

Rolnummers 1251, 1254, 1255,  
1256, 1257 en 1258

Arrest nr. 136/98  
van 16 december 1998

A R R E S T

---

*In zake* : de beroepen tot vernietiging van artikel 2, 1°, van de wet van 13 juni 1997 «tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen met toepassing van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, en de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels », in zoverre het de artikelen 31 en 34 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie » bekrachtigt, ingesteld door de Vlaamse Vervoermaatschappij en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

\* \*

## I. *Onderwerp van de beroepen*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 15 december 1997 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 17 december 1997, heeft de Vlaamse Vervoermaatschappij, met maatschappelijke zetel te 2800 Mechelen, Hendrik Consciencestraat 1, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 2, 1<sup>o</sup>, van de wet van 13 juni 1997 «tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen met toepassing van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, en de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 juni 1997), in zoverre het de artikelen 31 en 34 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 «houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2<sup>o</sup> en 3<sup>o</sup>, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie » bekrachtigt.

b. Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 18 en 19 december 1997 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 19 en 22 december 1997, zijn beroepen tot vernietiging ingesteld van artikel 2, 1<sup>o</sup>, van voormelde wet van 13 juni 1997, in zoverre het artikel 31 van voormeld koninklijk besluit van 20 december 1996 bekrachtigt, door :

- de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel, met zetel te 1050 Brussel, Gulden-Vlieslaan 15,

- de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, Regentlaan 21-23, 1000 Brussel,

- de Autonome Haven van Luik, met zetel te 4000 Luik, quai de Maastricht 14,

- de Waalse Regering, rue Mazy 25-27, 5100 Namen,

- de Waalse Regionale Vervoermaatschappij, met zetel te 5100 Namen, avenue Gouverneur Bovesse 96, en de Maatschappij voor gemeenschappelijk vervoer TEC Liège-Verviers, met zetel te 4030 Luik, rue du Bassin 199.

Die zaken zijn ingeschreven respectievelijk onder de nummers 1251 (a) en 1254 tot 1258 (b) van de rol.

## II. *De rechtspleging*

Bij beschikkingen van 17, 19 en 22 december 1997 heeft de voorzitter in functie voor ieder van de zaken de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om in de respectieve zaken artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 11 februari 1998 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de beroepen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 13 februari 1998 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de beschikking tot samenvoeging.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 februari 1998.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, heeft een memorie ingediend bij op 31 maart 1998 ter post aangetekende brief.

Van die memorie is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 24 april 1998 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de Vlaamse Vervoermaatschappij, bij op 19 mei 1998 ter post aangetekende brief;
- de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel, bij op 22 mei 1998 ter post aangetekende brief;
- de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, bij op 22 mei 1998 ter post aangetekende brief;
- de Autonome Haven van Luik, bij op 22 mei 1998 ter post aangetekende brief;
- de Waalse Regering, bij op 22 mei 1998 ter post aangetekende brief;
- de Waalse Regionale Vervoermaatschappij en de Maatschappij voor gemeenschappelijk vervoer TEC Liège-Verviers, bij op 22 mei 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 27 mei 1998 en 26 november 1998 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 15 december 1998 en 15 juni 1999.

Bij beschikking van 23 september 1998 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 21 oktober 1998.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 24 september 1998 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 21 oktober 1998 :

- zijn verschenen :

. Mr. R. Tournicourt, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak met rolnummer 1251;

. Mr. E. Gillet, Mr. E. De Plaen en Mr. P. Boucquey, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaken met rolnummers 1254, 1255, 1256, 1257 en 1258;

. B. Druart en P. Goblet, ambtenaren bij het Ministerie van Financiën, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en R. Henneuse verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

### III. *De bestreden bepalingen*

Artikel 2, 1°, van de wet van 13 juni 1997 « tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen met toepassing van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, en de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels », luidt :

« Zijn bekrachtigd met uitwerking van de datum van hun inwerkingtreding :

1° Koninklijk besluit van 20 december 1996 houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie. »

Artikel 31 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 luidt :

« Art. 31. Artikel 222 van hetzelfde Wetboek wordt vervangen door de volgende bepaling :

' Art. 222. De rechtspersonen vermeld in artikel 220, 2°, zijn eveneens belastbaar ter zake van :

1° de werkgeversbijdragen voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood en de pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen, respectievelijk vermeld in artikel 52, 3°, b, en 5°, in zover ze niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 59;

2° de in artikel 53, 6° tot 11° en 14°, vermelde kosten;

3° de kosten als vermeld in de artikelen 57 en 195, § 1, eerste lid, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave;

4° 25 pct. van de kosten en de minderwaarden met betrekking tot het gebruik van in artikel 66 vermelde personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, met uitzondering van de brandstofkosten. ' »

Artikel 34 van hetzelfde koninklijk besluit luidt :

« Art. 34. Artikel 226 van hetzelfde Wetboek wordt vervangen door de volgende bepaling :

' Art. 226. De belasting op de in artikel 222, 2° en 4°, vermelde kosten en minderwaarden evenals op de in artikel 224 vermelde dividenden, wordt vermeerderd zoals bepaald in artikel 218, ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan. ' »

#### IV. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekers voeren middelen aan afgeleid, enerzijds, uit de schending van de bevoegdheidsregels en, anderzijds, uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in combinatie met andere rechtsregels.

