

Geschäftsverzeichnisnr. 7078
Entscheid Nr. 29/2020 vom 20. Februar 2020

ENTSCHEID

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 und 3 des Gesetzes vom 29. Mai 2018 « zur Festlegung der Bedingungen für den Übergang zur Gesellschaftssteuerpflicht von Hafenunternehmen », erhoben von der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft « Le Port de Bruxelles ».

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und A. Alen, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman und M. Pâques, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 11. Dezember 2018 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 13. Dezember 2018 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft « Le Port de Bruxelles », unterstützt und vertreten durch J. Vanden Eynde, RA L. Delmotte und RA J.-D. Huberty, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 und 3 des Gesetzes vom 29. Mai 2018 « zur Festlegung der Bedingungen für den Übergang zur Gesellschaftssteuerpflicht von Hafenunternehmen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 11. Juni 2018).

Schriftsätze wurden eingereicht von

- der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft « Havenbedrijf Antwerpen », der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft « Maatschappij van de Brugse Zeehaven », der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft « Havenbedrijf Gent » und der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft « Haven Oostende », unterstützt und vertreten durch RA P. Wytinck, RA D. D'Hooghe und RÄin C. Mathieu, in Brüssel zugelassen,

- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch F. Grobelny, Berater beim FÖD Finanzen,

- der Flämischen Regierung, unterstützt und vertreten durch RA B. Fonteyn und RÄin A. Lepière, in Brüssel zugelassen.

Die klagende Partei hat einen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Gegenerwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft « Havenbedrijf Antwerpen » und anderen,

- der Flämischen Regierung, unterstützt und vertreten durch RA B. Fonteyn, RÄin D. Phan, in Brüssel zugelassen, und RÄin A. Lepière.

Durch Anordnung vom 20. November 2019 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter J.-P. Moerman, in Vertretung des Ehrenrichters J.-P. Snappe, und L. Lavrysen beschlossen,

- dass die Rechtssache verhandlungsreif ist,

- die Parteien aufzufordern, in einem spätestens am 20. Dezember 2019 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz, den sie innerhalb derselben Frist austauschen, ihren Standpunkt zu den eventuellen Auswirkungen zweier am 20. September 2019 vom Gericht der Europäischen Union erlassener Urteile (T-674/17, *Le Port de Bruxelles und Région de Bruxelles-Capitale gegen Kommission*, und T-696/17, *Havenbedrijf Antwerpen NV und Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV gegen Kommission*) auf die vorliegende Nichtigkeitsklage zu äußern,

- 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 7. Januar 2020 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Ergänzungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der klagenden Partei,
- der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft « Havenbedrijf Antwerpen » und anderen,
- dem Ministerrat,
- der Flämischen Regierung.

Infolge des Antrags der klagenden Partei auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 4. Dezember 2019 den Sitzungstermin auf den 15. Januar 2020 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 15. Januar 2020

- erschienen
- . RA J. Vanden Eynde und RA L. Delmotte, für die klagende Partei,
- . RA D. D’Hooghe, für die öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft « Havenbedrijf Antwerpen » und andere (intervenierende Parteien),
- . Berater F. Grobelny, für den Ministerrat,
- . RA B. Fonteyn und RÄin A. Lepière, für die Flämische Regierung,
- haben die referierenden Richter J.-P. Moerman und L. Lavrysen Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Mit am 3. Februar 2020 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief hat die klagende Partei dem Gerichtshof mitgeteilt, dass sie ihre Klage zurücknehme.

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

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext

B.1. Die öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft « Le Port de Bruxelles » beantragt beim Gerichtshof die Nichtigkeitsklage der Artikel 2 und 3 des Gesetzes vom 29. Mai 2018 « zur Festlegung der Bedingungen für den Übergang zur Gesellschaftssteuerpflicht von Hafener Unternehmen » » (nachstehend: Gesetz vom 29. Mai 2018), die bestimmen:

« Art. 2. Artikel 180 Absatz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 25. Dezember 2017 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen IV, wird aufgehoben.

Art. 3. Anlässlich der Gesellschaftssteuerpflicht der AG ‘ De Vlaamse Waterweg ’, der Gen.mBH Autonomer Hafen Centre-Ouest, der ‘ Maatschappij van de Brugse Zeehaven ’, des ‘ Port de Bruxelles ’/‘ Haven van Brussel ’, der autonomen kommunalen Hafenregie von Ostende, der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaften ‘ Havenbedrijf Antwerpen ’ und ‘ Havenbedrijf Gent ’ und der autonomen Häfen von Lüttich, Charleroi und Namur und jeder anderen juristischen Person, die vergleichbare Tätigkeiten ausübt, sind folgende Bedingungen anwendbar:

1. Der Teil des Gesellschaftskapitals, der Emissionsagien oder der anlässlich der Ausgabe von Gewinnanteilen gezeichneten Beträge, der zuvor in Geschäftsjahren, die vor dem Geschäftsjahr abgeschlossen wurden, das an das erste Steuerjahr gebunden ist, für das die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, tatsächlich eingezahlt wurde, gilt als eingezahltes Kapital im Sinne von Artikel 184 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 unter den in den Absätzen 1 und 2 dieses Artikels erwähnten Bedingungen.

