um insbesondere zu bestimmen, ob eine ohne Beachtung des in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Vorprüfungsverfahrens eingeführte Maßnahme diesem Verfahren hätte unterworfen werden müssen [...].

99. Wenn die nationalen Gerichte zu der Feststellung gelangen, dass die betreffende Maßnahme tatsächlich bei der Kommission hätte angemeldet werden müssen, müssen sie prüfen, ob der betreffende Mitgliedstaat dieser Pflicht nachgekommen ist, und, falls nicht, diese Maßnahme für rechtswidrig erklären » (EuGH, 26. Oktober 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE (DEI)*).

B.15.6. Es ist daher Aufgabe des Gerichtshofs zu prüfen, ob die angefochtene Gesetzesbestimmung eine Form von staatlicher Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des AEUV ist oder nicht.

B.16.1. Die Tax-Shelter-Regelung ist eine bestehende Beihilferegelung, und zwar eine, die bereits durch die Europäische Kommission genehmigt wurde und Gegenstand einer Gesetzesabänderung ist, durch die die Tax-Shelter-Regelung abgeändert wird.

Gemäß Artikel 108 Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 ist jedes Vorhaben zur Gewährung neuer Beihilfen durch den betreffenden Mitgliedstaat rechtzeitig bei der Europäischen Kommission anzumelden, wobei unter « neue Beihilfen » « alle Beihilfen, [...], die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen » zu verstehen sind (Artikel 1 Buchstabe c der Verordnung (EU) 2015/1589). Deshalb werden grundsätzlich auch Änderungen bestehender Beihilfemaßnahmen einer präventiven Kontrolle unterworfen, die darauf gerichtet ist, dass nur vereinbare Beihilfemaßnahmen durchgeführt werden (EuGH, 19. Juli 2016, C-526/14, *Tadej Kotnik u. a.*, Rn. 36).

Artikel 4 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 « zur Durchführung der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union » bestimmt jedoch, dass « für den Zweck von Artikel 1 Buchstabe c der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 [...] die Änderung einer bestehenden Beihilfe jede Änderung [ist], außer einer Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Gemeinsamen

Markt haben kann » (EuGH, C-590/14 P, 26. Oktober 2016, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE (DEI)*, Rn. 47). Wenn die Änderung daher eine Anpassung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art ist, ist eine Anmeldung bei der Europäischen Kommission nicht erforderlich.

B.16.2. Da die angefochtene Bestimmung die Tax-Shelter-Regelung in dem Sinne ändert, dass nunmehr auch bestimmte verbundene Produktionsgesellschaften die Vorteile der Tax-Shelter-Regelung in Anspruch nehmen können, ist zu prüfen, ob diese Änderung als eine « Änderung bestehender Beihilfen » angesehen werden muss, was dazu führen würde, dass die angefochtene Gesetzesabänderung vorab hätte gemeldet und genehmigt werden müssen.

Eine Änderung einer bestehenden Beihilfemaßnahme im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des AEUV, die ohne Einhaltung der Pflichten nach Artikel 108 Absatz 3 des AEUV eingeführt wird beziehungsweise die ohne vorherige Anmeldung bei der Europäischen Kommission oder die bei erfolgter Anmeldung, bevor die Europäische Kommission innerhalb der vorgesehenen Fristen entschieden hat, gewährt wird, ist nämlich rechtswidrig (vgl. insbesondere EuGH, 5. Oktober 2006, C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH*, Rn. 40; EuG, 1. Juli 2010, T-62/08, *ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni SpA* gg. Kommission, Rn. 231).

B.16.3. Durch Beschluss vom 13. Dezember 2017 hat der Gerichtshof entschieden, dass die Rechtssache entscheidungsreif ist, hat dem Ministerrat jedoch die Möglichkeit eingeräumt, um in einem spätestens am 10. Januar 2018 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz - von dem sie den anderen Parteien innerhalb derselben Frist eine Abschrift zukommen lassen musste - sämtliche Korrespondenz über die formelle beziehungsweise informelle Anmeldung der Änderung der bestehenden staatlichen Beihilfe mitzuteilen.

Der Ministerrat hat innerhalb der vorgegebenen Frist einen Ergänzungsschriftsatz bei der Kanzlei eingereicht, in dem dargelegt wurde, dass die Europäische Kommission informell, per E-Mail, gegenüber dem Ministerrat bestätigt habe, dass die angefochtene Bestimmung eine « rein technische » Anpassung sei, die die Bewertung der Europäischen Kommission zur Vereinbarkeit der Tax-Shelter-Regelung nicht verändere.

B.16.4. Der Umstand, dass die Europäische Kommission dies nur per E-Mail vom 9. Dezember 2015 mitgeteilt hat, lässt die Schlussfolgerungen, die sich daraus ziehen lassen, unberührt. Es finden mit der Europäische Kommission nämlich entsprechend dem Verhaltenskodex der Europäischen Kommission für die Durchführung von Beihilfeverfahren zunächst informelle « Vornotifizierungsgespräche » statt, bevor formell der Erlass einer Entscheidung von der Europäischen Kommission verlangt wird.

Daneben wurde auf Nachfrage der Abteilung Gesetzgebung des Staatsrats (Stellungnahme Nr. 58.438/3 vom 4. Dezember 2015), ob die angefochtene Bestimmung bei der Europäischen Kommission durch den Beauftragten der Regierung gemäß Artikel 108 Absatz 3 des AEUV angemeldet worden sei, geantwortet:

« Met de Europese Commissie was een eerste contact gelegd en het leek erop dat onze aanpassingen hun goedkeuring niet op de helling zouden zetten. Wij hebben het ontwerp dat zij aan het onderzoeken zijn, vervolgens informeel overgezonden, en thans hebben zij ons gezegd geen formele aanmelding te doen. Indien het onderzoek verloopt zoals gepland, zullen wij het ontwerp enkel ter informatie moeten aanmelden zodra het door de Kamer is aangenomen. Indien bepaalde punten daarentegen het minste probleem zouden opleveren, zullen wij onmiddellijk en officieel bij de Europese Commissie een aanmelding doen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1737/001, pp. 35-36, eigen vertaling).

B.16.5. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Europäische Kommission hier bereits per E-Mail vom 9. Dezember 2015 bestätigt hat, dass die Gesetzesabänderung eine rein technische Anpassung sei, ist keine Anmeldung nach Artikel 108 Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 erforderlich und stellt die abgeänderte Tax-Shelter-Regelung demnach eine rechtmäßige Beihilfemaßnahme dar.

B.17. Der zweite Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 26. April 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

E. De Groot