##### *Middelen afgeleid uit de schending van de bevoegdheidsregels*

A.2.1. De verzoekers in de zaak met rolnummer 1251 voeren in het eerste middel aan dat de bestreden bepalingen een schending inhouden van artikel 6, § 1, X, 8°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, dat de gewesten de bevoegdheid toekent voor het gemeenschappelijk stads- en streekvervoer.

De verzoekers in de zaken met rolnummers 1254, 1255, 1257 en 1258 voeren in het tweede middel een schending aan van artikel 39 van de Grondwet en van artikel 6, § 1, X, 8°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

De verzoeker in de zaak met rolnummer 1256 (de Autonome Haven van Luik) voert in het tweede middel een schending aan van artikel 39 van de Grondwet en van artikel 6, § 1, X, 3°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, dat de gewesten bevoegd maakt voor de havens en hun aanhorigheden.

A.2.2. Geen van de verzoekers betwist dat de federale wetgever bevoegd is om een wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : W.I.B.) aan te nemen.

De onderscheiden wetgevers moeten evenwel bij de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden het evenredigheidsbeginsel in acht nemen en kunnen, door de uitoefening van hun bevoegdheid, geen afbreuk doen aan het door andere entiteiten gevoerde beleid. De verschillende fiscale wetgevers kunnen geen maatregelen nemen die tot gevolg hebben een aangelegenheid of een bevoegdheid te onttrekken aan een in de Grondwet of de bijzondere wet bedoelde entiteit en kunnen evenmin maatregelen aannemen die, zelfs zonder een aan hun bevoegdheid onttrokken doelstelling te beogen, de uitoefening van een bevoegdheid door een houder ervan onmogelijk of buitengewoon moeilijk zou maken.

A.2.3. Het wordt aan de federale fiscale wetgever verweten dat de bestreden bepalingen een belastingverhoging tot gevolg hebben die het onmogelijk of overdreven moeilijk maakt voor de gewestwetgevers en voor de verzoekers om hun bevoegdheden op gebied van stads- en streekvervoer uit te oefenen. Door de verhoging van de belastbare grondslag van de vervoersmaatschappijen komen deze in moeilijkheden om alle verplichtingen voortvloeiend uit de beheerscontracten afgesloten met het gewest waarvan zij afhangen, te respecteren, contracten die niets anders zijn dan de vertaling van het beleid dat het gewest wil voeren op zijn grondgebied op het vlak van gemeenschappelijk transport, en wordt hun beleidsruimte aanzienlijk beknot. Dezelfde grief wordt aangevoerd door de Autonome Haven van Luik met betrekking tot het havenbeleid.

A.2.4. De Vlaamse Vervoermaatschappij voert specifiek met betrekking tot haar situatie aan dat zij onder het financiële toezicht opereert van de Vlaamse Gemeenschap, en niet vrij de tarieven (dit is de inkomsten) kan bepalen, zodat de substantiële bijkomende last uiteindelijk wordt afgewenteld op de begroting van de Vlaamse Gemeenschap en de uitoefening van de bevoegdheden van die Gemeenschap wordt bemoeilijkt.

A.2.5. De Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel en de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van hun kant wijzen op de moeilijkheden die de maatschappij reeds ondervindt ten gevolge van de verhoging van de schuld, de vermindering van de dotatie voor investeringen en de contractuele verplichtingen die haar tot bezuinigingen op de werkingskosten dwingen. De bestreden maatregel zou de onkosten van de maatschappij verhogen en bovendien de verworven grondslagen van de sociale vrede ter discussie stellen. Andere oplossingen om de bijkomende lasten op te vangen zouden impliceren dat de vervoersmaatschappij de haar toegekende opdrachten niet kan vervullen zodat het gemeenschappelijk vervoer te Brussel op de helling wordt geplaatst.

A.3.1. Volgens de Ministerraad blijkt niet dat de federale wetgever in de uitoefening van zijn bevoegdheid op het vlak van de inkomstenbelasting niet binnen een redelijke verhouding is gebleven of het onmogelijk of overdreven moeilijk heeft gemaakt voor de gewesten om hun bevoegdheden uit te oefenen.

