



Verfassungsgerichtshof

**Entscheid Nr. 132/2025
vom 23. Oktober 2025**

Geschäftsverzeichnissnrn. 8188, 8189, 8200, 8201, 8203, 8207, 8208, 8217 und 8226

In Sachen: Klagen auf teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen », erhoben von der « Citexar » AG, von der « Gambling Management » AG und anderen, von der « Chaudfontaine Loisirs » AG, von der « Ascot » AG und anderen, von der « Derby » AG und anderen, von der « Infiniti Casino Oostende » AG, von der « Napoleon Games » AG, von der « Casinos Austria International Belgium » AG und von der « Unibox Games » AG und der « Covifil » AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem vorsitzenden Richter Thierry Giet, dem Präsidenten Luc Lavrysen, und den Richtern Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Kattrin Jadin und Magali Plovie, unter Assistenz des Kanzlers Nicolas Dupont, unter dem Vorsitz des Richters Thierry Giet,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit zwei Klageschriften, die dem Gerichtshof mit am 6. März 2024 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 7. März 2024 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 29. Dezember 2023, zweite Ausgabe): die « Citexar » AG, unterstützt und vertreten durch RA Roland Forestini, in Brüssel zugelassen, und die « Gambling Management » AG, die « Casino de Spa » AG und die « Circus Belgium » AG, unterstützt und vertreten durch RA Jean-Luc Wuidard, in Lüttich-Huy zugelassen, und durch RA Marc Nihoul, in Wallonisch-Brabant zugelassen.

b. Mit drei Klageschriften, die dem Gerichtshof mit am 11. und 16. April 2024 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 12. und 17. April 2024 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 50 und 52 desselben Gesetzes: die « Chaudfontaine Loisirs » AG, unterstützt und vertreten durch RÄin Yaël Spiegl und RA Emmanuel Van Nuffel, in Brüssel zugelassen, die « Ascot » AG, die « PMU Belge » AG und die « World Football Association » GmbH, unterstützt und vertreten

durch RÄin Yaël Spiegl und RA Emmanuel Van Nuffel, und die « Derby » AG, die « Tiercé Ladbroke » AG und die « Tilt » GmbH, unterstützt und vertreten durch RÄin Yaël Spiegl, RA Emmanuel Van Nuffel und RA Pierre Joassart, in Brüssel zugelassen.

c. Mit zwei Klageschriften, die dem Gerichtshof mit am 22. und 23. April 2024 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden am 26. und 29. April 2024 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf teilweise Nichtigerklärung desselben Gesetzes: die « Infiniti Casino Oostende » AG, unterstützt und vertreten durch RA Michel Maus, in Westflandern zugelassen, und durch RA Johan Vande Lanotte, in Gent zugelassen, und die « Napoleon Games » AG, unterstützt und vertreten durch RA Bob Martens, RA Nicolas Engelmann, RA Alexander Bostoen und durch RÄin Tatyana Lebedeva, in Brüssel zugelassen.

d. Mit zwei Klageschriften, die dem Gerichtshof mit am 15. und 27. Mai 2024 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 16. und 30. Mai 2024 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 50, 52 und 59 desselben Gesetzes: die « Casinos Austria International Belgium » AG, unterstützt und vertreten durch RA Geoffroy Galea, RA Alain Thilmany und RÄin Cassandre Guéry, in Brüssel zugelassen, die « Unibox Games » AG und die « Covifil » AG, unterstützt und vertreten durch RÄin Typhanie Afschrift und RA Spyridon Chatzigiannis, in Brüssel zugelassen.

Diese unter den Nummern 8188, 8189, 8200, 8201, 8203, 8207, 8208, 8217 und 8226 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Schriftsätze und Gegenerwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der « Vade & Co » AG, unterstützt und vertreten durch RA François Tulkens und RÄin Lola Malluquin, in Brüssel zugelassen (intervenierende Partei),
- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch Pierre Bailly, Ann Lauwens und Selim Dedeli, Berater beim FÖD Finanzen,
- der Flämischen Regierung, unterstützt und vertreten durch RÄin Nathanaëlle Kiekens und RÄin Lieselotte Schellekens, in Brüssel zugelassen.

Die klagenden Parteien haben Erwiderungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 21. Mai 2025 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richterinnen Emmanuelle Bribosia und Joséphine Moerman beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, 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 nach Ablauf dieser Frist geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Infolge des Antrags der klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 8207 auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 4. Juni 2025 den Sitzungstermin auf den 2. Juli 2025 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 2. Juli 2025

- erschienen
- . RA Roland Forestini, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8188,
- . Me Jean-Luc Wuidard, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 8189,
- . RA Emmanuel Van Nuffel, ebenfalls *loco* RÄin Yaël Spiegl, und RÄin Julie Paternostre, in Brüssel zugelassen, *loco* RA Pierre Joassart, für die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 8200, 8201 und 8203,
- . RA Johan Vande Lanotte, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8207,
- . RA Bob Martens, ebenfalls *loco* RA Nicolas Engelmann, und *loco* RA Alexander Bostoen, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8208,
- . RA Alain Thilmany und RÄin Cassandre Guéry, ebenfalls *loco* RA Geoffroy Galea, für die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 8217,
- . RA Spyridon Chatzigiannis, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 8226,
- . RA François Tulkens, für die intervenierende Partei,
- . die Berater Fabrice Grobelny und Ann Lauwens, für den Ministerrat,
- . RA Devin Kumpen, in Brüssel zugelassen, *loco* RÄin Nathanaëlle Kiekens und RÄin Lieselotte Schellekens, für die Flämische Regierung,
- haben die referierenden Richterinnen Emmanuelle Bribosia und Joséphine Moerman Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gest.

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

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen und deren Kontext

B.1.1. Die klagenden Parteien beantragen die Nichtigkeitserklärung der Artikel 50, 52 und 59 Absatz 8 des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 « zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 28. Dezember 2023), die die Abzugsfähigkeit der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten, auf die sich Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 1 und 2 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen (nachstehend: Finanzierungs Sondergesetz) bezieht, von der Steuer der natürlichen Personen und der Gesellschaftssteuer abschaffen.