2. Vorherige Gewinnrücklagen, die dem Kapital zugeführt wurden oder nicht, und Rückstellungen für Risiken und Aufwendungen, die die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person in den Jahresabschluss aufgenommen hat, der sich auf das Geschäftsjahr bezieht, das vor dem Geschäftsjahr abgeschlossen wurde, das an das erste Steuerjahr gebunden ist, für das diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, gelten als bereits besteuerte Rücklagen.

3. Kapitalzuschüsse, die im Hinblick auf Erwerb oder Bildung von Anlagen zuerkannt werden und die die Voraussetzungen erfüllen, die in Artikel 56b oder 56c der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 vom 17. Juni 2014 der Europäischen Kommission zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union festgelegt sind, und die die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person in den Jahresabschluss aufgenommen hat, der sich auf das Geschäftsjahr bezieht, das vor dem

Geschäftsjahr abgeschlossen wurde, das an das erste Steuerjahr gebunden ist, für das diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, gelten als bereits besteuerte Rücklagen.

Nicht in Absatz 1 erwähnte Kapitalzuschüsse, die die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person in den Jahresabschluss aufgenommen hat, der sich auf das Geschäftsjahr bezieht, das vor dem Geschäftsjahr abgeschlossen wurde, das an das erste Steuerjahr gebunden ist, für das diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, werden nur von der Steuer befreit, wenn sie auf einem oder mehreren getrennten Passivkonten gebucht bleiben und nicht als Grundlage für irgendwelche Entlohnungen oder Zuerkennungen dienen.

4. Neubewertungsrücklagen in Bezug auf Sachanlagen, für die Investitionshilfen die Voraussetzungen erfüllen würden, die in Artikel 56b oder 56c der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 vom 17. Juni 2014 der Europäischen Kommission zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union festgelegt sind, die die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person in den Jahresabschluss aufgenommen hat, der sich auf das Geschäftsjahr bezieht, das vor dem Geschäftsjahr abgeschlossen wurde, das an das erste Steuerjahr gebunden ist, für das diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, gelten als bereits besteuerte Rücklagen und als Bestandteil des Anschaffungswertes der zugrunde liegenden Aktiva im Sinne von Artikel 61 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, sofern die Neubewertungsrücklagen die in Artikel 57 des Königlichen Erlasses vom 30. Januar 2001 zur Ausführung des Gesellschaftsgesetzbuches erwähnten Bedingungen erfüllen.

Nicht in Absatz 1 erwähnte Neubewertungsrücklagen, die die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person in den Jahresabschluss aufgenommen hat, der sich auf das Geschäftsjahr bezieht, das vor dem Geschäftsjahr abgeschlossen wurde, das an das erste Steuerjahr gebunden ist, für das diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, werden nur von der Steuer befreit, wenn sie auf einem oder mehreren getrennten Passivkonten gebucht bleiben und nicht als Grundlage für irgendwelche Entlohnungen oder Zuerkennungen dienen.

5. Kosten, die die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person tatsächlich in einem Steuerjahr trägt, das ab dem ersten Tag des Steuerjahres beginnt, für das diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, und die Gegenstand einer Rückstellung für Risiken und Aufwendungen im Sinne des Buchhaltungsgesetzes waren, die in einem Steuerjahr gebildet wurde, für das diese juristische Person der Steuer der juristischen Personen unterlag, sind als Werbungskosten abzugsfähig für das Steuerjahr, in dem sie tatsächlich getragen wurden, sofern die Bedingungen von Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erfüllt sind.

6. Endgültige Verluste aus Aktiva, die die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person im Sinne von Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in einem Steuerjahr erwirtschaftet hat, für das diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, und die Gegenstand einer Wertminderung waren, die in einem Steuerjahr gebucht wurde, für das diese juristische Person der Steuer der juristischen Personen unterlag, sind als Werbungskosten abzugsfähig für das Steuerjahr, in dem sie erwirtschaftet wurden.

7. Abschreibungen, Minderwerte oder Mehrwerte, die bei der im einleitenden Satz erwähnten juristischen Person in Bezug auf ihre Aktiva zu berücksichtigen sind, werden bestimmt, als ob diese juristische Person der Gesellschaftssteuer immer unterlegen hätte.

8. Vorherige Verluste der im einleitenden Satz erwähnten juristischen Person, die in den Jahresabschluss aufgenommen worden sind, der sich auf das Geschäftsjahr bezieht, das vor dem Geschäftsjahr abgeschlossen wurde, das an das erste Steuerjahr gebunden ist, für das die juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, dürfen nicht berücksichtigt werden, um die Besteuerungsgrundlage der Steuerjahre festzulegen, für die diese juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt.

Die Rücknahme einer in Absatz 1 erwähnten Wertminderung führt gegebenenfalls zu einer Erhöhung in Höhe des Betrags dieser Rücknahme der Anfangssituation der besteuerten Rücklagen des betreffenden Steuerjahres.