Het evenredigheidsbeginsel verbiedt een wetgever, binnen de grenzen van zijn bevoegdheid blijvend, op een directe of indirecte manier, doelstellingen na te streven die behoren tot de bevoegdheden van andere wetgevers, doch verhindert niet dat maatregelen worden genomen die de uitoefening van de aan andere wetgevers toegekende bevoegdheden ingewikkelder maken. Het probleem dat eventueel daardoor zou ontstaan moet worden opgelost op grond van de belangenconflictenregeling neergelegd in de gewone wet van 9 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

A.3.2. Geen enkel verzoekschrift toont aan hoe de uitoefening van de bevoegdheid van de gewestwetgevers onmogelijk of overdreven moeilijk wordt gemaakt. In werkelijkheid wordt slechts de verzwaring van de belastingdruk aangeklaagd, die slechts een marginale weerslag op het totale budget van de desbetreffende maatschappijen heeft. Er wordt niet aangetoond dat de bestreden maatregel de naleving door de vervoersmaatschappijen of door de Autonome Haven van Luik van de verplichtingen die voortvloeien uit de beheerscontracten onmogelijk zou maken. Bovendien beperkt de bevoegdheid van het gewest op het gebied van het gemeenschappelijk stedelijk vervoer en het havenbeleid zich niet tot het beheerscontract dat is afgesloten met de regionale maatschappij voor openbaar vervoer.

A.4.1. In hun memorie van antwoord betogen de verzoekers dat een buitenmatige bemoeilijking van de uitoefening van een bevoegdheid volstaat opdat er een schending van het evenredigheidsbeginsel is en dat niet, zoals de Ministerraad beweert, een werkelijke onmogelijkheid vereist is. Ook is bij de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel de werkelijke draagwijdte en het effect van de bestreden maatregel doorslaggevend en niet, zoals de Ministerraad beweert, de door de wetgever nagestreefde doelstelling; het vermelde beginsel kan zijn geschonden door de louter budgettaire gevolgen van een norm.

A.4.2. De verzoekers betwisten tevens het argument dat er op het gebied van het gemeenschappelijk stedelijk vervoer geen schending van het evenredigheidsbeginsel kan zijn vanwege het feit dat het gemeenschappelijk openbaar vervoer zich niet beperkt tot het beheerscontract dat is afgesloten met de regionale maatschappijen voor openbaar vervoer. De vervoersmaatschappijen zijn voor de gewesten veruit het belangrijkste instrument om hun beleid inzake het gemeenschappelijk stads- en streekvervoer te voeren. De verzoekers herhalen dat de bestreden maatregelen het hen bijzonder moeilijk maken het afgesloten beheerscontract na te leven, dat de wet ingaat tegen de regeringsverklaring die een vervoersbeleid in samenspraak met de gewesten heeft vooropgesteld en dat voornamelijk rechtspersonen die afhangen van de gewesten worden getroffen.

#### *Middelen afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet*

A.5.1. De verzoeker in de zaak met rolnummer 1251 voert in het tweede middel een schending aan van de artikelen 10, 11, 143 en 172 van de Grondwet.

Het met de maatregel beoogde doel ligt duidelijk op het vlak van de verhoging van de inkomsten van de federale overheid, door de aansluiting te beogen van België bij de Europese Economische en Monetaire Unie.

Er bestaat evenwel geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het onderscheid dat wordt gemaakt binnen de categorie van de aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen tussen, enerzijds, de belastingplichtigen opgesomd in de bepalingen van de artikelen 180 en 220, 2°, van het W.I.B. en, anderzijds, de overige belastingplichtigen vermeld in artikel 220, 1°, van het W.I.B. (de Staat, de gemeenschappen, de provincies, enz.) en in artikel 220, 3°, van het W.I.B. (alle overige rechtspersonen die in België hun maatschappelijke zetel of hun zetel van bestuur hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden zoals verenigingen zonder winstoogmerk, beroepsverenigingen, internationale verenigingen, instellingen van openbaar nut, universiteiten, enz.).

A.5.2. De rechtspersonen opgesomd in artikel 180 van het W.I.B. die bovendien een dienst van openbaar belang verzekeren, namelijk de inrichting van het openbaar vervoer, worden aldus ongelijk behandeld ten opzichte van andere rechtspersonen die zuiver private belangen kunnen behartigen, zonder daarom winstgevend te zijn (bijvoorbeeld groepsbelangen) en bijgevolg eveneens onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting, zonder evenwel de belasting op hun verworpen uitgaven te moeten ondergaan.

A.5.3. De bovenvermelde ongelijkheid wordt nog versterkt doordat de rechtspersonen opgesomd in artikel 180 van het W.I.B. door artikel 34 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 verplicht worden het gedeelte van de belasting overeenstemmend met de verworpen uitgaven tijdens het inkomstenjaar vooraf te betalen om een vermeerdering van de belasting te vermijden.