B.1.2. Das Einkommensteuergesetzbuch 1992 (nachstehend: EStGB 1992) wird durch die Artikel 50 und 52 des Gesetzes vom 28. Dezember 2023 wie folgt abgeändert:

« Art. 53.

Werbungskosten umfassen nicht:

[...]

32. die Steuer auf Spiele und Wetten und die Steuer auf Spielautomaten erwähnt in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 und 2 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen,

[...]

Art. 198.

§ 1. Werbungskosten umfassen nicht:

[...]

5. unbeschadet der Anwendung von Artikel 53 Nr. 32 andere Regionalsteuern, -abgaben und -gebühren als die, die in Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen erwähnt sind, und die, die die Regionen für die Benutzung von Fahrzeugen oder die Benutzung der öffentlichen Straße eingeführt haben, und Zuschläge, Erhöhungen, Kosten und Verzugszinsen in Bezug auf diese nicht abzugsfähigen Steuern, Abgaben und Gebühren,

[...] ».

B.1.3. Die Steuer auf Spiele und Wetten wurde durch das Gesetz vom 28. August 1921 « zur Schaffung neuer Steuerquellen » eingeführt. Die Steuer auf Spielautomaten wurde

ursprünglich von lokalen Behörden geschaffen, bevor sie durch Artikel 1 § 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 1963 « zur Einführung einer besonderen Steuer auf Spielautomaten » übernommen wurde. Die Regionen haben sodann durch die Annahme des Finanzierungssondergesetzes im Jahr 1989 eine eigene Steuerbefugnis in Bezug auf bestimmte, aufgezählte föderale Steuern, darunter die vorerwähnten Steuern, erhalten (*Parl. Dok.*, Kammer, 1988-1989, Nr. 635/1, SS. 7 und 8). Diese Steuern sind nunmehr im Gesetzbuch der den Einkommensteuern gleichgesetzten Steuern aufgeführt (Titel III und IV in den Fassungen der drei Regionen).

Vorher waren in Anbetracht von Artikel 49 des EStGB 1992, der die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten von der Einkommensteuer regelt, sowohl die Steuer auf Spiele und Wetten als auch die Steuer auf Spielautomaten abzugsfähig.

B.1.4. Der angefochtene Artikel 59 Absatz 8 erklärt die Nichtabzugsfähigkeit der vorerwähnten Steuern für anwendbar auf ab dem 1. Januar 2024 geschuldete Steuern.

B.2. In den Vorarbeiten zum Gesetz vom 28. Dezember 2023 wird die angefochtene Maßnahme wie folgt gerechtfertigt:

« Conformément à l'article 3 , § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement sont originellement des taxes fédérales qui ont été régionalisées, mais qui restent déductibles en tant que frais professionnels à l'impôt sur les revenus. Chaque région peut modeler cet impôt dans le cadre de ses propres compétences.

Étant donné que la Cour constitutionnelle a annulé la suppression de l'exonération de la TVA sur les jeux [de] hasard en ligne, la compétence du législateur fédéral est limitée afin de mener une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent dans le cadre de la fiscalité.

Dans le cadre d'une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent, il est proposé que les taxes régionales sur les jeux et paris et les appareils automatiques de divertissement soient désormais considérées comme des frais professionnels non-déductibles à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés.

Afin que cette non-déductibilité puisse également produire ses effets à l'impôt des sociétés, l'article 198, § 1er, 5°, CIR 92, est également modifié.

Cette mesure est applicable aux taxes dues à partir du 1er janvier 2024 » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55 3607/001, S. 42).

In seiner integrierten Auswirkungsanalyse vertritt der Föderale Öffentliche Dienst Finanzen die Auffassung, dass sich die Maßnahme negativ auf die wirtschaftliche Entwicklung auswirkt:

« l'introduction de la non-déductibilité des taxes régionales sur les jeux et paris, et sur les appareils automatiques de divertissement, augmentera la base imposables de entreprises [sic] de jeux d'argent, augmentera leur impôt des personnes physiques et impôt des société [sic] et aura donc un impact négatif sur leur rentabilité » (ebenda, S. 139).

Was die Auswirkung auf den Haushalt betrifft, so wird sie auf 45 Millionen Euro im Jahr 2024 geschätzt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55 3607/005, S. 34; DOC 55 3607/010, S. 9).

Der zuständige Minister erläutert außerdem:

« En ce qui concerne la non-déductibilité des taxes pour le secteur des jeux de hasard, le vice-premier ministre confirme que la loi spéciale de financement a régionalisé la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, qui étaient à l'origine des taxes fédérales.

Il va de soi que chaque Région peut encore modifier ces taxes dans le cadre de ses propres compétences, et ce, quel que soit leur traitement fiscal en matière d'impôts sur les revenus. Dans le cadre des discussions budgétaires, le gouvernement a en effet décidé que ces taxes régionales ne seraient plus déductibles au titre de frais professionnels. Il est toutefois incontestable que la fixation de la base imposable en matière d'impôts sur les revenus incombe au législateur fédéral. En effet, il s'agit en l'occurrence principalement de déterminer les coûts qui entrent en ligne de compte en tant que frais professionnels fiscalement déductibles » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2023-2024, DOC 55 3607/005, S. 37).

B.3.1. Die klagenden Parteien in den neun verbundenen Rechtssachen führen Klagegründe an, die sowohl mit einer Verletzung von Grundrechten als auch mit einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung in Zusammenhang stehen. Der Gerichtshof prüft zunächst die Klagegründe, die aus einem Verstoß gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung abgeleitet sind.

B.3.2. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und

darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

Der Gerichtshof prüft die Klagegründe, insofern sie diese Erfordernisse erfüllen.

In Bezug auf die Regeln der Zuständigkeitsverteilung

B.4. Im zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8188, im zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8189, im ersten Teil des ersten Klagegrunds in den Rechtssachen Nrn. 8200, 8201 und 8203, in einem Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8207, im zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8208, im ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8217, im zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8226 und im zweiten Klagegrund, der von der Flämischen Regierung – intervenierende Partei – vorgebracht wird, wird angeführt, dass der Föderalgesetzgeber ein Sondergesetz hätte erlassen müssen, um den Steuergegenstand der Steuern auf Spiele und Wetten und der Steuern auf Spielautomaten abzuändern.