Werden bei der Prüfung der Buchhaltung eines Besteuerungszeitraums, für den die im einleitenden Satz erwähnte juristische Person der Gesellschaftssteuer unterliegt, in Artikel 24 Absatz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erwähnte Unterbewertungen von Aktiva oder Überbewertungen von Passiva festgestellt, gelten sie in Abweichung von Artikel 361 desselben Gesetzbuches nicht als Gewinne dieses Besteuerungszeitraums unter der Bedingung, dass diese juristische Person den Nachweis erbringt, dass sie ihren Ursprung in einem Besteuerungszeitraum haben, für den sie der Steuer der juristischen Personen unterlag ».

B.2.1. Vor seiner Aufhebung durch den vorerwähnten Artikel 2 des Gesetzes vom 29. Mai 2018 befreite Artikel 180 Absatz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) sämtliche der in Artikel 3 Absatz 1 des angefochtenen Gesetzes genannten Häfen, die der Steuer der juristischen Personen (nachstehend: StjP) unterlagen, von der Gesellschaftssteuer (nachstehend: GSt).

Dieser Umstand, dass sie nicht der GSt unterlagen, beruhte auf der Beschaffenheit der Häfen als öffentliche Einrichtungen und auf den öffentlichen Aufgaben, die ihnen infolgedessen übertragen worden waren.

B.2.2. Die Europäische Kommission hat am 27. Juli 2017 den Beschluss (EU) 2017/2115 « über die von Belgien durchgeführte Beihilfe SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) - Besteuerung von Häfen in Belgien » (ABl. L 332 vom 14. Dezember 2017, SS. 1 bis 23) erlassen, der bestimmt:

« Artikel 1

Die Befreiung von der Gesellschaftssteuer für die in Artikel 180 Absatz 2 ESG aufgeführten belgischen Häfen stellt eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare bestehende Beihilfe dar.

Artikel 2

1. Belgien ist verpflichtet, die in Artikel 1 erwähnte Befreiung von der Gesellschaftssteuer aufzuheben und die Einheiten, die Begünstigte dieser Steuerbefreiung sind, der Gesellschaftssteuer zu unterwerfen.

2. Die Maßnahme, mit der Belgien seine aus Absatz 1 resultierenden Pflichten erfüllt, ist vor dem Ende des Kalenderjahres, in dem dieser Beschluss bekannt gegeben wurde, anzunehmen. Diese Maßnahme ist spätestens auf die Einkünfte anzuwenden, die ab Beginn des Steuerjahres nach Annahme der Maßnahme aus wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielt werden.

Artikel 3

Belgien teilt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach der Bekanntgabe dieses Beschlusses die Maßnahmen mit, die ergriffen wurden, um dem Beschluss nachzukommen.

Artikel 4

Dieser Beschluss ist an das Königreich Belgien gerichtet ».

Der Grund, der von der Europäischen Kommission als Schlussfolgerung bei Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens über die Besteuerung von Häfen in Belgien angeführt wurde und mit dem die ergriffenen Maßnahmen gerechtfertigt wurden, ist im Wesentlichen, dass « die Befreiung von der Gesellschaftssteuer für die in Artikel 180 Absatz 2 ESG aufgeführten belgischen Häfen [...] eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare bestehende Beihilfe dar[stellt] » (Erwägung 132). In derselben Schlussfolgerung vertritt die Kommission die Auffassung, dass « die belgischen Behörden [...] die besagte Befreiung von der Gesellschaftssteuer also aufheben » müssen und dass « diese Maßnahme [...] vor dem Ende des Kalenderjahres, in dem dieser Beschluss erlassen wurde, zu ergreifen und spätestens auf die Einkünfte anzuwenden [ist], die ab Beginn des Steuerjahres nach Ergreifen der Maßnahme aus wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielt werden » (Erwägung 133).

B.2.3. Das angefochtene Gesetz vom 29. Mai 2018 hat den einzigen Zweck, dem vorerwähnten Beschluss der Europäischen Kommission Folge zu leisten. In der Begründung wurde angeführt:

« Dans sa décision (C(2017) 5174 final) du 27 juillet 2017, la Commission européenne demande aux autorités belges d'abroger l'exonération de l'impôt des sociétés prévue à l'article 180, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), pour les ports belges qui y sont énumérés (article 2, alinéa 1er, de la décision susmentionnée).

L'article 2, point 2, de la décision précitée, précise que cette abrogation doit être adoptée avant la fin de l'année 2017.

Les présentes dispositions ont donc pour objectifs, d'une part, d'exécuter l'abrogation de l'article 180, alinéa 1er, 2°, CIR 92, mais également de fournir, d'autre part, un cadre juridique stable et sans équivoque pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés des ports belges qui étaient, jusqu'à ce jour, repris sous cet article.

En effet, s'il est vrai que, même en l'absence de mesure législative organisant le passage en société, la possibilité existe de requalifier la nature de l'activité d'une entité soumise à l'impôt des personnes morales afin de la soumettre à l'impôt des sociétés en vertu du droit interne, le gouvernement estime qu'il est quand même plus prudent, dans le cas présent, de déjà fixer préalablement les conditions de ce passage dans la loi afin d'assurer davantage de sécurité juridique.