Op die wijze worden die rechtspersonen tijdens het werkjaar reeds verplicht belangrijke financiële middelen te onttrekken aan de exploitatie van het gemeenschappelijk vervoer. Ook hier vindt men de ongerechtvaardigde ongelijkheid binnen de categorie van belastingplichtigen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting zoals hiervoor omschreven.

A.6.1. De verzoekers in de zaken met rolnummers 1254, 1255, 1256, 1257 en 1258 voeren in het eerste middel aan dat de bestreden bepalingen een schending inhouden van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet.

In het eerste onderdeel van het middel wordt de bestreden bepalingen verweten dat zij belastingplichtigen die zich in een verschillende situatie bevinden ten onrechte gelijk behandelen.

In beginsel hebben echter alle kosten van een vennootschap noodzakelijkerwijze een professioneel karakter, in zoverre een vennootschap een rechtspersoon is die is opgericht met het oog op het uitoefenen van een winstgevende activiteit.

Er bestaat evenwel een aantal uitgaven die, krachtens het W.I.B., niet kunnen worden afgetrokken als beroepskosten en die dus in de belastbare grondslag van de belastingplichtige worden opgenomen. Die uitgaven worden de « verworpen uitgaven » genoemd.

De belastbare grondslag van een vennootschap wordt gevormd door de winst welke die vennootschap tijdens de belastbare periode maakt, verhoogd met de verworpen uitgaven. Indien de vennootschap minimaal ten belope van het bedrag van de verworpen uitgaven verliesgevend is, bedraagt de belastbare grondslag nul en zal de vennootschap normalerwijze geen enkele belasting moeten betalen als inkomstenbelasting. In dat geval zullen de verworpen uitgaven, die in beginsel worden opgenomen in de belastbare grondslag van de vennootschap, geen enkele weerslag hebben op de belasting.

Het stelsel van de belasting op de verworpen uitgaven dat van toepassing is op de vennootschappen is bij de bestreden maatregel toegepast op de in artikel 180 van het W.I.B. bedoelde personen, die in principe niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

In het stelsel van de vennootschapsbelasting is de belasting verschuldigd op de nettowinst die door een vennootschap wordt gemaakt. Die nettowinst bestaat uit het geheel van de inkomsten met aftrek van de kosten. Wat die kosten betreft, wordt in de wet een onderscheid gemaakt tussen de uitgaven die kunnen worden afgetrokken als beroepskosten en die waarvan de aftrek niet kan worden toegestaan. Het begrip verworpen uitgaven moet dus worden begrepen in het stelsel van de vennootschapsbelasting.

Voor de personen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen is het systeem totaal verschillend doordat belasting is verschuldigd los van de idee van winst. Het W.I.B. stelt daarentegen een aantal posten vast waarvoor de belasting verschuldigd is. Aangezien de rechtspersonenbelasting niet wordt berekend op basis van de winsten van de belastingplichtigen, kan niet worden gedacht aan het begrip kosten aftrekbaar van de bruto-inkomsten. Net zo min als de beroepskosten zijn de verworpen uitgaven denkbaar in een stelsel waarin de belastbare grondslag niet door het netto-inkomen van de belastingplichtige wordt gevormd.

De identieke behandeling welke de bestreden maatregel toepast op personen die zich in een verschillende situatie bevinden heeft dus een onaanvaardbaar en discriminerend gevolg. De aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen worden niet belast op de verworpen uitgaven indien ze geen enkele winst maken of wanneer ze verliesgevend zijn. De in artikel 180 van het W.I.B. bedoelde belastingplichtigen waartoe de verzoekers behoren zijn daarentegen de belasting verschuldigd, ongeacht hun resultaat, in zoverre het stelsel van de verworpen uitgaven van toepassing is los van de idee van winst.

A.6.2. In het tweede onderdeel van het middel wordt aangevoerd dat de bestreden bepalingen de grondwettelijke beginselen inzake gelijkheid en niet-discriminatie schenden doordat ze twee vergelijkbare categorieën van personen ongelijk behandelen, nu de stijging van de belastbare grondslag van de verworpen uitgaven enkel de in artikel 220, 2°, bedoelde personen en niet de in artikel 220, 1° en 3°, bedoelde personen treft.

In de eerste plaats berust het verschil in behandeling niet op een objectief criterium. In fiscale zaken is het gelijkheidsbeginsel slechts gerespecteerd indien de categorie van adressaten algemeen en abstract is gedefinieerd en niet wanneer zoals *in casu* de belastingplichtigen met naam worden geciteerd in het W.I.B.