Im ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8188, im ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8189, im zweiten Teil des ersten Klagegrunds in den Rechtssachen Nrn. 8200, 8201 und 8203, in einem Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8207, im ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8208, im ersten Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8217, im ersten und dritten Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8226 und im ersten Klagegrund, der von der Flämischen Regierung – intervenierende Partei – vorgebracht wird, wird angeführt, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen den Grundsatz der föderalen Loyalität verstießen.

Im zweiten Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8217 und im zweiten Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8226 wird angeführt, dass sich der Föderalgesetzgeber vorher mit den Regionen hätte absprechen müssen.

Im zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8207 wird angeführt, dass die angefochtenen Bestimmungen die Zuständigkeiten der Gemeinschaften in Angelegenheiten der Gesundheit verletzen.

B.5.1. Artikel 143 § 1 der Verfassung bestimmt:

« Der Föderalstaat, die Gemeinschaften, die Regionen und die Gemeinsame Gemeinschaftskommission respektieren bei der Ausübung ihrer jeweiligen Befugnisse die föderale Loyalität, um Interessenkonflikte zu vermeiden ».

Die Beachtung der föderalen Loyalität setzt voraus, dass die Föderalbehörde und die Gliedstaaten bei der Ausübung ihrer Zuständigkeiten das Gleichgewicht der föderalen Struktur insgesamt nicht stören. Die föderale Loyalität betrifft mehr als die bloße Ausübung von Zuständigkeiten; sie gibt an, in welchem Sinne dies geschehen muss.

Der Grundsatz der föderalen Loyalität verpflichtet jeden Gesetzgeber dazu, darauf zu achten, dass die Ausübung seiner eigenen Zuständigkeit die Ausübung der Zuständigkeiten der anderen Gesetzgeber nicht unmöglich macht oder in übertriebenem Maße erschwert. Die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes fügt im vorliegenden Fall dem Grundsatz der föderalen Loyalität nichts hinzu.

Artikel 177 der Verfassung bestimmt:

« Ein Gesetz, das mit der in Artikel 4 letzter Absatz bestimmten Mehrheit angenommen wird, legt das Finanzierungssystem für die Regionen fest.

Die Regionalparlamente bestimmen, jedes für seinen Bereich, den Verwendungszweck ihrer Einnahmen durch die in Artikel 134 erwähnten Regeln ».

B.5.2. Die Artikel 1ter, 3 und 4 § 1 des Finanzierungs-sondergesetzes bestimmen:

« Art. 1ter. Die Ausübung der steuerlichen Befugnisse der Regionen, die in vorliegendem Gesetz erwähnt sind, erfolgt unter Einhaltung der in Artikel 143 der Verfassung erwähnten föderalen Loyalität und des allgemeinen normativen Rahmens der Wirtschaftsunion und der Währungseinheit sowie der folgenden Grundsätze:

1. Ausschluss eines jeglichen unlauteren Steuerwettbewerbs,
2. Vermeidung der Doppelbesteuerung,
3. freier Personen-, Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr.

Im Falle eines von einer Behörde für begründet erachteten Antrags eines Steuerpflichtigen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hält diese Behörde Absprache mit den anderen

betroffenen Behörden, um die Besteuerung, die im Widerspruch zu dem in Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Grundsatz steht, zu vermeiden.

Im Rahmen des in Artikel 31 des ordentlichen Gesetzes vom 9. August 1980 zur Reform der Institutionen erwähnten Konzertierungsausschusses findet jährlich eine Konzertierung über die Steuerpolitik und über die in Absatz 1 erwähnten Grundsätze statt.

[...]

Art. 3. Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

1. die Steuer auf Spiele und Wetten,
2. die Steuer auf Spielautomaten,

[...]

Art. 4. § 1. Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nr.1 bis 4 und Nr. 6 bis 9 erwähnten Steuern zu ändern ».

B.5.3. Da die angefochtenen Bestimmungen die Ausübung seiner Steuerbefugnis durch den Föderalgesetzgeber – und nicht durch einen Regionalgesetzgeber – betreffen, ist Artikel 1^{ter} des Finanzierungssondergesetzes im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

B.6. Übrigens ist die Föderalbehörde befugt, Spiele und Wetten zu regeln, die Bedingungen festzulegen, unter denen die von ihr erlaubten Tätigkeiten ausgeübt werden können, und die diesbezügliche Kontrolle zu organisieren.

Bei der Ausübung dieser Zuständigkeit hat die Föderalbehörde das Gesetz vom 7. Mai 1999 « über die Glücksspiele, die Wetten, die Glücksspieleinrichtungen und den Schutz der Spieler » und anschließend das Gesetz vom 10. Januar 2010 « zur Änderung der Rechtsvorschriften über Glücksspiele » angenommen, dessen Ziel während der Vorarbeiten wie folgt umschrieben wurde:

« Les objectifs de la politique belge en matière de jeux de hasard sont axés sur la protection du joueur, la transparence financière et le contrôle des flux d'argent, le contrôle du jeu et l'identification et le contrôle des organisateurs.

La régulation des jeux de hasard est basée sur l'« idée de canalisation ». Pour satisfaire le besoin manifeste du jeu chez les personnes, l'offre illégale est combattue par l'autorisation d'une offre de jeux légale « limitée ».

La régulation des jeux de hasard illégaux contribue à réfréner la participation aux jeux de hasard et est un moyen adapté et proportionné pour atteindre les objectifs qui constituent la base de la politique en matière de jeux de hasard. En limitant l'offre légale, on répond à l'un des piliers de cette politique, à savoir la protection du joueur contre l'addiction au jeu » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2008-2009, DOC 52-1992/001, S. 4).

B.7.1. Die Artikel 3, 4 und 5 des Finanzierungssondergesetzes gewähren den Regionen allgemeine Zuständigkeit in Zusammenhang mit den in diesen Artikeln angeführten Steuern. Insofern sie nichts anderes dazu verfügt haben, ist davon auszugehen, dass der Grundgesetzgeber und der Sondergesetzgeber den Regionen die vollständige Zuständigkeit zum Erlassen der Regeln in Zusammenhang mit dem Steuersatz, der Bemessungsgrundlage und den Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 1 bis 4 und 6 bis 9 angeführten Steuern, darunter die Steuer auf Spiele und Wetten und die Steuer auf Spielautomaten erteilt haben.

B.7.2. Aus den Vorarbeiten zum Finanzierungssondergesetz geht hervor, dass es nur zum Zweck hat, « den Regionen für die betreffenden Steuern zu garantieren, dass die Nationalbehörde in Zukunft nicht mehr für die Bereiche auftreten wird, für die die Regionen auf der Grundlage des vorliegenden Entwurfs zuständig sind. Ohne diese ausdrücklichen Bestimmungen kann die Nationalbehörde aufgrund von Artikel 110 [nunmehr Artikel 170] § 2 Absatz 2 der Verfassung durch ordentliches Gesetz ' die Ausnahmen [bestimmen], deren Notwendigkeit erwiesen ist ' (*Dok. Parl.*, Kammer, 1988-1989, Nr. 635/1, SS. 7 und 8).

B.7.3. Die Regionen sind nicht dazu befugt, den Steuergegenstand der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten zu ändern. Es obliegt dem föderalen Gesetzgeber, den Steuergegenstand durch ein mit Sondermehrheit angenommenes Gesetz festzulegen.

Der Sondergesetzgeber hat den Steuergegenstand der in Artikel 3 des Finanzierungssondergesetzes angeführten Steuern und Abgaben sowohl in Bezug auf den mit einfacher Mehrheit beschließenden Föderalgesetzgeber als auch in Bezug auf die Regionalgesetzgeber gewissermaßen eingefroren (siehe im diesem Sinne Gutachten der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrats vom 16. September 1992 über den Vorschlag eines Sondergesetzes zur Abänderung des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989, *Parl. Dok.*, Kammer, Sondersitzungsperiode 1991-1992, Nr. 604/2, SS. 11 und 12).

B.7.4. Der Steuergegenstand ist das Element, das Anlass zur Besteuerung gibt, die Lage oder das Faktum, die Anlass geben zu der Tatsache, dass die Steuer geschuldet ist. Der Steuergegenstand unterscheidet sich von der Besteuerungsgrundlage (« Steuerbemessungsgrundlage », die die Grundlage dessen ist, worauf die Steuer berechnet wird.

B.7.5. Der Steuergegenstand der Steuer auf Spiele und Wetten, so geht aus den Vorbereiten zum Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen hervor, ist « die Organisation von Spielen und Wetten in einem öffentlichen oder privaten Kreis ». Die Steuerbemessungsgrundlage ist « der Bruttobetrag des Einsatzes bei Spielen und Wetten eingesetzten Beträge » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, S. 157) oder die sogenannte « tatsächliche Bruttomarge », d.h. der Betrag der Einsätze der Spieler, abzüglich des Betrags der Gewinne, die den Spielern tatsächlich ausgezahlt werden (siehe Artikel 43bis des Gesetzbuches der den Einkommensteuern gleichgesetzten Steuern). Der Steuergegenstand der Steuer auf Spielautomaten ist hingegen « die Bereitstellung von Spielautomaten, die auf öffentlichen Straßen, an öffentlich zugänglichen Orten oder in privaten Kreisen aufgestellt sind, unabhängig davon, ob der Zugang zu diesen Kreisen von der Erfüllung bestimmter Formalitäten abhängig ist oder nicht ». Die Steuerbemessungsgrundlage dieser Steuer ist ein Betrag, « der in Abhängigkeit von der Kategorie des Automaten (durch königlichen Erlass) festgelegt wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, S. 157).

B.8. Die angefochtenen Bestimmungen schaffen sowohl im Rahmen der Steuer der natürlichen Personen als auch im Rahmen der Gesellschaftssteuer die Abzugsfähigkeit der vorerwähnten Regionalsteuern als Werbungskosten ab. Mit dieser Maßnahme hat der Föderalgesetzgeber eine Zuständigkeit ausgeübt, die er besitzt, nämlich seine Zuständigkeit für die Gesellschaftssteuer. Es obliegt dem Gesetzgeber, der zur Erhebung einer Steuer befugt ist, die Modalitäten dieser Steuer festzulegen.

Der Klagegrund, der aus einer Verletzung der Zuständigkeit der Gemeinschaften in Angelegenheiten der Gesundheit abgeleitet ist, ist daher unbegründet. Es ist jedoch zu prüfen, ob der Föderalgesetzgeber durch die Ausübung seiner Steuerbefugnis nicht die in B.7.1 bis B.7.5 erwähnte Verteilung der Zuständigkeiten missachtet hat.

B.9. Im Unterschied zu den autonomen Regionalsteuern, auf die sich Artikel 177 der Verfassung bezieht, sind die in Artikel 3 des Finanzierungssondergesetzes aufgezählten Regionalsteuern, wie in B.7.3 erwähnt, untrennbar mit der Finanzierung der Regionen, wie sie 1989 festgelegt wurde, verbunden. Daraus ergibt sich, dass die Finanzierung der Regionen unmittelbar von den Einnahmen aus der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten abhängt.

B.10. Wie die klagenden Parteien feststellen, wird mit den angefochtenen Bestimmungen eine zusätzliche steuerliche Belastung für die Steuerpflichtigen, die die Steuer auf Spiele und Wetten und die Steuer auf Spielautomaten zahlen müssen, eingeführt. Die für diese Steuern gezahlten Beträge können nicht mehr von der Einkommensteuer abgezogen werden und erhöhen daher proportional die Bemessungsgrundlage für diese Steuer. Wegen der angefochtenen Bestimmungen unterliegen sowohl die tatsächliche Bruttomarge beim Organisieren von Spielen und Wetten als auch das Vorhandensein von Spielautomaten sowohl den vorerwähnten Regionalsteuern als auch einer entsprechenden Erhöhung der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer. Diese Erhöhung hat zur Folge, dass sich die Rentabilität der betreffenden Unternehmen verringert.