En outre, cette insertion dans la loi garantit le respect des principes d'égalité de traitement et de non-discrimination par rapport aux autres cas de passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, conformément aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Pour le régime général de taxation des ports, il est également utile de noter qu'en date du 17 mai 2017, la Commission européenne a approuvé une extension du champ d'application du règlement général d'exemption par catégories en faveur des ports, permettant aux États membres de réaliser des investissements publics allant jusqu'à 150 millions d'euros dans les ports maritimes et jusqu'à 50 millions d'euros dans les ports intérieurs, et ce en toute sécurité juridique et sans contrôle préalable de la Commission » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-3003/001, SS. 4-5).

B.2.4. Verschiedene Nichtigkeitsklagen gegen den vorerwähnten Beschluss der Kommission vom 27. Juli 2017 wurden beim Gericht der Europäischen Union eingereicht und insbesondere am 26. September 2017 durch die klagende Partei (Rechtssache T-674/17) und am 9. Oktober 2017 durch die Streithelferinnen « Havenbedrijf Antwerpen » und « Maatschappij van de Brugse Zeehaven » (Rechtssache T-696/17).

Beiden Verfahren ist die belgische Regierung beigetreten, um die Position der klagenden Parteien zu unterstützen, und hat angeführt, dass die Befreiung von der GSt für die belgischen Häfen keine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe darstelle.

Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber, um die belgischen Häfen vor Schäden zu bewahren, wenn die gegen den vorerwähnten Beschluss der Kommission eingereichten Klagen Erfolg haben sollten, Artikel 4 erlassen, der bestimmt:

« Die Artikel 2 und 3 werden widerrufen, wenn der Gerichtshof der Europäischen Union den Beschluss (C(2017) 5174 final) der Europäischen Kommission vom 27. Juli 2017 über die von Belgien durchgeführte Beihilfe SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) - Besteuerung von Häfen in Belgien für nichtig erklärt ».

In Bezug auf die Klagerücknahme

B.3. Nach Verhandlungsschluss hat die klagende Partei einen Antrag auf Rücknahme der Nichtigkeitsklage und nötigenfalls einen Antrag auf Wiedereröffnung der Verhandlung eingereicht.

Da die dazu angeführten Gründe den Gerichtshof nicht dazu veranlassen können, die Klagerücknahme zu bewilligen, besteht kein Anlass, die Verhandlung wiederzueröffnen.

Zur Hauptsache

B.4. Die klagende Partei leitet einen einzigen Klagegrund aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch die Artikel 2 und 3 des Gesetzes vom 29. Mai 2018 ab.

In einem ersten Teil bemängelt sie, dass die angefochtenen Bestimmungen einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen den Häfen einführen würde, die nunmehr automatisch der GSt unterlägen, und den anderen Gesellschaften, die nach Artikel 180 des EStGB 1992 weiterhin der StjP unterlägen, weil sie wie diese öffentliche Aufgaben erfülle.

In einem zweiten Teil bemängelt die klagende Partei, dass es die angefochtenen Bestimmungen wegen der automatischen Heranziehung der Häfen zur GSt bei den von diesen durchgeführten Tätigkeiten nicht ermöglichten diejenigen, die zur Ausübung eines gewerblichen Betriebs gehörten, von denjenigen zu unterscheiden, die zur Wahrnehmung einer

Aufgabe von allgemeinem Interesse gehörten. Daraus ergebe sich ein ungerechtfertigter Behandlungsunterschied zwischen den Häfen und den Interkommunalen, die noch die Aufrechterhaltung ihrer Unterwerfung unter die StjP geltend machen könnten, wenn sie unter die Bedingungen für diese Aufrechterhaltung fielen.

Im dritten und vierten Teil bemängelt die klagende Partei, dass die angefochtenen Bestimmungen, um sich an den vorerwähnten Beschluss der Europäischen Kommission zu halten, vorsähen, dass sämtliche Tätigkeiten der Häfen ohne Unterscheidung der GST unterworfen werden, obgleich die von den Häfen geleisteten öffentlichen Aufgaben häufig dadurch gekennzeichnet seien, dass sie ganz oder teilweise von den Behörden finanziert würden.

B.5.1. Mit einem Urteil vom 20. September 2019 (T-674/17, *Le Port de Bruxelles und Region Brüssel-Hauptstadt gegen Kommission*) hat das Gericht der Europäischen Union die von der klagenden Partei erhobene Nichtigkeitsklage gegen den Beschluss der Europäischen Kommission vom 27. Juli 2017 abgewiesen.

Mit einem Urteil vom selben Tag (T-696/17, *Havenbedrijf Antwerpen NV und Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV gegen Kommission*) hat das Gericht der Europäischen Union die von zwei Streithelferinnen bei dem Gericht eingereichte Nichtigkeitsklage gegen denselben Beschluss abgewiesen.

Diese beiden Urteile sind rechtskräftig, da beim Gerichtshof der Europäischen Union innerhalb der erforderlichen Frist kein Rechtsmittel eingelegt wurde.