Het verschil in behandeling is evenmin verantwoord. Enerzijds, is de bedoeling die de wetgever met de bestreden maatregelen nastreeft, met name de toetreding van België tot de Europese Economische en Monetaire Unie te bewerkstelligen, te algemeen en maakt ze het op zich mogelijk alle discriminaties te verantwoorden. Anderzijds, kan die doelstelling niet rechtvaardigen dat de betwiste maatregel niet wordt toegepast op de in de artikelen 220, 1° en 3°, van het W.I.B. bedoelde personen. In het bijzonder bestaat geen enkele verantwoording voor de uitsluiting van de verenigingen zonder winstoogmerk, die in het oorspronkelijke ontwerp ook waren beoogd, doch later, onder druk van de sector, werden geschrapt.

Ten slotte is het verschil in behandeling niet adequaat, nu de bestreden maatregel het niet mogelijk maakt aan de door de federale wetgever nagestreefde doelstellingen tegemoet te komen. De aanzuivering van het overheidstekort door de verhoogde belastingdruk op de publiekrechtelijke rechtspersonen zoals de openbare vervoersmaatschappijen, zal in termen van begroting een blancoverrichting blijken te zijn en zal het dus niet mogelijk maken het overheidstekort te verminderen, hetgeen nochtans de bedoeling was.

A.7.1. De Ministerraad repliceert in zijn memorie in de eerste plaats op de middelen ontwikkeld in de verzoekschriften met rolnummers 1254, 1255, 1256, 1257 en 1258.

De Ministerraad voert tegen het eerste onderdeel van het middel in het algemeen aan dat het uitgangspunt van de redenering verkeerd is, nu de betwiste belastingaanslagen geen betrekking hebben op verworpen uitgaven maar op niet-verantwoorde bedragen of op bedragen aangemerkt als niet-aftrekbaar voor alle belastingplichtigen.

Volgens de Ministerraad bevinden de vennootschappen en de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 2°, van het W.I.B. zich wel in een vergelijkbare situatie. Hoewel de laatstgenoemde rechtspersonen door artikel 180 van het W.I.B. uit de vennootschapsbelasting worden gesloten, gaat het wel degelijk om rechtspersonen die een onderneming exploiteren en zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard in de zin van artikel 2, § 2, 1° en 2°, van het W.I.B.

In feite herstelt de bestreden maatregel een bestaande ongelijkheid doordat hij rechtspersonen die een soortgelijke activiteit uitoefenen fiscaal op dezelfde voet plaatst, aangezien voor beide categorieën bepaalde kosten worden opgenomen in de belastbare grondslag en belast tegen hetzelfde tarief.

A.7.2. Wat het tweede onderdeel van het middel betreft, betwist de Ministerraad de stelling van de verzoekers dat de drie categorieën van belastingplichtigen bedoeld in artikel 220 van het W.I.B. vanwege het enkele feit dat ze aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen noodzakelijkerwijze gelijk moeten worden behandeld.

Artikel 220 van het W.I.B. bevat drie categorieën van rechtspersonen met eigen kenmerken en die op grond van de artikelen 221 tot 223 van datzelfde Wetboek worden belast op grond van een verschillende belastbare grondslag.

Tussen de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 1° en 3°, enerzijds, en die welke zijn bedoeld in artikel 220, 2°, anderzijds, bestaat een objectief criterium van onderscheid doordat alleen de laatstgenoemden verrichtingen van winstgevende aard uitoefenen. Indien de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, een winstgevende activiteit zouden uitoefenen, zijn ze aan de vennootschapsbelasting onderworpen; de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 1°, daarentegen kunnen per definitie nooit een winstgevende activiteit uitoefenen.

Het bekritiseerde onderscheid in behandeling is derhalve adequaat en genoegzaam verantwoord.

A.7.3. Voor de beantwoording van het tweede middel in de zaak met rolnummer 1251 verwijst de Ministerraad naar de hiervoor ontwikkelde argumentatie.

A.8.1. De verzoeker in de zaak met rolnummer 1251 stelt in zijn memorie van antwoord dat, in tegenstelling tot wat de Ministerraad betoogt, de in artikel 220, 1°, 2° en 3°, van het W.I.B. bedoelde belastingplichtigen wel degelijk vergelijkbaar zijn.

De in artikel 220, 2° en 3°, bedoelde belastingplichtigen zijn vergelijkbaar op grond van het feit dat ze een bijzondere activiteit uitoefenen, waardoor ze afwijken van de wijze waarop de aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen hun werkzaamheden verrichten. Ook de in artikel 220, 1° en 2°, bedoelde belastingplichtigen zijn vergelijkbaar doordat ze soortgelijke openbare diensten kunnen verrichten.