B.11. Bei der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten bei der Einkommensteuer hat der Gesetzgeber deren Steuergegenstand nicht geändert. Die angefochtenen Bestimmungen betreffen die Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer, die in die Zuständigkeit des Föderalgesetzgebers fällt. Daraus folgt, dass Letzterer eine solche Abänderung nicht mit der in Artikel 4 letzter Absatz der Verfassung vorgesehenen Mehrheit vornehmen musste.

Die Klagegründe, insofern darin angeführt wird, dass die angefochtenen Bestimmungen mit der besonderen Mehrheit hätten angenommen werden müssen, sind unbegründet.

B.12. Der Gerichtshof muss noch die Vereinbarkeit der angefochtenen Bestimmungen mit dem Grundsatz der föderalen Loyalität, der in Artikel 143 § 1 der Verfassung gewährleistet ist, und mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit prüfen.

Durch die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten bei der Einkommensteuer hat der Föderalgesetzgeber, wie in B.10

erwähnt, die steuerliche Belastung für die betroffenen Anbieter erhöht. Obgleich das legale Angebot an Spielen und Wetten und an Spielautomaten womöglich weniger attraktiv gemacht wird, ist dennoch nicht ersichtlich, dass die Auswirkungen der angefochtenen Maßnahme so erheblich sind, dass die Einnahmen der Regionen aus der Steuer auf Spiele und Wetten und aus der Steuer auf Spielautomaten dadurch erheblich sinken.

Außerdem hindern die angefochtenen Bestimmungen die Regionen auch nicht daran, innerhalb ihrer Zuständigkeiten die Steuer auf Spiele und Wetten und die Steuer auf Spielautomaten abzuändern und damit eine Politik umzusetzen. Sie konterkarieren die gewählte Politik nicht, sondern können diese sogar verstärken, da die Steuerzuschläge und Ermäßigungen im Rahmen der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten sich aufgrund der Abschaffung der Abzugsfähigkeit auf die Einkommensteuern auswirken. Der bloße Umstand, dass diese Auswirkung Einfluss auf die regionale Politik haben kann, hat nicht zur Folge, dass die angefochtenen Bestimmungen es den Regionalgesetzgeber übermäßig erschweren, ihre Zuständigkeiten auszuüben.

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist auch nicht ersichtlich, dass die Beachtung der föderalen Loyalität und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eine Form der Konzertierung vor der Annahme der angefochtenen Bestimmungen erfordern würde.

B.13. Die Klagegründe, die aus einem Verstoß gegen Artikel 143 § 1 der Verfassung und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgeleitet sind, sind unbegründet.

In Bezug auf den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung

B.14. Im ersten Teil des dritten Klagegrunds in den Rechtssache Nr. 8188, im dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8189, im zweiten Klagegrund in den Rechtssachen Nrn. 8200, 8201 und 8203, in einem Teil des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8207, im dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8208, im zweiten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8217 und im ersten und zweiten Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8226 führen die klagenden Parteien an, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstießen.

B.15.1. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung.

Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.15.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.15.3. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Gesetzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Der Gerichtshof darf die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind. Außerdem muss ein Steuergesetz unterschiedliche Situationen notwendigerweise in Kategorien fassen, die nur in vereinfachender Form und annäherungsweise mit der Wirklichkeit übereinstimmen. In diesem Bereich darf der Gerichtshof die politischen Entscheidungen des Gesetzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind.

B.16. Zunächst wird angeführt, dass die angefochtenen Bestimmungen (1) einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied herbeiführten zwischen einerseits den Steuerpflichtigen, die die für sie geltenden Steuern von der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer abziehen könnten, und andererseits den Steuerpflichtigen, die die für sie geltende Steuer auf Spiele und Wetten oder Steuer auf Spielautomaten nicht mehr

abziehen könnten (erster Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8188, dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8189, zweiter Klagegrund in den Rechtssachen Nrn. 8200, 8201 und 8203, zweiter Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8226), (2) eine ungerechtfertigte Gleichbehandlung herbeiführten zwischen einerseits den Personen, die die Steuer auf Spiele und Wetten zahlten, und andererseits den Personen, die die Steuer auf Spielautomaten zahlten (dritter Klagegrund in der Rechtssache 8189 und erster Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8226), und (3) eine ungerechtfertigte Gleichbehandlung herbeiführten, insofern die angefochtenen Bestimmungen auf alle betroffenen Anbieter und Betreiber unterschiedslos Anwendung fänden (erster Klagegrund, teilweise, in der Rechtssache Nr. 8207 und zweiter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8217).

B.17. Dieser Behandlungsunterschied und diese Gleichbehandlungen beruhen auf objektiven Kriterien, nämlich darauf, dass die Steuer als Werbungskosten getragen wird, und darauf, dass es sich um Personen handelt, die die Steuer auf Spiele und Wetten oder die Steuer auf Spielautomaten zahlen.

B.18. Aus den in B.2 zitierten Vorarbeiten geht hervor, dass der Gesetzgeber mit den angefochtenen Bestimmungen eine wirksame Politik zur Bekämpfung von Glücksspielen verfolgen und mehr Einnahmen aus der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer erzielen will.

Diese Ziele sind legitim.

B.19.1. Durch die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten bei der Steuer der natürlichen Personen und der Gesellschaftssteuer hat der Gesetzgeber eine Maßnahme angenommen, die nicht nur Steuereinnahmen generiert, sondern auch dem ersten der genannten Ziele entspricht, nämlich eine wirksame Politik zur Bekämpfung von Glücksspielen zu verfolgen. Die Aufhebung der Abzugsfähigkeit dieser Steuern betrifft insbesondere Personen, die Glücksspiele anbieten. Die Maßnahme wirkt sich unmittelbar negativ auf die Rentabilität des Glücksspielangebots aus, was das Angebot solcher Aktivitäten weniger attraktiv machen kann.

In Anbetracht des Ziels, das darin besteht, eine wirksame Politik zur Bekämpfung von Glücksspielen zu verfolgen, musste der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang keine

Unterscheidung zwischen der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten vornehmen. Beide Steuern betreffen Personen, die Glücksspielaktivitäten anbieten. Der Umstand, dass die Steuer auf Spielautomaten eine Steuer auf die Bereitstellung dieser Automaten und nicht auf ihre Nutzung ist, führt nicht zu einer anderen Schlussfolgerung. Die angefochtene Maßnahme zielt nämlich auf das Angebot und nicht auf die Nachfrage ab. Zudem ermöglicht die Bereitstellung der Automaten deren Nutzung.

Das Gleiche gilt für den Umstand, dass die angefochtenen Bestimmungen in gleicher Weise die Steuerpflichtigen betreffen, die Spielautomaten bereitstellen, die keine Glücksspiele enthalten. Es kann dem Gesetzgeber nicht vorgeworfen werden, dass er diesbezüglich keine Ausnahme von der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Steuer auf Spielautomaten vorgesehen hat. Eine solche Ausnahme würde nicht nur zu deutlich schwieriger anwendbaren Rechtsvorschriften führen, sondern hätte auch ein erhebliches Risiko der Beeinträchtigung der Tarifstruktur der betreffenden Regionalsteuern und allgemeiner der Politik, die die Regionen in diesem Bereich verfolgen, zur Folge. Aus den gleichen Gründen kann dem Gesetzgeber auch nicht vorgeworfen werden, dass er keine Unterscheidung nach der Region vorgenommen hat, in der der Anbieter oder Betreiber ansässig ist, oder je nachdem, ob es sich um ein physisches Kasino handelt oder nicht.

B.19.2. Außerdem haben der Behandlungsunterschied und die Gleichbehandlungen keine unverhältnismäßigen Folgen. Die angefochtenen Bestimmungen beziehen sich ausschließlich auf die Abzugsfähigkeit der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten. Sie ändern weder in irgendeiner Weise die Abzugsfähigkeit anderer Kosten als Werbungskosten noch die anderen Regeln, die die Festsetzung der Steuer der natürlichen Personen und der Gesellschaftssteuer vorsehen. So schließen sie es nicht aus, dass ein Steuerpflichtiger über ein negatives steuerpflichtiges Nettoeinkommen bei den Einkünften eines bestimmten Jahres verfügt und folglich keine Steuer entrichten muss. Überdies sind die Sätze, die auf die Gesellschaftssteuer und die Steuer der natürlichen Personen Anwendung finden, nicht derart hoch, dass die angefochtene Maßnahme eine unverhältnismäßige Belastung darstellen würde.

B.20. Der Behandlungsunterschied und die Behandlungsgleichheiten, die in B.16 erwähnt sind, sind somit sachlich gerechtfertigt.

B.21. Sodann wird angeführt, dass die angefochtenen Bestimmungen einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen den Steuerpflichtigen herbeiführten, die der Steuer der natürlichen Personen oder der Gesellschaftssteuer unterlägen, und den Steuerpflichtigen, die der Steuer der juristischen Personen unterlägen, insofern sie die letztgenannte Kategorie von Steuerpflichtigen nicht betreffen (dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8208).

B.22. Die juristischen Personen, die der Steuer der juristischen Personen unterliegen, zahlen im Gegensatz zu denjenigen, die der Gesellschaftssteuer unterliegen, keine Steuer auf ihre Gewinne, von der sie die Werbungskosten abziehen können, sondern auf eine Reihe von Arten von Einkünften (Artikel 221 bis 224 des EStGB 1992). Die Möglichkeit, von den Einkünften die Steuer auf Spiele und Wetten und die Steuer auf Spielautomaten abzuziehen, ist für keine dieser Arten von Einkünften vorgesehen. Der in B.21 erwähnte Behandlungsunterschied existiert somit nicht.

B.23. Schließlich beanstanden die klagenden Parteien, dass die angefochtenen Bestimmungen zugelassene ausländische Glücksspielanbieter und Anbieter, die illegal Glücksspiele anbieten, nicht betreffen (zweiter Klagegrund in den Rechtssachen Nrn. 8200, 8201 und 8203 und dritter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8208).

B.24.1. Im Gegensatz zu dem, was diese klagenden Parteien anführen, betreffen die angefochtenen Bestimmungen nicht nur belgische Anbieter. Im Rahmen dieser Bestimmungen können ausländische Anbieter, die Einkommensteuer in Belgien zahlen, die Steuer auf Spiele und Wetten und die Steuer auf Spielautomaten auch nicht abziehen. Gegebenenfalls unterliegen diese ausländischen Anbieter je nachdem, ob Artikel 235 des EStGB 1992 für sie gilt oder nicht, der diese Bestimmungen bei der Steuer der Gebietsfremden berücksichtigt, vollständig der Anwendung der Artikel 53, 198 oder 221 bis 224 des EStGB 1992. Wenn die ausländischen Anbieter die betreffenden Regionalsteuern im Rahmen einer ausländischen Steuer abziehen können, resultiert dies aus einer Entscheidung des ausländischen Gesetzgebers, die nicht dem belgischen Gesetzgeber vorgeworfen werden kann.

B.24.2. Der Umstand, dass bestimmte Anbieter illegal Glücksspiele anbieten und keine Steuern zahlen, ändert im Übrigen nichts daran, dass sie tatsächlich steuerpflichtig sind und durch die angefochtenen Bestimmungen nicht anders behandelt werden.

B.25. Die Klagegründe, die aus einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung abgeleitet sind, sind unbegründet.

In Bezug auf das Eigentumsrecht und die Unternehmensfreiheit

B.26. Im zweiten Teil des dritten Klagegrunds in den Rechtssache Nr. 8188, im zweiten Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8189 und im dritten Teil des dritten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 8226 führen die klagenden Parteien an, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen das Eigentumsrecht und die Unternehmensfreiheit verstießen. Im dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8200, im dritten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8207 und im fünften Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8208 führen sie an, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen das Eigentumsrecht verstießen. Im vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 8200 und im dritten Klagegrund in den Rechtssachen Nrn. 8201 und 8203 führen sie an, dass die angefochtenen Bestimmungen gegen die Unternehmensfreiheit verstießen.

B.27.1. Artikel 16 der Verfassung bestimmt:

«Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn zum Nutzen der Allgemeinheit, in den Fällen und in der Weise, die das Gesetz bestimmt, und gegen gerechte und vorherige Entschädigung ».

Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention (nachstehend: erstes Zusatzprotokoll) bestimmt:

« Jede natürliche oder juristische Person hat das Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, daß das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen.

Absatz 1 beeinträchtigt jedoch nicht das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

B.27.2. Da Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls eine analoge Tragweite hat wie Artikel 16 der Verfassung, bilden die darin enthaltenen Garantien ein untrennbares Ganzes mit denjenigen, die in dieser Verfassungsbestimmung festgelegt sind, weshalb der Gerichtshof bei der Prüfung der angefochtenen Bestimmungen die erstgenannte Bestimmung berücksichtigt.

B.27.3. Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls bietet nicht nur einen Schutz gegen eine Enteignung oder eine Eigentumsentziehung (Absatz 1 Satz 2), sondern auch gegen jeden Eingriff in das Recht auf Achtung des Eigentums (Absatz 1 Satz 1) und gegen jede Regelung der Benutzung des Eigentums (Absatz 2).

Außerdem beeinträchtigt gemäß Artikel 1 Absatz 2 des ersten Zusatzprotokolls das Recht auf Achtung des Eigentums « nicht das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern oder sonstigen Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält ».

Die Einmischung in das Recht auf Achtung des Eigentums ist nur mit diesem Recht vereinbar, wenn sie in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Ziel steht, das heißt wenn dadurch nicht das faire Gleichgewicht zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses und denjenigen des Schutzes dieses Rechtes zerstört wird. Auch wenn der Steuergesetzgeber über ein breite Ermessensbefugnis verfügt, verstößt eine Steuer folglich gegen dieses Recht, wenn sie dem Steuerpflichtigen eine übertriebene Last auferlegt oder seine finanzielle Situation grundlegend beeinträchtigt (EuGHMR, 31. Januar 2006, *Dukmedjian gegen Frankreich*, ECLI:CE:ECHR:2006:0131JUD006049500, §§ 52 bis 58; Entscheidung, 15. Dezember 2009, *Tardieu de Maleissye u.a. gegen Frankreich*, ECLI:CE:ECHR:2009:1215DEC005185407; 16. März 2010, *Di Belmonte gegen Italien*, ECLI:CE:ECHR:2010:0316JUD007263801, §§ 38 bis 40).

B.28. Artikel 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (nachstehend: Charta) hat im Prinzip den gleichen Inhalt und die gleiche Tragweite wie Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls (EuGH, 5. Mai 2022, C-83/20, *BPC Lux 2 Sàrl u.a.*, ECLI:EU:C:2022:346, Randnrn. 37 und 38).

B.29.1. Das Gesetz vom 28. Februar 2013 « zur Einführung des Wirtschaftsgesetzbuches », das Artikel II.3 des Wirtschaftsgesetzbuches eingeführt hat, hat das d'Allarde-Dekret vom 2.-17. März 1791 aufgehoben. Dieses Dekret, das die Handels- und Gewerbefreiheit gewährleistete, hat der Gerichtshof mehrmals in seine Prüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung einbezogen.

B.29.2. Die Unternehmensfreiheit im Sinne von Artikel II.3 des Wirtschaftsgesetzbuches ist « unter Achtung der in Belgien geltenden internationalen Verträge, des allgemeinen rechtlichen Rahmens der Wirtschaftsunion und der Währungseinheit, so wie er durch oder aufgrund der internationalen Verträge und des Gesetzes festgelegt ist » (Artikel II.4 desselben Gesetzbuches) auszuüben.

Die Unternehmensfreiheit ist also in Verbindung mit den anwendbaren Bestimmungen des Rechts der Europäischen Union zu betrachten, sowie mit Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen, anhand dessen der Gerichtshof – als Regel der Zuständigkeitsverteilung – eine direkte Prüfung vornehmen darf.

Schließlich wird die Unternehmensfreiheit ebenfalls durch Artikel 16 der Charta gewährleistet.

B.29.3. Die Unternehmensfreiheit kann nicht als eine absolute Freiheit angesehen werden. Sie verhindert nicht, dass der zuständige Gesetzgeber die Wirtschaftstätigkeit von Personen und Unternehmen regelt. Dieser würde nur in unangemessener Weise auftreten, wenn er die Unternehmensfreiheit einschränken würde, ohne dass dies in irgendeiner Weise notwendig wäre oder wenn diese Einschränkung dem angestrebten Ziel gegenüber unverhältnismäßig wäre.

B.30.1. Wie in B.18 erwähnt, werden mit der angefochtenen Maßnahme legitime Ziele des Allgemeininteresses verfolgt, nämlich eine wirksame Politik zur Bekämpfung von Glücksspielen zu verfolgen und mehr Einnahmen aus der Steuer der natürlichen Personen und der Gesellschaftssteuer zu erzielen.

B.30.2. Aus dem in B.19.2 Erwähnten geht außerdem hervor, dass die angefochtene Maßnahme im Verhältnis zu den verfolgten Zielen steht. In Anbetracht zum einen der geltenden

Sätze bei der Gesellschaftssteuer und der Steuer der natürlichen Personen und zum anderen des Umstands, dass nur die Abzugsfähigkeit von zwei Regionalsteuern abgeschafft wird, stellt die angefochtene Maßnahme keine unverhältnismäßige Belastung dar.

B.31. Die Klagegründe, die aus einem Verstoß gegen das Eigentumsrecht und die Unternehmensfreiheit abgeleitet sind, sind unbegründet.

In Bezug auf die staatliche Beihilfe

B.32. Die klagenden Parteien in der Rechtsache Nr. 8208 leiten einen vierten Klagegrund aus einem Verstoß durch die angefochtenen Bestimmungen gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV) ab, insofern die angefochtene Maßnahme eine staatliche Beihilfe für die Nationallotterie darstellen würde und eine unverhältnismäßige Wettbewerbsverzerrung gegenüber den privaten Anbietern des Sektors zur Folge hätte, indem Letztere steuerlich übermäßig belastet würden.

B.33.1. Artikel 107 Absatz 1 des AEUV bestimmt:

« 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 ».

Artikel 108 Absatz 3 des AEUV bestimmt:

« 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.33.2. 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 Bestimmungen mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung kann vom Gerichtshof folglich verlangt werden, zu prüfen, ob diese Garantie auf diskriminierende Weise verletzt wird.

Obwohl die Frage der Vereinbarkeit von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in den der Europäischen Kommission zugewiesenen Aufgabenbereich fällt, wofür das Gericht der Europäischen Union und der Gerichtshof der Europäischen Union zuständig sind, sodass der Gerichtshof für eine diesbezügliche Entscheidung nicht zuständig ist, gilt dies nicht für die Frage, ob bei der angefochtenen Bestimmung davon auszugehen ist, dass sie mit Artikel 108 Absatz 3 des AEUV aus dem Grund unvereinbar ist, dass sie staatliche Beihilfemaßnahmen durchführt, die der Europäischen Kommission nicht zuvor gemeldet worden sind (siehe in diesem Zusammenhang EuGH, 18. Juli 2013, C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, Randnr. 38).

B.33.3. Damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe eingestuft werden kann, sind vier kumulative Voraussetzungen zu erfüllen: « Erstens muss es sich bei dieser Maßnahme um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss diese Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil verschafft werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen » (EuGH, 13. März 20025, C-746/23 und C-747/23, *Cividale SpA u.a.*, ECLI:EU:C:2025:171, Randnr. 33; 10. Juni 2010, C-140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA*, ECLI:EU:C:2010:335, Randnr. 31).

In diesem Zusammenhang ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union « der Begriff der Beihilfe weiter als der Begriff der Subvention, da er nicht nur positive Leistungen wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch staatliche Maßnahmen umfasst, 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 Wirkungen gleichstehen » (EuGH, 4. Juni 2015, C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH gegen Hauptzollamt Osnabrück*, ECLI:EU:C:2015:354, Randnr. 71).

B.34. Die klagenden Parteien führen im Wesentlichen an, dass die angefochtene Maßnahme der Nationallotterie einen indirekten Wettbewerbsvorteil verschaffe und aus diesem Grund eine staatliche Beihilfe darstelle, die der Europäischen Kommission nicht vorher notifiziert worden sei.

B.35.1. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union geht hervor, dass « zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme [...] zu prüfen [ist], ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt » (EuGH, Große Kammer, 6. September 2006, C-88/03, *Portugal gegen Kommission*, ECLI:EU:C:2006:511, Randnrn. 52 und 56; 11. September 2008, C-428/06 bis C-434/06, *UGT-Rioja u.a.*, ECLI:EU:C:2008:488, Randnr. 46; 22. Dezember 2008, C-487/06, *British Aggregates Association*, ECLI:EU:C:2008:757, Randnr. 82). Dem fügt der Gerichtshof der Europäischen Union hinzu, dass « der Begriff der staatlichen Beihilfe staatliche Maßnahmen [umfasst], die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit a priori selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder der Struktur der Regelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen » (EuGH, 22. Dezember 2008, C-487/06, *British Aggregates Association*, Randnr. 83).

B.35.2. Zwar ist die Nationallotterie, insoweit sie Glücksspiele organisiert, mit Einrichtungen des Privatsektors hinsichtlich der Organisation bestimmter Spiele vergleichbar, aber ihre steuerlichen Status unterscheiden sich. Aufgrund des Gesetzes vom 19. April 2002 « zur Rationalisierung der Arbeit und Verwaltung der Nationallotterie » (nachstehend: Gesetz vom 19. April 2002) ist die Nationallotterie eine föderale öffentliche Einrichtung mit Rechtspersönlichkeit – derzeit eine Aktiengesellschaft öffentlichen Rechts –, die der Aufsicht des Ministers der Finanzen untersteht und die insbesondere ihre Gewinne für gemeinnützige Zwecke verwendet, die durch einen im Ministerrat beratenen königlichen Erlass festgelegt werden, darunter kulturelle Organisationen und Projekte. Außerdem hat die Nationallotterie eine besondere soziale Rolle, insbesondere was den Schutz der Menschen vor Spielsucht anbelangt. In steuerlicher Hinsicht ist die Nationallotterie von der Steuer auf Spiele und Wetten für die von ihr organisierten Lotterien befreit, unterliegt ihr aber in Bezug auf ihre Sportwetten-Aktivitäten. Sie unterliegt zudem im Gegensatz zu den Einrichtungen des Privatsektors einer Monopolrente (Artikel 22 ff. des Gesetzes vom 19. April 2002).

Durch die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten im Rahmen der Einkommensteuer hat der Föderalgesetzgeber die steuerliche Belastung für die betroffenen privaten Anbieter erhöht. Jedoch ist nicht ersichtlich, dass diese Abschaffung unmittelbar der Nationallotterie und ihren Aktivitäten zugutekommt, die weiterhin ihren eigenen Pflichten und Steuerlasten unterliegt.

B.35.3. Folglich befinden sich die Nationallotterie und die Schuldner der Steuer auf Spiele und Wetten und der Steuer auf Spielautomaten im Hinblick auf den Gegenstand und das Ziel der Abschaffung der Abzugsfähigkeit dieser Steuern nicht in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation. Daraus ergibt sich, dass die angefochtenen Bestimmungen das Kriterium der Selektivität, das staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des AEUV kennzeichnet, nicht erfüllen. Die angefochtenen Bestimmungen stellen daher keine staatlichen Beihilfen im Sinne dieser Bestimmung dar, sodass sie nicht in Anwendung von Artikel 108 Absatz 3 desselben Vertrags der Kommission notifiziert werden mussten.

B.36. Der aus einem Verstoß gegen die Regeln auf dem Gebiet staatlicher Beihilfen abgeleitete Klagegrund ist unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klagen zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 23. Oktober 2025.

Der Kanzler,

Der vors. Richter,

Nicolas Dupont

Thierry Giet