B.5.2. Das Gericht hat in dem vorerwähnten ersten Urteil entschieden, dass die Häfen Wirtschaftsunternehmen seien:

« 61. S'agissant du caractère économique ou non économique des activités des ports, il convient tout d'abord de rappeler, à l'instar de la Commission au considérant 40 de la décision attaquée, que, selon la jurisprudence, la notion d'entreprise comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement. À cet égard, constitue une activité économique toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné (arrêt du 12 septembre 2000, *Pavlov e.a.*, C-180/98 à C-184/98, EU:C:2000:428, points 74 et 75; voir également, en ce sens, arrêts du

16 juin 1987, *Commission/Italie*, 118/85, EU:C:1987:283, point 7, et du 23 avril 1991, *Höfner et Elser*, C-41/90, EU:C:1991:161, point 21).

62. La jurisprudence a reconnu, par ailleurs, que l'exploitation commerciale et la construction d'infrastructures portuaires ou aéroportuaires en vue d'une telle exploitation commerciale constituaient des activités économiques (voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 2002, *Aéroports de Paris/Commission*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, point 78; du 19 décembre 2012, *Mitteldeutsche Flughafen et Flughafen Leipzig-Halle/Commission*, C-288/11 P, EU:C:2012:821, points 40 à 43, et du 15 mars 2018, *Naviera Armas/Commission*, T-108/16, sous pourvoi, EU:T:2018:145, point 78).

63. En l'espèce, il convient de relever que, au considérant 44 de la décision attaquée, la Commission a énuméré une série d'activités économiques susceptibles d'être exercées par les ports. Premièrement, les ports fournissent un service général à leurs usagers (principalement les armateurs, plus généralement tout opérateur d'un navire) en donnant accès aux navires à l'infrastructure portuaire en échange d'une rémunération appelée généralement ' droit de port '. Deuxièmement, certains ports fournissent des services particuliers aux navires comme le pilotage, le levage, la manutention et l'amarrage, également en échange d'une rémunération. Troisièmement, les ports, moyennant rémunération, mettent certaines infrastructures ou certains terrains à disposition d'entreprises qui utilisent ces espaces pour leurs besoins propres ou pour fournir aux navires certains des services particuliers susmentionnés. La Commission a précisé, en outre, au considérant 45 de la décision attaquée, que le fait que des entreprises tierces utilisaient certains terrains et infrastructures portuaires pour offrir des services aux armateurs ou aux navires n'excluait pas que les activités de gestion exercées par les autorités portuaires, consistant notamment à louer lesdits terrains et infrastructures à ces entreprises tierces, soient également de nature économique.

64. Or, force est de constater que les requérants ne remettent nullement en cause cette description générale dans leurs écritures. En réponse à une question du Tribunal lors de l'audience, les requérants et le Royaume de Belgique se sont limités à contester le fait que le Port de Bruxelles effectuait certaines activités énumérées au considérant 44 de la décision attaquée, telles que la manutention, le pilotage ou le levage. La Commission a rétorqué, sans avoir été contredite sur ce point, que le Port de Bruxelles effectuait bien les autres activités économiques mentionnées audit considérant, à savoir, d'une part, le fait de donner accès à l'infrastructure portuaire, en échange d'une rémunération, qualifiée de ' droit de port ', et, d'autre part, la mise à disposition de certaines infrastructures ou de certains terrains aux entreprises utilisatrices du port, en échange de redevances de concessions (voir point 64 ci-dessus).

[...]

68. Par conséquent, c'est sans commettre d'erreur d'appréciation que la Commission a estimé, au considérant 67 de la décision attaquée, que les activités exercées par les ports étaient - au moins partiellement - des activités économiques.

[...]

77. Deuxièmement, s'agissant de la tarification spécifique et de l'absence de but lucratif des ports, il convient de rappeler que la circonstance que l'offre de biens ou de services soit faite sans but lucratif ne fait pas obstacle à ce que l'entité qui effectue ces opérations sur le

marché doit être considérée comme une entreprise, dès lors que cette offre se trouve en concurrence avec celle d'autres opérateurs qui poursuivent un but lucratif (arrêts du 1er juillet 2008, *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376, point 27, et du 27 juin 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, point 46; voir également, en ce sens, arrêt du 12 septembre 2013, *Allemagne/Commission*, T-347/09, non publié, EU:T:2013:418, point 48).

78. À cet égard, les requérants ont affirmé lors de l'audience, sans être contredits par la Commission sur ce point, qu'il n'existait pas, en Belgique, d'opérateurs portuaires privés, poursuivant un but lucratif, qui seraient en concurrence avec le Port de Bruxelles. La Commission a précisé néanmoins, d'une part, que le Port de Bruxelles pouvait être en concurrence avec d'autres modes de transport, tels que le transport routier et, d'autre part, qu'il pouvait également être en concurrence avec d'autres ports situés dans d'autres États membres, sans être contredite sur ce point ni par les requérants ni par le Royaume de Belgique.

[...]

88. Par conséquent, la Commission pouvait raisonnablement conclure, au considérant 57 de la décision attaquée, que tant la mise à disposition des infrastructures portuaires que celle de terrains contre le versement d'une rémunération constituaient bien des services offerts sur un marché donné et donc des activités économiques.

[...]

91. Comme la Commission l'a relevé au considérant 47 de la décision attaquée, il n'est pas contesté que les ports puissent se voir déléguer l'exercice de certaines prérogatives de puissance publique, de nature non économique, comme le contrôle et la sécurité du trafic maritime ou la surveillance antipollution.