A.8.2. Wat het bestreden onderscheid in behandeling betreft, bekritiseert de verzoeker het feit dat slechts een limitatieve groep van belastingplichtigen wordt getroffen. Ook kan het verrichten van een winstgevende activiteit geen redelijk criterium vormen voor de uitbreiding van de belastbare grondslag en de invoering van de verplichting tot voorafbetaling, nu het nastreven van een winstgevende activiteit niet noodzakelijk in verhouding staat tot de effectief verkregen inkomsten. Gezien de beperkingen waaraan de werking van de openbare vervoermaatschappijen gebonden is, kan ook niet worden beweerd dat ze winstgeverder zouden zijn dan de overige aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen.

A.8.3. De bestreden maatregelen hebben eveneens tot gevolg dat de openbare vervoersmaatschappijen die een openbare dienst uitoefenen en met betrekking tot hun werking aan allerlei beperkingen zijn onderworpen, fiscaal ongunstiger worden behandeld dan bepaalde verenigingen bedoeld in artikel 220, 3°, die louter private belangen behartigen en volledig vrij de wijze bepalen waarop zij hun activiteit uitoefenen. De bestreden bepalingen leiden er ook toe dat de in artikel 220, 2°, van het W.I.B. bedoelde belastingplichtigen zwaarder worden belast dan wanneer een soortgelijke openbare dienst rechtstreeks door een van de openbare overheden bedoeld in artikel 220, 1°, van het W.I.B. wordt geleverd. Ten slotte herhaalt de verzoeker dat de aangewende middelen in elk geval onevenredig zijn met het door de wetgever nagestreefde doel.

A.9.1. In hun memorie van antwoord stellen de verzoekers in de zaak met rolnummer 1254 en volgende dat hun kritiek in het algemeen samenhangt met het feit dat de bestreden bepalingen tot gevolg hebben dat de verworpen uitgaven een belastbare grondslag vormen, los van elke vorm van inkomsten.

A.9.2. Met betrekking tot het eerste onderdeel van het eerste middel herhalen ze de argumentatie uit het verzoekschrift waarbij ze betogen dat de bestreden bepalingen, doordat ze een systeem eigen aan de vennootschapsbelasting toepassen op rechtspersonen zoals de verzoekers, ten onrechte belastingplichtigen die zich in een verschillende situatie bevinden, gelijk behandelen.

A.9.3. Wat het tweede onderdeel van het middel betreft, menen zij dat de stelling van de Ministerraad steunt op een verwarring tussen de noties « winst oogmerk » en « het uitoefenen van een winstgevende activiteit ». Bovendien bevinden sommige rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, juist doordat ze een winstgevende activiteit uitoefenen zonder daarom het maken van winst tot doel te hebben, zich in een situatie die vergelijkbaar is met die van de verzoekers, terwijl de bestreden bepalingen op hen niet van toepassing zijn. Voor dat onderscheid bestaat geen objectieve rechtvaardiging.

A.10.1. De verzoekers in de zaken met rolnummers 1254, 1255, 1257 en 1258 voeren in het derde middel aan dat de bestreden bepalingen een schending inhouden van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in samenhang met artikel 143 van de Grondwet en het beginsel van de federale loyaliteit.

Het beginsel van de federale loyaliteit zoals gewaarborgd door artikel 143 van de Grondwet moet worden begrepen als de verplichting voor de Staat, de gemeenschappen en de gewesten om bij de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden, het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen.

Indien die verplichting door een wetgever niet in acht wordt genomen ontstaat een onverantwoord verschil in behandeling tussen diegenen op wie een norm wordt toegepast die niet in overeenstemming is met het beginsel van de federale loyaliteit en degenen die zijn onderworpen aan normen die in overeenstemming zijn met het beginsel van de federale loyaliteit.

A.10.2. *In casu* is de verhoging van de belastbare grondslag van de gewestelijke gemeenschappelijke vervoersmaatschappijen en de andere getroffen verzoekers in strijd met de federale loyaliteit doordat de gewestbevoegdheid inzake gemeenschappelijk vervoer onmogelijk wordt gemaakt en doordat die verhoging ingaat tegen de federale regeringsverklaring waarin gecoördineerde maatregelen om het mobiliteitsvraagstuk te beheersen in het vooruitzicht werden gesteld en dit in overleg met de gewesten en met inachtneming van de bevoegdheid van de gewesten.

A.11.1. Volgens de Ministerraad is het middel niet gegrond. De federale loyaliteit is geen norm die als dusdanig door het Hof kan worden gecontroleerd, doch slechts in combinatie met bevoegdheidsregels of met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. *In casu* meent de Ministerraad dat uit de bespreking van de andere middelen blijkt dat geen van bovenvermelde regels werd geschonden.

A.11.2. Artikel 143 van de Grondwet verleent geen waarborgen aan de burger. Slechts wanneer de schending van het beginsel van de federale loyaliteit zou leiden tot discriminerende belastingmaatregelen zouden deze door de burgers kunnen worden bestreden. Zoals hiervoor is aangetoond, is dat niet het geval. Ten slotte zijn slechts de vervoermaatschappijen en niet de gewesten gerechtigd zich op voormeld grondwettelijk beginsel te beroepen.