92. Cependant, la circonstance qu'une entité dispose, pour l'exercice d'une partie de ses activités, de prérogatives de puissance publique n'empêche pas, à elle seule, de la qualifier d'entreprise. En effet, pour déterminer si les activités en cause sont celles d'une entreprise au sens du traité, il faut rechercher quelle est la nature de ces activités (voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 2002, *Aéroports de Paris/Commission*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, points 74 et 75, et du 12 juillet 2012, *Compass-Datenbank*, C-138/11, EU:C:2012:449, point 37).

93. La circonstance que le Port de Bruxelles puisse être chargé de services d'intérêt général ne suffit pas, dès lors, à lui retirer la qualification d' 'entreprise ', si et dans la mesure où il exerce également des activités économiques, consistant à offrir des biens et des services sur le marché contre rémunération, telles que celles qui ont été identifiées par la Commission au considérant 44 de la décision attaquée (voir point 63 ci-dessus).

[...]

99. En l'espèce, toutefois, ni les requérants ni le Royaume de Belgique n'ont apporté d'éléments concrets afin de démontrer que les activités économiques exercées par les ports seraient indissociables de leurs prérogatives de puissance publique, telles que le contrôle et la sécurité du trafic maritime ou la surveillance antipollution. Le seul fait qu'il puisse y avoir un lien économique entre ces activités, en ce que les activités économiques des ports permettent

de financer, en tout ou en partie, leurs activités non économiques, ne suffit pas pour constater le caractère indissociable de ces activités, au sens de la jurisprudence.

[...]

101. Force est de constater, dès lors, que les activités économiques des ports, consistant, notamment, à donner accès à l'infrastructure portuaire et à mettre certaines infrastructures ou terrains à disposition d'entreprises tierces, contre rémunération (voir points 63 et 64 ci-dessus), ne sont pas indissociables de leurs activités non économiques d'intérêt général, au sens de la jurisprudence (voir point 98 ci-dessus).

102. Du reste, il convient d'observer que, en l'espèce, ni les requérants ni le Royaume de Belgique n'ont établi que les activités économiques des ports seraient secondaires ou accessoires par rapport à leurs activités non économiques d'intérêt général.

103. Au contraire, ainsi qu'il ressort notamment des considérants 53 et 65 de la décision attaquée, les droits de ports et les redevances de concession représentent la très grande majorité du chiffre d'affaires des ports belges. En réponse à une question écrite du Tribunal, les requérants ont fait valoir néanmoins que la proportion du chiffre d'affaires total du Port de Bruxelles résultant de ses services d'intérêt économique général n'était que de l'ordre de 35 %, tandis que 38 % de son chiffre d'affaires résulterait de services d'intérêt général à caractère non économique. Il convient de relever toutefois, que les requérants n'ont pas expliqué en quoi les 38 % du chiffre d'affaires du Port de Bruxelles, qu'ils attribuent à des services d'intérêt général, n'auraient aucun caractère économique, dans la mesure où ces services semblent être fournis contre rémunération. Il convient de considérer, dès lors, qu'en réalité le Port de Bruxelles tire au moins 73 % de ses revenus d'activités économiques ».

B.5.3. Das Gericht der Europäischen Union hat mit demselben Urteil entschieden, dass die Befreiung von der GST, die bis dahin vom belgischen Einkommensteuergesetzbuch für die Häfen vorgesehen war, als selektive Maßnahme einzustufen ist, die eine staatliche Beihilfe darstellt, die gegen das Recht der Europäischen Union verstößt:

« 169. Partant, au vu de l'ensemble de ces considérations, il y a lieu de constater que la Commission a considéré, à juste titre, dans la décision attaquée, que le cadre de référence aux fins de l'examen de la sélectivité était constitué, en l'espèce, des articles 1er et 2 du CIR, auquel l'article 180, point 2, du CIR constitue une dérogation, dans la mesure où cette dernière disposition exonère inconditionnellement les ports qui y sont visés de l'ISoc, alors même qu'ils se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, au sens de l'article 2, point 5, sous a), du CIR ».

B.5.4. Das Gericht der Europäischen Union hat mit demselben Urteil festgestellt, dass die Situation der Häfen mit der Situation von Unternehmen, die der GST unterliegen, vergleichbar ist:

« 178. Or, en l'espèce, aucune des caractéristiques des ports invoquées par le Royaume de Belgique - à les supposer établies - n'est pertinente et cohérente au regard de l'objectif de l'impôt sur les revenus, qui est, comme l'indique son intitulé, de taxer les revenus des personnes morales résidentes et, s'agissant en particulier des ' sociétés ' qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, d'imposer les bénéfices qu'ils tirent de ces activités.

179. En effet, premièrement, s'agissant du fait que les ports ne poursuivraient pas de but lucratif et réinvestiraient l'ensemble de leurs bénéfices dans l'infrastructure portuaire en vue de l'accomplissement de leurs missions d'intérêt général, il convient de rappeler, à l'instar de la Commission, que les objectifs d'intérêt général invoqués ici se rapportent aux activités économiques des ports et non à leurs éventuelles activités non économiques d'intérêt général (voir point 91 ci-dessus). Ces objectifs consisteraient essentiellement à favoriser le développement économique et l'emploi du Port de Bruxelles et de la Région de Bruxelles-Capitale. Or, il convient de constater, à l'instar de la Commission au considérant 103 de la décision attaquée, que d'autres entreprises réinvestissent également leur profit, poursuivent des objectifs dépassant leur intérêt individuel ou génèrent des effets sur l'économie dépassant leur intérêt individuel sans être exonérées de l'ISoc pour ces raisons, ce que ni les requérants ni le Royaume de Belgique ne contestent.

180. Dès lors, à supposer même que l'absence de but lucratif soit une caractéristique essentielle des ports et qu'un critère de distinction fondé sur cette caractéristique puisse, combiné à d'autres facteurs tels que ceux mentionnés à l'article 182 du CIR, être pertinent afin de déterminer si une personne morale résidente doit être soumise à l'ISoc ou à l'IPM, force est de constater que, en vue d'apprécier la comparabilité des situations des ports et des sociétés soumises à l'ISoc, ce critère n'est, à lui seul, pas pertinent et cohérent au regard de l'objectif de taxation des revenus, visé par le régime en cause.

181. À cet égard, l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 26 juin 2006 - *Oxfam Magasins du monde*, invoqué par le Royaume de Belgique dans ses observations écrites et lors de l'audience, ne remet nullement en cause ce constat. En effet, dans cette affaire, la cour d'appel de Bruxelles a constaté que l'ASBL Oxfam devait être soumise à l'IPM dans la mesure où ses activités de vente de produits équitables lors de foires ou de marchés ne constituaient pas des opérations de caractère lucratif, celles-ci ne visant pas à mettre en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales, au sens de l'article 182, point 3, du CIR. Tel n'est toutefois pas le cas des ports. En effet, d'une part, il ressort de l'examen du premier moyen que ceux-ci exercent des activités économiques, qui peuvent être qualifiées d'opérations de caractère lucratif au sens de l'article 2, point 5, du CIR (voir points 155 et 156 ci-dessus). D'autre part, à supposer même que les ports ne poursuivent pas de but lucratif, l'exonération dont ils bénéficient en l'espèce n'est pas fondée sur l'article 182, point 3, du CIR, mais sur l'article 180, point 2, du CIR, sans qu'il ressorte d'aucun élément du dossier qu'une évaluation concrète des conditions visées à l'article 182, point 3, du CIR ait été faite par le législateur belge pour les ports. Au contraire, il ressort des points 161 à 169 ci-dessus que, en l'absence de cette exonération, ils devraient normalement être assujettis à l'ISoc, en application des critères prévus aux articles 1er et 2 du CIR.

182. Deuxièmement, s'agissant du critère de distinction fondé sur la forme ou sur le statut juridique des ports, il convient de relever, d'une part, que, selon le commentaire 179/16 de l'administration fiscale belge, cité au considérant 86 de la décision attaquée, la majorité des ports belges devraient, du fait de leur forme juridique (SA, SPRL ou régie communale autonome), également être soumis en principe à l'ISoc, étant donné qu'en règle générale ils se

livrent soit à une exploitation industrielle ou commerciale quelconque, soit à une occupation lucrative, soit aux deux à la fois, et que tous les bénéfices et profits qu'ils réalisent doivent être considérés comme résultant de cette activité. D'autre part, il ressort du considérant 103 de la décision attaquée - sans que cela ait été contesté par les parties - que des entités ne faisant pas partie des pouvoirs publics (comme les associations sans but lucratif) peuvent être soumises à l'IPM, de sorte que l'appartenance à la sphère publique n'est pas non plus un critère pertinent au regard des règles nationales. En outre, ces associations, malgré leur but statutaire non lucratif, peuvent être soumises à l'ISoc en application des critères généraux si elles exercent une activité d'exploitation ou réalisent des opérations de caractère lucratif.

[...]

186. À cet égard, le Royaume de Belgique invoque néanmoins l'arrêt n° 151/2016 de la Cour constitutionnelle belge du 1er décembre 2016 qui reconnaît la légitimité du choix du législateur de continuer à soumettre les ports visés à l'article 180, point 2, du CIR à l'IPM. Dans cet arrêt, saisie d'un recours formé par les intercommunales récemment soumises à l'ISoc, la Cour constitutionnelle a en effet considéré ce qui suit :

‘ Contrairement aux intercommunales et autres structures de coopération et associations de projet qui peuvent couvrir un vaste champ d'activités pouvant entrer en concurrence avec des entreprises privées, les opérateurs économiques publics particuliers visés par les 2° à 13° de l'article 180 du [CIR] exercent une activité qui n'entre pas en concurrence avec les entreprises privées ou qui relève d'un intérêt public particulier. Le législateur a pu estimer qu'ils devaient dès lors faire l'objet d'un traitement fiscal particulier. La différence de traitement n'est pas sans justification raisonnable. ’

187. Cependant, comme l'a fait valoir la Commission au considérant 102 de la décision attaquée, cet arrêt ne concernait pas l'appréciation de l'exonération de l'ISoc profitant aux ports au regard du droit des aides d'État, mais l'appréciation de l'assujettissement à l'ISoc des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet, au regard des principes d'égalité et de non-discrimination. Or, l'absence de discrimination en droit national ne préjuge pas de l'absence de sélectivité au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE ».