A.12. In hun memorie van antwoord stellen de verzoekers dat het derde middel, in tegenstelling tot wat de Ministerraad doet, moet worden beschouwd als een autonoom middel, los van de andere middelen. Voorts herhalen ze de argumentatie ontwikkeld in het verzoekschrift, waarbij ze in hoofdzaak beklemtonen dat het niet naleven door een wetgever van de verplichting die op hem rust ingevolge artikel 143 van de Grondwet, *ipso facto* een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet impliceert.

A.13.1. In het vierde middel van de zaken met rolnummers 1254, 1255, 1257 en 1258 en in het derde middel van de zaak met rolnummer 1256 wordt een schending aangevoerd van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en van artikel 143 van de Grondwet, waarin het beginsel van de federale loyaliteit is vastgelegd, doordat de bestreden maatregel, hoewel hij van toepassing is op alle rechtspersonen bedoeld in artikel 180 van het W.I.B., hoofdzakelijk rechtspersonen treft die een groot aantal personen tewerkstellen. Die discriminatie wordt nog versterkt doordat de bestreden maatregelen vooral rechtspersonen die afhangen van de gewesten treffen en in veel mindere mate degenen die afhangen van de federale overheid.

Voor de ongunstige behandeling van de instellingen die afhangen van de gewesten bestaat geen enkele objectieve en redelijke rechtvaardiging.

A.13.2. Volgens de Ministerraad zou de totale impact van de bestreden maatregelen op alle getroffen rechtspersonen moeten worden becijferd om uit te maken of er een discriminatie bestaat. Daarentoent wordt evenwel door de verzoekers niets aangetoond. Voor het overige valt de argumentatie van de verzoekers samen met de bezwaren geuit in het eerste middel.

A.14. In hun memorie van antwoord herhalen de verzoekers dat de bestreden bepalingen bijzonder nadelig uitvallen voor rechtspersonen zoals de verzoekers die veel personeel tewerkstellen, vanwege de omvang van de sociale voordelen die thans worden belast.

Zij voeren ook cijfers aan om aan te tonen dat tussen de getroffen rechtspersonen degenen die afhangen van de gewesten beduidend meer personeel tewerkstellen dan degenen die afhangen van de federale overheid.

- B -

B.1.1. De beroepen strekken tot de vernietiging van de artikelen 31 en 34 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie », bekrachtigd door artikel 2, 1°, van de wet van 13 juni 1997, en van de laatstgenoemde wetsbepaling in zoverre zij de voormelde bepalingen van het koninklijk besluit van 20 december 1996 bekrachtigt.

B.1.2. Artikel 31 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 bepaalt dat artikel 222 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : W.I.B.) wordt vervangen door volgende bepaling :

« De rechtspersonen vermeld in artikel 220, 2°, zijn eveneens belastbaar ter zake van :

1° de werkgeversbijdragen voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood en de pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen, respectievelijk vermeld in artikel 52, 3°, b, en 5°, in zoverre ze niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 59;

2° de in artikel 53, 6° tot 11° en 14°, vermelde kosten;

3° de kosten als vermeld in de artikelen 57 en 195, § 1, eerste lid, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave;

4° 25 pct. van de kosten en de minderwaarden met betrekking tot het gebruik van in artikel 66 vermelde personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, met uitzondering van de brandstofkosten. »

Artikel 34 van voormeld koninklijk besluit bepaalt dat artikel 226 van het W.I.B. wordt vervangen door volgende bepaling :

« De belasting op de in artikel 222, 2° en 4°, vermelde kosten en minderwaarden, evenals op de in artikel 224 vermelde dividenden, wordt vermeerderd zoals bepaald in artikel 218, ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan. »

B.1.3. De bestreden bepalingen wijzigen aldus de grondslag van de belasting verschuldigd door de in artikel 220, 2°, van het W.I.B. bedoelde rechtspersonen.

Artikel 220, 2°, luidt :

« Aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen :

[...]

2° de rechtspersonen die ingevolge artikel 180 niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen; ».