Mit seinem vorerwähnten zweiten Urteil hat das Gericht außerdem entschieden:

« 77. À cet égard, l'argument des requérantes selon lequel les droits de port auraient été qualifiés de ‘ rétribution ’ par la Cour constitutionnelle belge, ce qui exclurait la prise en compte de toute composante liée au profit, n'infirmes pas la thèse de la Commission selon laquelle ces droits constituent la contrepartie économique à la prestation du service en cause.

78. Certes, comme le font valoir les requérantes, selon la jurisprudence, la circonstance selon laquelle un produit ou un service fourni par une entité publique et se rattachant à l'exercice par celle-ci de prérogatives de puissance publique est fourni contre une rémunération prévue par la loi, et non pas déterminée, directement ou indirectement, par cette entité, ne suffit pas par elle-même à faire qualifier l'activité exercée d'activité économique et l'entité qui l'exerce d'entreprise (voir arrêt du 12 septembre 2013, *Allemagne/Commission*, T 347/09, non publié, EU:T:2013:418, point 30 et jurisprudence citée). Toutefois, une telle circonstance ne saurait suffire non plus, à elle seule, à faire échapper l'activité en cause à la qualification d'activité économique.

[...]

81. En outre, le simple fait que les prix soient fixés unilatéralement par les ports sous le contrôle du commissaire régional de port ne signifie pas que la demande n'est pas prise en compte. Au contraire, comme l'observe la Commission au considérant 56 de la décision attaquée, les ports prennent bien en compte les circonstances du marché lorsqu'ils déterminent leurs tarifs, notamment les droits de ports. À ce titre, les tarifs constituent à l'évidence un instrument important de la politique commerciale mise en œuvre par les ports pour inciter les armateurs et les chargeurs à utiliser les infrastructures du port et les entreprises à s'y installer pour développer leurs activités de production ou de service. S'agissant, en particulier, des ports d'Anvers et de Zeebruges, il ressort de la note en bas de page n° 46 de la décision attaquée que, en vertu de l'article 25, paragraphe 3, du décret sur la politique et la gestion des ports maritimes du 2 mars 1999, ' le gouvernement flamand et les régions portuaires développent des initiatives en vue de réaliser [...] des structures tarifaires harmonieuses dans les ports maritimes flamands '.

82. Il n'est, du reste, pas contesté que les droits de ports et les redevances de concession perçus par les ports couvrent au moins la majeure partie des coûts supportés par ceux-ci lorsqu'ils offrent leurs services sur le marché, ainsi que l'a constaté la Commission au considérant 53 de la décision attaquée. Dans le cas du port d'Anvers, ces recettes dépassaient même le total des charges courantes en 2015. Le fait que ces recettes puissent également financer certaines activités non économiques n'enlève rien au fait qu'elles sont perçues en contrepartie d'activités économiques telles que la mise à disposition de l'infrastructure portuaire ou l'accès à l'infrastructure portuaire.

[...]

198. Or, en l'espèce, comme l'a observé la Commission lors de l'audience, à supposer même que l'article 180, point 2, du CIR ne déroge pas au cadre de référence, constitué des articles 1er et 2 du CIR, cette disposition identifie nommément certaines entités, notamment les ports, et les exonère ainsi inconditionnellement de l'ISoc, alors même qu'ils se trouvent, en ce qui concerne les bénéficiaires tirés d'activités économiques', dans une situation comparable à celle des autres entreprises (personnes morales résidentes) soumises à l'ISoc. Les ports sont donc identifiés en tant que catégorie privilégiée par ces dispositions, en raison de leurs caractéristiques propres et du secteur d'activité auquel ils appartiennent ».

B.6. Aus all diesen Elementen ergibt sich, dass nach den vorerwähnten Urteilen des Gerichts der Europäischen Union von keiner der Parteien vor dem Gerichtshof bestritten wird, dass die Häfen als Unternehmen anzusehen sind, die in Bezug auf die im Rahmen wirtschaftlicher Tätigkeiten erzielten Gewinne der GST unterliegen.

Außerdem geht aus denselben Urteilen hervor, dass die Parteien vor dem Gerichtshof nicht bestreiten, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht untrennbar von ihren Vorrechten der öffentlichen Gewalt sind.

B.7. Aus der Abweisung der Klagen vor dem Gericht der Europäischen Union gegen den vorerwähnten Beschluss der Europäischen Kommission vom 27. Juli 2017 ergibt sich, dass der gegen die Artikel 2 und 3 des Gesetzes vom 29. Mai 2018 gerichtete einzige Klagegrund aus den vorerwähnten Gründen unbegründet ist. Wie in B.2.3 erwähnt, dürfen die in diesem Beschluss genannten Häfen, da das angefochtene Gesetz den Zweck hat, diesem Beschluss Folge zu leisten und sich so an eine übergeordnete Norm zu halten, nämlich nicht mehr ausschließlich unter die StjP fallen, sondern müssen in Bezug auf die Gewinne aus ihren Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter der GSt unterliegen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 20. Februar 2020.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

F. Daoût