Dat artikel 180 luidt :

« Aan de vennootschapsbelasting zijn niet onderworpen :

1° intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986;

2° de Naamloze Vennootschap Zeekanaal en Haveninrichtingen van Brussel, de Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen, de Haven van Brussel, het gemeentelijk havenbedrijf Antwerpen, het gemeentebedrijf haven Oostende en de autonome havens van Luik, Charleroi en Namen;

3° de Nationale Delcrederedienst;

4° de Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid;

5° de Nationale Loterij;

5°*bis* het Participatiefonds;

6° de Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer en de exploitatiemaatschappijen die eraan zijn verbonden;

7° de Vlaamse Vervoermaatschappij en de autonome exploitatieëntiteiten binnen de Maatschappij;

8° de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel;

9° waterzuiveringsmaatschappijen beheerst door de wet van 26 maart 1971;

10° effectenbeursvennootschappen als vermeld in artikel 7 van de wet van 4 december 1990. »

B.2.1. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden. Doordat een aantal kosten en uitgaven, die voorheen enkel belastbaar waren in de vennootschapsbelasting, voortaan ook belastbaar zijn voor belastingplichtigen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, zouden de bestreden bepalingen ten onrechte een gelijke behandeling instellen voor belastingplichtigen die zich in een verschillende situatie bevinden. Bovendien zouden de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 2°, van het W.I.B. ten onrechte anders worden behandeld dan de andere categorieën van belastingplichtigen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

B.2.2. De bestreden wetsbepalingen maken deel uit van een geheel van maatregelen strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie. Luidens het verslag aan de Koning bij de bestreden bepalingen beogen zij ten aanzien van de desbetreffende rechtspersonen het verruimen van de aanslagbasis van de rechtspersonenbelasting door sommige van hun kosten te onderwerpen aan een bijzondere aanslag (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 1996, vierde uitgave, pp. 32.635 en 32.643).

B.2.3. De bestreden bepalingen breiden de belastbare grondslag voor de in artikel 220, 2°, van het W.I.B. bedoelde rechtspersonen uit en belast hen voortaan op het bedrag van een aantal kosten

en uitgaven die in de vennootschapsbelasting worden beschouwd als zijnde niet aftrekbaar als beroepskosten (« verworpen uitgaven »).

B.2.4. In het systeem van de vennootschapsbelasting gebeurt de vaststelling van de belastbare grondslag volgens een reeks bewerkingen waarvan de volgorde is vastgelegd in de artikelen 183 tot 219 van het W.I.B.

Het in aanmerking nemen van de verworpen uitgaven past in het kader van de eerste bewerking waarbij het fiscaal resultaat wordt vastgesteld. Dit omvat de gereserveerde winst en de uitgekeerde winst, vermeerderd met de verworpen uitgaven. De met de verworpen uitgaven overeenstemmende middelen worden in dat systeem slechts belast in zoverre ze het eventuele fiscale verlies overschrijden.

B.2.5. De in de rechtspersonenbelasting belastbare grondslag is het resultaat van de in artikel 221 en volgende van het W.I.B. opgesomde inkomstensoorten. In tegenstelling tot de vennootschapsbelasting wordt bij het bepalen van de rechtspersonenbelasting de belastbare grondslag bepaald zonder verwijzing naar beroepsinkomsten en dus wordt de eventuele winst of verlies niet in aanmerking genomen. In dat opzicht verschillen de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting fundamenteel.

B.2.6. De bestreden maatregelen zijn van toepassing op de in artikel 220, 2°, van het W.I.B. bedoelde rechtspersonen, zijnde de rechtspersonen die met name worden genoemd in artikel 180 van het W.I.B.

B.2.7. Het verschil bij de vaststelling van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting en in de rechtspersonenbelasting heeft tot gevolg dat alle in artikel 180 genoemde rechtspersonen in elk geval worden belast op de middelen die overeenstemmen met de kosten en uitgaven bedoeld in artikel 222 van het W.I.B. Het eventueel verliesgevend karakter van de activiteit van die rechtspersonen wordt daarbij niet in aanmerking genomen, terwijl in de vennootschapsbelasting het al dan niet belasten van de met de verworpen uitgaven overeenstemmende bedragen afhankelijk is van het fiscaal winstgevend of verliesgevend karakter van de betrokken vennootschappen.

B.2.8. In zoverre de rechtspersonen opgesomd in artikel 180 van het W.I.B. allen op dezelfde wijze worden belast op de bedragen die overeenstemmen met de in artikel 222 bedoelde kosten en uitgaven, waarbij in tegenstelling tot de vennootschapsbelasting geen rekening wordt gehouden met hun financiële toestand, zijn de gevolgen van de bestreden maatregel onevenredig met de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

De bestreden bepalingen schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.3. Vermits de andere middelen niet kunnen leiden tot een ruimere vernietiging, is er geen aanleiding om die te onderzoeken.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt :

- de artikelen 31 en 34 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 «houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie », bekrachtigd door artikel 2, 1°, van de wet van 13 juni 1997;

- artikel 2, 1°, van de wet van 13 juni 1997 «tot bekrachtiging van de koninklijk besluiten genomen met toepassing van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, en de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels », in zoverre die bepaling de bekrachtiging inhoudt van de artikelen 31 en 34 van het koninklijk besluit van 20 december 1996 houdende diverse fiscale maatregelen.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 16 december 1998.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève