

Rolnummers 2705, 2744 en 2752
Arrest nr. 146/2004 van 15 september 2004

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van artikel 8 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, ingesteld door de v.z.w. FEBEM en anderen, door de n.v. Missil Petroleum en anderen en door de v.z.w. Verbond der Ondernemingen voor recuperatie van ferro- en non-ferrometalen en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 26 mei, 27 en 30 juni 2003 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 27 mei, 30 juni en 1 juli 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 8 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002, tweede uitgave) door :

- de v.z.w. FEBEM, met maatschappelijke zetel te 1930 Zaventem, Leuvensesteenweg 613, de n.v. Biffa Treatment, met maatschappelijke zetel te 1040 Brussel, Robert Schumanplein 6/5, de n.v. C.E.T.B., met maatschappelijke zetel te 7141 Carnières, chaussée Brunehaut 401, de n.v. Depovan, met maatschappelijke zetel te 8800 Roeselare, Moorseelesteenweg 32, de n.v. Machiels, met maatschappelijke zetel te 3590 Diepenbeek, Kapelstraat 17, de n.v. Remo-Milieubeheer, met maatschappelijke zetel te 3590 Diepenbeek, Kapelstraat 17, de n.v. Oostvlaams Milieubeheer, met maatschappelijke zetel te 9042 Sint-Kruis-Winkel, J. Kennedylaan 50, de n.v. Propreté assainissement gestion de l'environnement, met maatschappelijke zetel te 6041 Gosselies, rue Jean Mermoz 1, de n.v. SGS EWACS, met maatschappelijke zetel te 9120 Melsele, Keetberglaan 4, Haven 1091, de n.v. Sita Noord, met maatschappelijke zetel te 2340 Beerse, Lilsedijk 19, de n.v. Stevan, met maatschappelijke zetel te 8860 Lendeledede, Heulsestraat 87, de n.v. Transvanheede, met maatschappelijke zetel te 8940 Wervik, Dullaardstraat 4, de n.v. Van Gansewinkel Conteneurs Transport Wallonie, met maatschappelijke zetel te 7180 Seneffe, rue de Manage 59-61, de n.v. Van Gansewinkel Chemie, met maatschappelijke zetel te 2400 Mol, Berkebossenlaan 9, en de n.v. Van Gansewinkel Containertransport Vlaanderen, met maatschappelijke zetel te 2400 Mol, Berkebossenlaan 7;

- de n.v. Missil Petroleum, met maatschappelijke zetel te 5660 Couvin, Chantier de la Gare, de b.v.b.a. Société couvinoise des carburants, met maatschappelijke zetel te 5660 Couvin, rue de la Ville 16, en de b.v.b.a. Pima, met maatschappelijke zetel te 5032 Mazy, chaussée de Nivelles 2;

- de v.z.w. Verbond der Ondernemingen voor recuperatie van ferro- en non-ferrometalen, met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Komediëntenstraat 16/22, de n.v. Casier Recycling, met maatschappelijke zetel te 8540 Deerlijk, St. Elooistraat 2, de n.v. Cometsambre, met maatschappelijke zetel te 6200 Châtelet, Rivage du Boubier 25, de n.v. Galloo, met maatschappelijke zetel te 8930 Menen, Wervikstraat 320, de n.v. Van Heyghen Recycling, met maatschappelijke zetel te 9000 Gent, Scheepzatestraat 9, en de n.v. Retra, met maatschappelijke zetel te 9000 Gent, Scheepzatestraat 5.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2705, 2744 en 2752 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door de Ministerraad en de Vlaamse Regering; memories van antwoord zijn ingediend door de verzoekende partijen in de zaak nr. 2705 en door de verzoekende partijen in de zaak nr. 2752, en een memorie van wederantwoord is ingediend door de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 4 mei 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. B. Martens en Mr. M. Schurmans *loco* Mr. G. Van Calster, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 2705;

. Mr. F. T'Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 2744;

. Mr. D. Van Heuven, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 2752;

. Mr. H. Symoens, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Vlaamse Regering;

. G. Dekelver en B. Druart, auditeurs-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

In de zaak nr. 2705

A.1.1. In de zaak nr. 2705 zijn de tweede tot de vijftiende verzoekende partij afvalverwerkers en ophalers van afvalstoffen die geproduceerd zijn in een bepaald gewest om te worden verwerkt in een ander gewest en dienen zij in die hoedanigheid gewestelijke afvalheffingen te betalen. De eerste verzoekende partij in die zaak groepeerde als beroepsfederatie de ondernemingen die actief zijn in het beheer van afval, zoals afvalverwerking en -verwijdering. Zij stellen als milieuheffingsplichtigen een rechtstreeks nadeel te ondervinden van artikel 8 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (hierna « de wet van 24 december 2002 »), ten gevolge waarvan de gewestelijke belastingen niet langer aftrekbaar zijn als beroepskosten, zodat zij over een rechtstreeks en persoonlijk belang beschikken bij de vernietiging van die bepaling. Zij beweren dat de niet-aftrekbaarheid van de afvalheffingen voor de afvalverwerkers een stijging van ongeveer 50 pct. van de afvalheffing inhoudt en zij schatten de impact van de bestreden maatregel op bijna 20.000.000 euro.

De eerste verzoekende partij stelt dat haar maatschappelijk doel, dat zich onderscheidt van het algemeen belang, door de bestreden bepaling wordt geraakt doordat die maatregel, vanwege zijn impact, een marktverstoring effect zal teweegbrengen, de discriminatie tussen private en publieke verwerkers zal verhogen en het afvalbeleid zal schaden. Zij behartigt de belangen, niet alleen van haar leden maar ook van het geheel van

de ondernemingen die werkzaam zijn in de sector van de afvalverwijdering en -verwerking, zodat zij belang heeft bij de aanvechting van bepalingen die deze ondernemingen ongunstig kunnen raken.

A.1.2. De Ministerraad leidt uit het verzoekschrift af dat het beroep tot vernietiging enkel gericht is tegen artikel 8, 1°, van de wet van 24 december 2002, vermits tegen de andere bepalingen geen grieven worden aangevoerd en de verzoekende partijen evenmin een belang zouden hebben bij de vernietiging ervan. De Ministerraad geeft vervolgens toelichting bij het wettelijk kader van de bestreden bepaling en citeert uitgebreid uit de relevante parlementaire voorbereiding.

A.2.1. In een eerste middel voeren de verzoekende partijen de schending van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet aan doordat artikel 8 van de wet van 24 december 2002 enkel de eigenlijke gewestelijke belastingen, heffingen en retributies uitsluit van de aftrekbaarheid als beroepskosten terwijl de provinciale en gemeentelijke belastingen wel aftrekbaar blijven zonder dat hiervoor enige objectieve of redelijke verantwoording wordt gegeven. Zij stellen dat belastingen in beginsel, overeenkomstig artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), aftrekbaar zijn als beroepskosten en dat er dienaangaande geen onderscheid is tussen gewestelijke belastingen, enerzijds, en provinciale en gemeentelijke belastingen, anderzijds. Zij menen dat de verantwoording die dienaangaande door de Regering werd gegeven, namelijk de grote ongelijkheden van de heffingen en retributies op lokaal niveau, niet kan overtuigen daar ook de eigenlijke gewestelijke fiscaliteit een grote verscheidenheid kan vertonen. Evenmin kan het principe van de « budgettaire neutraliteit » het gemaakte onderscheid verantwoorden daar dat principe niet in het gedrang zou komen door het niet-aftrekbaar maken van de provinciale en gemeentelijke belastingen, vermits niet de federale overheid maar wel de gewesten instaan voor de provinciale en gemeentelijke financiën. Zij wijzen erop dat enkel de federale overheid bevoegd is om de vennootschapsbelasting te bepalen en de gewesten dienaangaande over geen enkele bevoegdheid beschikken.

A.2.2. Volgens de Ministerraad is het eerste middel niet gegrond en beoogt het gelijkheidsbeginsel niet de gelijke behandeling van belastingen, heffingen en retributies te verzekeren. De verzoekende partijen gaan ten onrechte uit van het beginsel dat alle belastingen aftrekbaar zijn als beroepskosten. Niet alleen bevat artikel 198 van het W.I.B. 1992 een aantal uitzonderingen zodat dit beginsel geen universele werking heeft; tevens verhindert artikel 49 van het W.I.B. 1992 niet dat er kosten zijn die, alhoewel zij vanuit economisch oogpunt beroepskosten zijn, fiscaal niet als dusdanig kunnen worden aangezien.

Volgens de Ministerraad vermelden de verzoekende partijen niet welke categorieën van belastingplichtigen ongelijk zouden worden behandeld. Alle vennootschappen gevestigd in een bepaald gewest zijn immers onderworpen aan de aldaar van toepassing zijnde gewestelijke belastingen, net zoals de vennootschappen gevestigd in een bepaalde gemeente of provincie onderworpen zijn aan de aldaar van toepassing zijnde lokale belastingen. Het verschil dat dienaangaande kan bestaan tussen de verschillende gewesten, gemeenten en provincies volgt niet uit de bestreden bepaling maar uit de staatsorganisatie.

De Ministerraad betwist eveneens de interpretatie van de verzoekende partijen betreffende het dispaaraat karakter van de gemeentelijke en provinciale fiscaliteit. Niet de verscheidenheid in de lokale belastingen is de reden waarom die belastingen niet betrokken zijn bij de gewijzigde aftrekregeling, wel het gegeven dat de gewestfiscaliteit veeleer gericht is op het realiseren van bepaalde doelstellingen dan de gemeentelijke of provinciale belastingen, die een dispaaraat karakter vertonen.

A.2.3. De verzoekende partijen betogen in hun memorie van antwoord dat er wel degelijk een postulaat bestaat volgens hetwelk belastingen in beginsel aftrekbaar zijn, en zij verwijzen hiervoor naar een arrest van het Hof van Cassatie van 17 maart 1964.

Zij verklaren het argument van de Ministerraad betreffende de staatsorganisatie niet te kunnen aanvaarden omdat het gegeven dat belastingen uitgaan van verschillende overheden geen reden is om de ene wel en de andere niet uit te sluiten van de federaal vastgestelde aftrekbaarheid. Daarenboven leiden zij uit de parlementaire voorbereiding af dat niet de staatsorganisatie maar wel de aard van de belasting het criterium van onderscheid lijkt te zijn daar de federale overheid de regulerende heffingen klaarblijkelijk wil ondersteunen. Zij stellen dat zowel gewestelijke belastingen als provinciale en gemeentelijke belastingen regulerend dan wel financierend van aard kunnen zijn en geven dienaangaande diverse voorbeelden. Ofschoon uit de *ratio legis* van de bestreden maatregel volgt dat financierende heffingen niet van de aftrekbaarheid zouden mogen worden uitgesloten, stellen zij vast dat gewestelijke belastingen nochtans wel onder het toepassingsgebied van de maatregel vallen terwijl provinciale en gemeentelijke belastingen die dispaaraat van aard zijn en nu eens regulerend en dan weer financierend zijn, niet worden uitgesloten van de aftrekbaarheid als beroepskosten. Zij stellen niet te kunnen

begrijpen waarom een gewestelijke afvalheffing niet aftrekbaar is als beroepskosten maar de gemeentelijke opcentiemen op die afvalheffing wel.

Zij besluiten dat het onderscheid tussen beide belastingen niet objectief en redelijk verantwoord is.

A.3.1. In een tweede middel voeren zij de schending van artikel 170, § 2, van de Grondwet *juncto* artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet (thans artikel 170) bedoelde belastingsbevoegdheid *juncto* artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen aan, doordat artikel 8 van de wet van 24 december 2002 een onderscheid maakt tussen de eigenlijke gewestelijke belastingen, enerzijds, en de oneigenlijke belastingen, anderzijds. Doordat de federale wetgever verklaart met de niet-aftrekbaarheid van de eerste categorie van belastingen het effect van die heffingen te willen versterken, mengt hij zich volgens de verzoekende partijen ten onrechte in het milieubeleid, dat een gewestelijke aangelegenheid is. De bestreden maatregel heeft daarenboven tot gevolg heeft dat de gewestelijke belastingplichtigen hoger worden belast zodat diegenen die de afvalheffingen verschuldigd zijn, waarvoor op grond van artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen uitsluitend de gewesten bevoegd zijn, door een ingrijpen van de federale wetgever meer belastingen dienen te betalen. Zij wijzen erop dat overeenkomstig artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 de Staat en de gemeenschappen nochtans niet gemachtigd zijn om belastingen te heffen op de in artikel 6, § 1, II, eerste lid, bedoelde materies water en afval. Zij besluiten dat de bestreden maatregel de bevoegdheidverdelende regels schendt.

A.3.2. De Ministerraad betwist dat de federale wetgever zijn bevoegdheid heeft overschreden daar de heffing van de vennootschapsbelasting een federale aangelegenheid is. Er dient immers een duidelijk onderscheid te worden gemaakt tussen het instellen van een belasting op een bepaalde gewestelijke materie en het bepalen van de niet-aftrekbaarheid als beroepskosten van een belasting bij de vaststelling van de grondslag van een federale belasting. Artikel 8, 1°, van de wet van 24 december 2002 voert geen nieuwe belasting in op de materies water en afval zodat aan de autonome fiscale bepalingen van de gewesten niet wordt geraakt. Volgens de Ministerraad wordt enkel een louter federale belastingwet aangepast waarbij de belastbare grondslag voor de heffing van de vennootschapsbelasting nader wordt omschreven. Door de bestreden bepaling wordt integendeel een duidelijker scheiding gemaakt tussen de bevoegdheden van de federale en de gewestelijke overheid.

A.3.3. De verzoekende partijen betwisten dat de federale maatregel geen impact zou hebben en verwijzen dienaangaande naar de compensatiemaatregelen die het Vlaamse Gewest thans uitwerkt voor de textielsector en de wasserijen. Zij menen dat de federale overheid via een zogenaamde louter federale belastingwet intervenueert in de economische draagwijdte of de impact van de milieuheffingen, wat nochtans een uitsluitende bevoegdheid is van het gewest. Minstens moet worden vastgesteld dat de federale maatregel het de gewesten overdreven moeilijk maakt : volgens de berekeningen van de verzoekende partijen kost de opheffing van de aftrekbaarheid van de gewestbelasting de Vlaamse bedrijven 87,3 miljoen euro vermits 90 pct. van de heffingen worden geïnd door het Vlaamse Gewest terwijl in Brussel en Wallonië de milieuwetgeving veel minder streng is. Dit betekent dat het Vlaamse Gewest extra inspanningen moet leveren en zelf hoge compensatiemaatregelen dient te nemen, hetgeen zowel voor de verzoekende partijen als voor het Vlaamse Gewest onhoudbaar is.

A.4.1. In een derde middel wordt de schending van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, gelezen in samenhang met de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, aangevoerd.

In een eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat artikel 8 van de wet van 24 december 2002 inzake de aftrekbaarheid van de gewestelijke belastingen als beroepskosten ten onrechte een onderscheid maakt tussen de eigenlijke en de oneigenlijke gewestelijke belastingen, vermits sinds de Lambermontakkoorden en de bijzondere wet van 13 juli 2001 de fiscale bevoegdheden van de gewesten zijn uitgebreid waardoor de zogenaamde « oneigenlijke » gewestbelastingen gelijkgesteld zijn met de eigenlijke gewestbelastingen. Vermits de gewesten dienaangaande in principe exclusief bevoegd zijn geworden inzake de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen en ook de volledige opbrengst van die gewestbelastingen verkrijgen, kan volgens de verzoekende partijen geen onderscheid meer worden gemaakt tussen eigenlijke en oneigenlijke gewestbelastingen. Doordat de bestreden bepaling met betrekking tot de aftrekbaarheid toch dat onderscheid blijft maken, druist zij volgens de verzoekende partijen in tegen de bijzondere wet van 13 juli 2001. Nochtans heeft het onderscheid tussen beide soorten gewestelijke belastingen enkel een historische verdienste en kan het als dusdanig niet de aangeklaagde ongelijkheid verantwoorden. Evenmin biedt het beginsel van de budgettaire neutraliteit voldoende verantwoording omdat de gewesten zowel bij de eigenlijke als bij de oneigenlijke belastingen de volledige opbrengst innen en op autonome wijze de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de

vrijstellingen kunnen bepalen. Evenmin kan het argument van het regulerende effect van de eigenlijke gewestbelastingen worden aanvaard omdat ook de oneigenlijke gewestbelastingen een regulerend karakter kunnen hebben, zoals bijvoorbeeld de belasting op spelen en weddenschappen. Volgens de verzoekende partijen wordt aldus op niet-gemotiveerde wijze een onderscheid gemaakt tussen de eigenlijke en de oneigenlijke gewestbelastingen.

In een tweede onderdeel betogen de verzoekende partijen dat inzake de aftrekbaarheid als beroepskost een onverantwoord onderscheid wordt gemaakt tussen de milieutaks, die een federale belasting is en de milieuheffing die een gewestelijke belasting is. Volgens de verzoekende partijen beantwoordt de federale milieutaks immers volledig aan de definitie van een regulerende belasting, terwijl de afvalwaterheffing en de afvalstoffenheffingen geenszins louter regulerende milieuheffingen maar tevens financierende heffingen zijn omdat beide heffingen het MINA-Fonds (Fonds voor Preventie en Sanering inzake leefmilieu en natuur) stijven. Het argument van het regulerende effect van de milieuheffingen aangevoerd in de parlementaire voorbereiding ter verantwoording van het uitsluiten van de gewestelijke milieuheffing van de aftrekbaarheid als beroepskosten, is bijgevolg volgens de verzoekende partijen niet pertinent.

A.4.2. Volgens de Ministerraad blijft er een duidelijk onderscheid bestaan tussen de eigenlijke gewestbelastingen, die gebonden zijn aan de materiële bevoegdheid van de gewesten, en de oneigenlijke belastingen, die niettegenstaande de ruime bevoegdheid van de gewesten, federale belastingen blijven. Volgens de Ministerraad kan men wegens het verschillende karakter van beide soorten belastingen niet ervan uitgaan dat voor hen dezelfde regels moeten gelden. De bestreden bepaling versterkt naar mening van de Ministerraad veeleer de autonomie van de eigenlijke gewestbelastingen daar nu duidelijk blijkt dat het bepalen van de federale vennootschapsbelasting gebeurt onafhankelijk van de eigenlijke gewestbelasting.

Wat het tweede onderdeel betreft, stelt de Ministerraad niet in te zien welke federale milieutaksen door de verzoekende partijen bedoeld worden. De Ministerraad beklemtoont evenwel dat de gewestelijke belastingregels behoren tot de bevoegdheid van een andere overheid zodat de federale overheid ermee geen rekening dient te houden bij het bepalen van het federale stelsel.

A.4.3. Volgens de verzoekende partijen is de stelling van de Ministerraad dat de oneigenlijke gewestbelastingen nog steeds federale belastingen zijn, onjuist. Evenmin kan het feit dat de federale overheid betrokken wordt bij de goedkeuring van de bijzondere wet als een pertinent criterium van onderscheid worden aangezien om de oneigenlijke belastingen aftrekbaar te houden en de eigenlijke gewestbelastingen uit te sluiten van aftrekbaarheid, vermits de gewesten bij beide soorten van belastingen exclusief bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen te bepalen. Bovendien krijgen zij de volledige opbrengst van beide soorten belastingen.

A.5.1. In een vierde middel wordt de schending van artikel 172, eerste lid, van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, en van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 143, § 1, van de Grondwet, aangevoerd doordat volgens de verzoekende partijen door de bestreden bepaling de kosten van een algemene verlaging van de vennootschapsbelasting wordt afgewenteld op bepaalde vennootschappen met een exploitatiezetel in het Vlaamse Gewest die onderworpen zijn aan de Vlaamse milieuheffing.

De verzoekende partijen menen dat de bestreden bepaling houdende de niet-aftrekbaarheid van de eigenlijke gewestelijke belastingen het vrije verkeer tussen de deelgebieden zal belemmeren en beïnvloeden, en zij baseren zich hiervoor op de rechtspraak van het Hof. Vermits het Vlaamse Gewest meer dan de andere gewesten gebruik heeft gemaakt van zijn fiscale autonomie ter zake en de belastingen in dat Gewest veel hoger liggen dan in de andere gewesten, heeft de bestreden maatregel tot gevolg dat een federale maatregel voornamelijk ten laste komt van één gewest en in het bijzonder van enkele bedrijfssectoren die reeds een hoge milieuheffing betalen. Hierdoor wordt volgens de verzoekende partijen het regionale milieubeleid doorkruist en de fiscale autonomie van de gewesten aangetast, zodat de federale loyaliteit, zoals opgelegd in artikel 143, § 1, van het Grondwet, en het recht op de gelijke bescherming van de economische en monetaire unie, overeenkomstig de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, geschonden zijn.

A.5.2. Volgens de Ministerraad volgt de vaststelling dat *de facto* hoofdzakelijk vennootschappen met exploitatiezetel in het Vlaamse Gewest zijn getroffen, niet rechtstreeks uit de aangevochten bepaling, die immers geen afbreuk doet aan de autonomie van de gewesten om hun eigenlijke gewestbelastingen te regelen. De Ministerraad stelt dat de federale overheid niet kan ingrijpen in de tussen de gewesten bestaande verschillen in de gewestelijke belastingen en dat er voor haar evenmin een verplichting bestaat in te grijpen in geval van een

concurrentiedistorsie die haar oorsprong vindt in de gewestelijke belastingregeling. De Ministerraad voegt eraan toe dat de afschaffing van de aftrekbaarheid als beroepskosten slechts een beperkt effect heeft : enerzijds, kan de som enkel in mindering worden gebracht van de bedrijfswinst en, anderzijds, heeft die aftrek in de regel pas effect in het daaropvolgende kalenderjaar.

A.5.3. Volgens de verzoekende partijen druist de stelling van de Ministerraad regelrecht in tegen het principe van de economische en monetaire unie en tegen het beginsel van de federale loyauteit. Zij betwisten overigens dat de afschaffing van de aftrekbaarheid slechts een beperkt effect zou hebben en staven dit met cijfers die in het Vlaams Parlement zijn aangehaald. Voor hen staat het vast dat de bestreden maatregel een ernstige concurrentiedistorsie tussen de gewesten tot stand brengt en afbreuk doet aan de federale loyauteit.

A.6.1. In een vijfde middel voeren de verzoekende partijen de schending van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel, aan doordat de verlaging van de vennootschapsbelasting, die ten goede komt aan iedere vennootschap, slechts wordt gedragen door een zeer beperkte groep van ondernemingen, namelijk de federale vennootschapsbelastingplichtige onderneming die tegelijk regionale milieuheffingsplichtige is. Zij betogen dat de afvalverwerkers door de aangevochten maatregel dubbel worden belast : enerzijds, kunnen zij op federaal niveau de afvalheffingen niet meer als beroepskosten aftrekken met als gevolg dat hun belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting verhoogt en de belasting drastisch vermeerdert; anderzijds, dienen zij op gewestelijk niveau blijvend de afvalheffing te betalen. Zij berekenen dat de afvalheffingsplichtigen aldus geconfronteerd worden met 100 pct. gewestelijke belasting, 33,99 pct. federale belastingen en het verlies aan winst, wat een totaliteit geeft van 151,49 pct. Zij vrezen dat de bestreden maatregel de concurrentiële draagkracht van de afvalverwerkers te boven zal gaan en dat zij niet langer zullen concurreren met de afvalintercommunales, die worden vrijgesteld van vennootschapsbelasting, van B.T.W., van verkeersbelasting, van de accijns op de diesel, van de lokale belastingen en van het eurovignet.

A.6.2. Volgens de Ministerraad vloeit de in het vijfde middel aangeklaagde ongelijke behandeling niet voort uit de bestreden bepaling maar uit de gewestelijke fiscaliteit. Wanneer een gewestelijke belasting bepaalde vennootschappen harder treft dan andere bestaat er voor de federale overheid geen verplichting om die ongelijke behandeling te verhelpen.

A.6.3. De verzoekende partijen beklemtonen dat uit de rechtspraak van het Hof moet worden afgeleid dat het evenredigheidsbeginsel in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen de federale Staat en de gewesten een zeer belangrijke rol speelt en dat geen enkele overheid bij het voeren van het beleid dat haar is toevertrouwd zo verre gaande maatregelen mag treffen dat een andere overheid het uitermate moeilijk krijgt een beleid dat haar is toevertrouwd uit te voeren. Zij wijzen erop dat enig overleg tussen de federale overheid en de gewesten niet heeft plaatsgevonden. Zij verwijzen verder naar de compensatiemaatregelen die het Vlaamse Gewest genoodzaakt is te nemen. Zij besluiten hieruit dat het verweer van de federale overheid zeer zwak is en dat het haar plicht is om de fragiele Belgische staatsstructuur niet te destabiliseren.

In de zaak nr. 2744

A.7. De verzoekende partijen zijn kleine of middelgrote ondernemingen die hetzij zelf één of diverse pompstations uitbaten, hetzij eigenaar ervan zijn. Krachtens het Waalse decreet van 19 november 1998 tot invoering van een belasting op de automaten in het Waalse Gewest, betalen zij elk jaar een aanzienlijke belasting aan het Waalse Gewest. Zij stellen dat die gewestelijke belasting op automaten tot de goedkeuring van de bestreden bepaling voor hen volkomen neutraal was, vermits zij die als beroepskosten in de vennootschapsbelasting konden aftrekken van hun belastbare jaarlijkse winsten. Doordat artikel 8, 1°, van de wet van 24 december 2002 die aftrekbaarheid afschaft, zullen hun winsten dalen en zullen zij verlies lijden. Hieruit blijkt volgens de verzoekende partijen dat zij een actueel belang hebben bij hun beroep tot vernietiging.

A.8.1. In een eerste middel voeren zij de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet aan, doordat de bestreden bepaling enkel van toepassing is op rechtspersonen en niet op de natuurlijke personen. Vermits het Waalse decreet van 19 november 1998 geldt voor elke eigenaar van een pompstation met een volledig geautomatiseerde zelfbedieningspomp, ongeacht of het een natuurlijke persoon dan wel een rechtspersoon betreft en ongeacht de omvang van de onderneming, waarbij de belasting is vastgesteld op grond van het aantal « slangkranen » of « meters », brengt de bestreden bepaling een discriminatie teweeg vermits de eigenaars, rechtspersonen, de gewestelijke belasting op automaten niet langer zullen kunnen aftrekken van hun belastbare beroepsinkomsten terwijl de eigenaars, natuurlijke personen, van vergelijkbare pompstations, dit wel nog zullen kunnen doen. Volgens de verzoekende partijen bestaat er geen voldoende objectief verschil tussen de

verschillende marktdeelnemers op basis van de enkele aard van de persoon, hetgeen in het bijzonder wordt aangetoond door het geval van de derde verzoekende partij die eigenaar is van één enkel pompstation maar de Waalse gewestelijke belasting op automaten niet zal kunnen aftrekken terwijl de eigenaar, natuurlijke persoon, dit wel zal kunnen. De bestreden bepaling werkt uitsluitend in het nadeel van de handelsvennootschappen, ongeacht hun omvang, hun omzet en het aantal pompstations waarvan zij eigenaar zijn. Het gegeven dat een schuldenaar van de Waalse gewestelijke belasting een belastingplichtige is die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, kan niet worden beschouwd als een objectieve en redelijke verantwoording voor het verschil in behandeling. De verzoekende partijen merken op dat ook de Raad van State op die verschillende behandeling heeft gewezen. Zij achten de verantwoording van de Regering hieromtrent, namelijk dat natuurlijke personen en vennootschappen in fiscale aangelegenheden niet vergelijkbaar zijn, niet pertinent. In dit verband wijzen zij er ook op dat de Waalse gewestelijke belasting op automaten geenszins een sanctiebelasting is en geen enkel ontrudend doel heeft vermits de pompinstallaties volledig in overeenstemming zijn met de milieunormen. Bijgevolg kan de doelstelling van de wetgever bij de bestreden bepaling, namelijk de doeltreffendheid van de fiscale instrumenten welke door de gewesten in het kader van hun fiscale autonomie werden aangenomen te versterken, niet worden bereikt.

A.8.2. Zich baserend op de rechtspraak van het Hof en het advies van de Raad van State, is de Ministerraad van mening dat de wetgever terecht kon uitgaan van de niet-vergelijkbaarheid in fiscale zaken van natuurlijke personen en rechtspersonen, zodat er geen sprake kan zijn van enige schending van het gelijkheidsbeginsel. Indien de vergelijkbaarheid toch zou worden aangenomen, dan meent de Ministerraad dat de bestreden maatregel perfect past in het doel van de wet van 24 december 2002, zijnde de verlaging van de tarieven van de vennootschapsbelasting en dit binnen een budgettair neutraal kader. De bestreden bepaling is een maatregel die deze verlaging mogelijk maakt, meer nog, zij voorziet in de noodzakelijke compensatie voor de verlaging van die tarieven die uitsluitend de vennootschappen ten goede komt. Volgens de Ministerraad is het dan ook objectief en redelijk verantwoord dat de wetgever geen soortgelijke maatregel heeft genomen ten opzichte van natuurlijke personen, vermits zij niet het voordeel van de hervorming genieten. Indien de wetgever dit wel had gedaan, dan zou hij volgens de Ministerraad het gelijkheidsbeginsel hebben geschonden. De Ministerraad meent ten slotte dat de notie « gewestelijke belastingen » ruim moet worden geïnterpreteerd en niet alleen die belastingen bedoelt die nauw verband houden met de beleidsdomeinen van de gewesten.

A.9.1. In een tweede middel menen de verzoekende partijen dat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet zijn geschonden doordat de bestreden bepaling een onverantwoorde discriminatie invoert tussen de vennootschappen die eigenaar zijn van uitsluitend in het Waalse Gewest gevestigde pompstations en vennootschappen die eigenaar zijn soortgelijke installaties en die gevestigd zijn in het Vlaamse Gewest of in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. De belasting op automaten en slangkranen van pompstations geldt immers uitsluitend in het Waalse Gewest, vermits in de andere gewesten een dergelijke belasting niet bestaat. Ofschoon de verzoekende partijen toegeven dat dit verschil op zich niet tot een ongrondwettige discriminatie dient te leiden daar het Waalse Gewest binnen zijn bevoegdheid heeft gehandeld, menen zij dat, gelet op artikel 172 van de Grondwet, krachtens hetwelk inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd, diverse categorieën van belastingplichtigen die zich in vergelijkbare situaties bevinden niet op verschillende wijze mogen worden behandeld. Door vennootschappen iedere mogelijkheid te ontzeggen om de gewestelijke belasting waaraan zij onderworpen zijn van hun belastbare inkomsten af te trekken, voert artikel 8, 1°, van de wet van 24 december 2002 een onverantwoorde discriminatie in tussen de vennootschappen die eigenaar zijn van pompstations in Wallonië en die welke eigenaar zijn van pompstations in de andere twee gewesten.

A.9.2. De Ministerraad merkt allereerst op dat er een soortgelijke belasting op automatische verdelers van brandstof bestaat in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. De Ministerraad stelt vervolgens dat de wet van 24 december 2002 op zich geen enkele discriminatie doet ontstaan maar neutraal is. Indien er een onderscheid zou zijn, dan is dat een gevolg van de fiscale autonomie van de gewesten. De federale staatsstructuur verhindert dat de Staat rekening houdt met de regionale belastingen of deze compenseert.

A.10.1. In een derde middel stellen de verzoekende partijen dat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet worden geschonden doordat artikel 8, 1°, van de wet van 24 december 2002 enkel verbiedt om bepaalde gewestelijke belastingen, waaronder de bij het decreet van het Waalse Gewest van 19 november 1998 ingestelde belasting, als beroepskosten af te trekken van de belastbare inkomsten van de vennootschappen terwijl de belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en gewesten wel nog aftrekbaar zijn zodat er een onverantwoorde discriminatie bestaat tussen vennootschappen die onderworpen zijn aan de eerste categorie van belasting, die zij moeten betalen wegens hun handelsactiviteit en die voor hen in werkelijkheid een vorm van exploitatiekosten uitmaakt maar die zij niet van hun inkomsten mogen aftrekken, enerzijds, en de vennootschappen die onderworpen zijn aan een of meer

belastingen van de tweede categorie, die voor hen eveneens exploitatiekosten vormen maar die zij dus wel mogen aftrekken van hun belastbare inkomsten, anderzijds. Volgens de verzoekende partijen bevinden de verschillende categorieën van belastingplichtigen zich nochtans in identieke situaties daar het vennootschappen betreft die in het kader van hun activiteiten onderworpen zijn aan gewestelijke belastingen, zodat voor die discriminatie geen redelijke verantwoording kan worden aangevoerd. Het principe van de budgettaire neutraliteit is voor de verzoekende partijen geen aanvaardbaar argument daar zij niet inzien hoe de niet-aftrekbaarheid van de gewestelijke belasting op automaten die neutraliteit beter zou kunnen waarborgen dan de belasting op de automatische ontspanningstoestellen of de belasting op de spelen en weddenschappen bijvoorbeeld. Evenmin is het door de bestreden bepaling ingestelde verbod tot aftrek evenredig met het doel van de wetgever, namelijk het ontradende karakter van de gewestelijke belastingen te versterken. Volgens de verzoekende partijen is brandstofverdeling noodzakelijk voor de economie en op zich niet verontreinigend zodat dit geen maatschappelijk gevaar vormt, in tegenstelling tot de kansspelen, de weddenschappen en dergelijke meer.

A.10.2. De Ministerraad geeft toe dat de beide categorieën vergelijkbaar lijken. Evenwel moet men volgens de Ministerraad rekening houden met het gegeven dat de belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 van oorsprong federale belastingen waren die, ter financiering, aan de gewesten werden uitgekeerd. Ten opzichte van die belastingen behoudt de federale wetgever een min of meer grote bevoegdheid afhankelijk van het type van belasting. De andere gewestelijke belastingen daarentegen zijn door de gewesten ingevoerd op basis van hun fiscale autonomie zodat de federale wetgever dienaangaande geen enkele bevoegdheid heeft. Toestaan dat die laatste categorie van gewestelijke belastingen aftrekbaar zijn, zou volgens de Ministerraad tot gevolg hebben dat de federale Staat (en dus elke belastingplichtige) een gedeelte voor zijn rekening neemt en dit in het voordeel van het gewest dat van zijn fiscale autonomie het meest gebruik heeft gemaakt. Aldus zou er een discriminatie ontstaan tussen de gewesten. Dit is niet het geval voor de gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vermits dit belastingen zijn gemeenschappelijk aan de drie gewesten. De Ministerraad besluit dat, door het bestreden onderscheid tussen de twee soorten gewestelijke belastingen te maken, de federale wetgever de fiscale autonomie van de gewesten respecteert en een discriminatie tussen de gewesten vermydt.

A.11.1. Ten slotte voeren de verzoekende partijen de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet aan in zoverre de bestreden bepaling enkel de gewestbelastingen beoogt terwijl de provincie- en gemeentebelastingen ten laste van belastingplichtigen als beroepskosten aftrekbaar blijven. De verantwoording die voor die onderscheiden behandeling is geboden door de Regering en waarbij wordt gewezen op de grote ongelijkheid van de lokale belastingen, is volgens de verzoekende partijen niet redelijk. De verzoekende partijen citeren hierbij rechtsleer die hun stelling ondersteunt.

A.11.2. De Ministerraad doet opmerken dat de bevoegde Minister tijdens de parlementaire behandeling van de bestreden bepaling reeds heeft aangekondigd dat mogelijkerwijs in een tweede stadium ook de gemeente- en provinciebelastingen van de aftrekbaarheid zullen worden uitgesloten. De wetgever heeft evenwel in een eerste stadium de niet-aftrekbaarheid maximaal willen beperken, rekening houdend met zijn doelstelling van budgettaire neutraliteit. De Ministerraad twijfelt daarenboven aan het belang van de verzoekende partijen bij dat middel vermits een eventuele vernietiging tot gevolg zou hebben dat de niet-aftrekbaarheid dient te worden toegepast op de gemeentelijke en provinciale belastingen.

De Ministerraad betwijfelt ook of de gewestelijke belastingen, enerzijds, en de gemeentelijke en provinciale belastingen, anderzijds, vergelijkbaar zijn daar deze laatste zich op een lager niveau bevinden dan de federale belastingen hetgeen niet het geval is voor de gewestelijke belastingen. Zelfs indien de vergelijkbaarheid wordt aanvaard dan meent de Ministerraad dat de onderscheiden behandeling objectief, pertinent en redelijk is daar de lokale belastingen een grote verscheidenheid vertonen, zowel in hun aard als in hun aantal, zodat het onderzoeken van de aard van die diverse belastingen te grote kosten zou meebrengen voor de federale overheid, hetgeen de doelstelling van de budgettaire neutraliteit opnieuw ongedaan zou maken. De Ministerraad herhaalt ten slotte dat het redeneren in termen van de aard van de belasting en het doel ervan niet houdbaar is.

In de zaak nr. 2752

A.12. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 2752 is een beroepsvereniging die onder meer tot doel heeft de beroepsbelangen van ondernemingen voor recuperatie van ferro- en non-ferrometalen te verdedigen en hen bij de openbare overheden en andere instellingen te vertegenwoordigen. De tweede tot en met de zesde verzoekende partij zijn allen bedrijven actief in de recyclagesector van ferro- en non-ferrometalen. Zij stellen dat de bestreden beslissing hen hard zal treffen. Het residuafval, afkomstig van hun recyclegeactiviteit, moet immers

nog worden verbrand of gestort. Door de niet-afrekbaarheid van de milieueffingen zal de totaalprijs van het storten respectievelijk verbranden, verhogen. De verzoekende partijen menen dat zij die hogere prijs niet zullen kunnen doorrekenen aan klanten omdat zij in concurrentie komen zowel met recyclagebedrijven in het buitenland als met de producenten van natuurlijk erts. Doordat hun prijzen nadelig beïnvloed zullen worden, vrezen zij dat zij minder klanten zullen hebben en er finaal minder gerecycleerd zal worden zodat er opnieuw meer afval zal worden geproduceerd. Zij besluiten dat zij dus wel degelijk een belang hebben, ook al zijn zij niet de rechtstreekse geadresseerden van de bestreden norm omdat zij, misschien nog meer dan de stortplaatsen en de verbrandingsinstallaties, geraakt worden door de bestreden norm. Ook de eerste verzoekende partij beweert over een voldoende belang te beschikken daar haar maatschappelijk doel, dat van haar leden en van de ganse sector, in de negatieve zin wordt aangetast door de bestreden bepaling.

A.13.1. Het eerste middel van de verzoekende partijen betreft de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

In een eerste onderdeel voeren zij de schending van voormelde artikelen aan doordat de wet van 24 december 2002 alleen wijzigingen aanbrengt in de vennootschapsbelasting en niet in de personenbelasting zodat er een ongeoorloofde discriminatie in het leven wordt geroepen tussen « die bedrijven die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting en die bedrijven die onderworpen zijn aan de personenbelasting ». Zij menen dat de omstandigheid dat aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting verschillende beginselen ten grondslag liggen, niet noodzakelijkerwijze betekent dat niet kan worden overgegaan tot het toetsingsproces inzake het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel, en zij beroepen zich hierbij op rechtspraak van het Hof en op adviezen van de afdeling wetgeving van de Raad van State. Zij beklemtonen dat vandaag zowel de vennootschappen en de andere rechtspersonen als de natuurlijke personen onderworpen zijn aan regionale belastingen en dat zij allen over dezelfde aftrekmogelijkheid beschikken. Het gegeven dat enkel vennootschappen de verlaagde belasting kunnen genieten, is voor de verzoekende partijen geen voldoende verantwoording om enkel diegenen die vennootschapsbelasting verschuldigd zijn te treffen met de bestreden maatregel. Evenmin zien zij hoe de doeltreffendheid van de gewestbelastingen groter zou kunnen worden door die belastingen in de vennootschapsbelasting niet langer aftrekbaar te maken terwijl ze dat in de personenbelasting wel zijn.

In een tweede onderdeel voeren de verzoekende partijen de schending van het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel aan doordat in de praktijk sommige vennootschappen meer dan andere vennootschappen zullen worden getroffen. Vooral de bedrijven die te kampen hebben met milieueffingen worden getroffen. De verzoekende partijen zien niet in hoe de doelstellingen van de wetgever, zijnde de zorg voor budgettaire neutraliteit en de wens om de effectiviteit van de regionale belastingen te verhogen, vergt dat één bepaalde categorie van belastingplichtigen meer wordt getroffen dan een andere categorie.

In een derde onderdeel voeren zij aan dat de bestreden bepaling, die uitdrukkelijk mede gemotiveerd is vanuit een milieuoogpunt namelijk het versterken van de milieueffingen, alle vennootschappen op dezelfde wijze behandelt en met name ook die vennootschappen zoals recyclagebedrijven wier maatschappelijke activiteit precies erin bestaat afval te vermijden. In het licht van de doelstelling van de wetgever zien de verzoekende partijen niet in hoe kan worden verantwoord dat alle vennootschappen het voordeel van de aftrekbaarheid van de milieueffingen verliezen, en met name zowel die vennootschappen die veel afval produceren, als restproduct van hun eigenlijke activiteit, als die vennootschappen die precies tot maatschappelijk doel hebben om afval te recyclen. Terwijl voor niet-recyclagebedrijven de maatregel kan worden verantwoord, heeft hij voor een recyclagebedrijf precies het omgekeerde effect, wat ingaat tegen de doelstelling van de wetgever. Bijgevolg menen zij dat er schending is van het gelijkheidsbeginsel doordat ongelijke situaties op gelijke wijze worden behandeld.

In een vierde onderdeel verklaren de verzoekende partijen niet in te zien waarom een onderscheid wordt gemaakt tussen gewestelijke belastingen, heffingen en retributies die niet langer aftrekbaar zijn als beroepskosten, enerzijds, en de provinciale en gemeentelijke belastingen, in het bijzonder de milieubelastingen, anderzijds. Naar mening van de verzoekende partijen zijn beide soorten van belastingen vergelijkbaar daar zij beide onvermijdbare kosten uitmaken in het kader van de beroepsactiviteiten van de vennootschappen. In het licht van de doelstellingen van de wetgever zien zij niet in waarom een onderscheid moet worden gemaakt tussen lokale belastingen en gewestbelastingen.

Als vijfde onderdeel voeren de verzoekende partijen schending van het gelijkheidsbeginsel aan doordat de bestreden bepaling een ongeoorloofd onderscheid creëert tussen de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies die niet aftrekbaar zijn en de federale milieutaksen die wel aftrekbaar blijven. De bijzondere wet van

13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten heeft, volgens de verzoekende partijen, alle bevoegdheden met betrekking tot de milieutaksen toevertrouwd aan de federale overheid. Die taksen worden niet beoogd door de bestreden bepaling en blijven dus aftrekbaar. De verzoekende partijen verklaren geen verantwoording te vinden voor dat onderscheid in het licht van de dubbele doelstelling van de wetgever, te meer daar zij uit de rechtspraak van het Hof afleiden dat de federale milieutaks moet worden aangezien als een zuiver regulerende milieuheffing.

A.13.2. Wat het eerste onderdeel betreft meent de Ministerraad dat vennootschappen en natuurlijke personen die hun werkzaamheid in de vorm van een eenmanszaak uitoefenen zich vanuit fiscaal oogpunt niet in dezelfde situatie bevinden en dat voor elke van beide categorieën een afzonderlijk belastingstelsel van toepassing is.

Wat het tweede en het derde onderdeel betreft, meent de Ministerraad dat de aangeklaagde onderscheiden in behandeling niet voortvloeien uit de aangevochten bepaling maar wel uit de gewestbelastingen zelf waarbij sommige bedrijfssectoren zwaarder worden belast dan andere. Het zijn die gewestbelastingen zelf die de vennootschappen treffen, ongeacht of ze als beroepskosten aftrekbaar zijn in de federale vennootschapsbelasting. Gelet op de fiscale autonomie van de gewesten, bestaat er voor de federale overheid geen verplichting om die ongelijke behandeling te verhelpen.

Wat het vierde onderdeel betreft, stelt de Ministerraad dat het gelijkheidsbeginsel niet de gelijke behandeling van belastingen, heffingen en retributies beoogt te verzekeren. Het komt de wetgever toe te oordelen of een stelsel van fiscale vrijstellingen dat hij heeft ingevoerd al dan niet moet worden gehandhaafd of vervangen door een ander stelsel. Volgens de Ministerraad vermelden de verzoekende partijen niet welke categorieën van belastingplichtigen ongelijk zouden worden behandeld. Alle vennootschappen gevestigd in een bepaald gewest zijn immers onderworpen aan de aldaar van toepassing zijnde gewestelijke belastingen, net zoals de vennootschappen gevestigd in een bepaalde gemeente of provincie onderworpen zijn aan de aldaar van toepassing zijnde lokale belastingen. Het verschil dat dienaangaande kan bestaan tussen de verschillende gewesten, gemeenten en provincies volgt niet uit de bestreden bepaling maar uit de staatsorganisatie. Ten slotte meent de Ministerraad dat de gewestfiscaliteit veeleer gericht is op het realiseren van bepaalde doelstellingen dan de gemeentelijke of provinciale belastingen, die een dispaaraat karakter vertonen.

Wat het vijfde onderdeel betreft, verklaart de Ministerraad niet in te zien welke federale milieutaksen door de verzoekende partijen bedoeld worden. De Ministerraad beklemtoont evenwel dat de gewestelijke belastingregels behoren tot de bevoegdheid van een andere overheid zodat de federale overheid ermee geen rekening dient te houden bij het bepalen van het federaal stelsel.

A.13.3. In hun memorie van antwoord herhalen de verzoekende partijen dat zij het onevenredig achten dat een specifieke categorie van de vennootschappen de compenserende maatregelen moet dragen voor een algemene belastingverlaging die ten goede komt aan alle vennootschappen.

Volgens hen slaagt de Ministerraad er niet in aan te tonen waarom de budgettaire neutraliteit vereist dat een reeds aan milieuheffingen onderworpen categorie van belastingplichtigen veel meer dan anderen de last moet dragen van een algemene belastingverlaging.

A.14.1. In een tweede middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van artikel 170, § 2, van de Grondwet en van artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, in samenhang met het evenredigheidsbeginsel. Volgens hen is de kernvraag of de federale wetgever rechtens vermocht een belastingmaatregel te nemen teneinde de effectiviteit van een regionale belasting te verhogen. Door de maatregel te verantwoorden op grond van een zuiver « gewestelijke doelstelling », menen de verzoekende partijen dat de federale wetgever doelbewust zijn bevoegdheid heeft overschreden.

A.14.2. De Ministerraad betwist dat het de bedoeling was van de wetgever om de effectiviteit van de gewestelijke fiscaliteit te verhogen. De wetgever wou enkel vermijden dat bepalingen in de federale fiscale wetgeving de gewestelijke fiscaliteit, zelfs onrechtstreeks, zouden beïnvloeden. Het respect voor de autonomie van de gewesten op fiscaal gebied en de eraan verbonden verantwoordelijkheid worden beklemtoond. Er wordt volgens de Ministerraad enkel een duidelijker scheiding gemaakt tussen de bevoegdheden van de federale wetgever en die van de gewestelijke wetgever daar de federale fiscaliteit geen impact meer heeft op de door de gewesten ingevoerde fiscale heffingen.

A.14.3. De verzoekende partijen beklemtonen dat de Ministerraad niet kan ontkennen dat de bestreden bepaling openlijk is aangenomen om de doeltreffendheid van een regionale belasting te verhogen zodat de kernvraag blijft of de federale wetgever daartoe bevoegd is.

A.15.1. De Vlaamse Regering voert in de drie samengevoegde zaken als eerste middel de schending aan van artikel 170, § 2, van de Grondwet, van artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingsbevoegdheid en van artikel 6 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen. De Vlaamse Regering meent dat, vermits de federale wetgever met de wetwijziging de doeltreffendheid van de gewestbelastingen wou verhogen, er geen sprake kan zijn van enige « noodzakelijkheid » om een dergelijke belasting in te voeren, zodat artikel 170, § 2, van de Grondwet is geschonden. Meer nog, door een dergelijke bepaling in te voeren teneinde de effectiviteit van maatregelen te verhogen die niet tot de bevoegdheid van de federale overheid behoren, heeft de federale wetgever zijn bevoegdheden overschreden, te meer daar krachtens voormeld artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 de Staat niet gemachtigd is om belastingen te heffen op de in artikel 6, § 1, II, eerste lid, van de bijzondere wet bedoelde materies water en afval, noch opcentiemen te heffen op belastingen en heffingen op die materies, noch hierop kortingen toe te staan.

Als tweede middel voert de Vlaamse Regering de schending van het evenredigheidsbeginsel aan vermits de federale overheid, door het afschaffen van de aftrekbaarheid van de gewestbelastingen in de vennootschapsbelasting, het het Vlaamse Gewest overdreven moeilijk maakt een leefmilieubeleid te voeren. De gewestelijke milieuheffingen zijn immers ingevoerd in een bepaalde fiscale context, namelijk in de wetenschap dat die heffingen wel degelijk aftrekbaar zijn, zodat de hoogte van de heffingen zodanig is vastgesteld dat zij een bepaalde handelwijze van de belastingplichtige bedrijven tracht te bevorderen. De Vlaamse Regering staft dit met concrete voorbeelden en besluit dat de eenzijdige wijziging door de federale wetgever van die algemene fiscale context, waarbij aan bedrijven een bijkomende last wordt opgelegd, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.

A.15.2. De Ministerraad antwoordt op het eerste middel dat de federale wetgever geen enkele « noodzakelijkheid » diende aan te tonen vermits de bestreden bepaling geen enkele fiscale bevoegdheid aan de gemeenschappen en de gewesten onttrekt en evenmin de fiscaliteit van de gemeenschappen en de gewesten ten aanzien van bepaalde belastingplichtigen beperkt. Volgens de Ministerraad heeft de wetgever niet beoogd de doeltreffendheid van de gewestelijke belastingen te verhogen. Integendeel, hij heeft door het afschaffen van de aftrekbaarheid van de gewestelijke belastingen in de vennootschapsbelasting, de fiscale autonomie van de gewesten willen respecteren en niet langer willen toestaan dat de federale Staat een deel van de door de gewesten gevestigde belasting op zich neemt wat het effect van die belasting vermindert. Al evenmin is er volgens de Ministerraad een schending van artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 daar de bestreden bepaling geen belastingen heft op de materies water en afval.

De Ministerraad meent dat het tweede middel enkel gebaseerd is op loutere beweringen die niet gestaafd worden. Ook al wijzigt de bestreden maatregel de fiscale context en kan hij repercussies hebben op de gewesten, toch wordt naar mening van de Ministerraad niet aangetoond dat het voor het Vlaamse Gewest overdreven moeilijk wordt om het leefmilieubeleid doelmatig te voeren.

- B -

B.1. Uit de verzoekschriften blijkt dat het beroep tot vernietiging beperkt is tot artikel 8, 1°, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (hierna « wet van 24 december 2002 »). Dat artikel wijzigt artikel 198 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, waarin de uitgaven worden opgesomd die,

inzake vennootschapsbelasting, niet worden aangemerkt als beroepskosten. De aangevochten bepaling luidt aldus :

« In artikel 198 van hetzelfde Wetboek, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° het eerste lid, 5°, opgeheven bij de wet van 22 december 1998, wordt hersteld in de volgende lezing :

‘ 5° de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies andere dan deze bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, alsmede de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen met betrekking tot deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies; ’ ».

B.2.1. Met de wet van 24 december 2002 wilde de wetgever de vennootschapsbelasting hervormen om op een substantiële manier het tarief van die belasting te verlagen. Die hervorming diende evenwel te geschieden binnen een budgettair neutraal kader. Aldus worden voor de vennootschappen sommige aftrekken herzien of gewijzigd (*Parl. St., Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7*). De bestreden bepaling past in dat kader. Luidens de memorie van toelichting :

« moet de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting plaatsvinden binnen een neutraal kader op budgettair vlak. [...] »

Dit globale doel wordt gedeeltelijk bereikt door onderhavige bepaling die de aftrek van de gewestbelastingen ten name van de binnenlandse vennootschappen verbiedt.

Dit middel werd dus gebruikt rekening houdend met de globale doelstelling tot verlaging van het belastingtarief waarvan alle binnenlandse vennootschappen zullen kunnen genieten, zodat alle binnenlandse vennootschappen beoogd worden door deze maatregel. » (*ibid.*, pp. 44-45)

B.2.2. De bestreden bepaling sluit niet de aftrekbaarheid van de belastbare inkomsten als beroepskosten van alle gewestelijke belastingen en heffingen in de vennootschapsbelasting uit maar enkel van « de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies » andere dan diegene die zijn vermeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten zoals laatst gewijzigd bij de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten.

Bedoeld zijn enkel de belastingen die de gewesten invoeren op grond van hun autonome fiscale bevoegdheid bedoeld in artikel 170, § 2, van de Grondwet (cf. *Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 43-44) en - hoewel de parlementaire voorbereiding het tegenovergestelde aangeeft (*ibid.*) - de retributies welke zij vaststellen met toepassing van artikel 173 van de Grondwet.

Aangezien de middelen enkel betrekking hebben op de aldus omschreven gewestelijke belastingen en niet op de blijkens de parlementaire voorbereiding niet beoogde gewestelijke retributies, zal het Hof deze laatste niet in zijn onderzoek betrekken.

B.2.3. De keuze voor de autonome gewestelijke belastingen werd door de wetgever als volgt gemotiveerd :

« Toelaten dat deze belastingen, heffingen en retributies zouden worden afgetrokken van de winsten belastbaar in de vennootschapsbelasting, zou het uiteindelijk effect van deze heffingen verminderen en zou derhalve van dien aard zijn dat de doeltreffendheid van de fiscale instrumenten, welke op autonoom vlak werden aangenomen door de Gewesten [...] onrechtstreeks zou worden gedwarsboomd. » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 44)

B.3. De in de verzoekschriften aangevoerde middelen hebben zowel betrekking op de naleving van de bevoegdheidsregels als op de inachtneming van het gelijkheidsbeginsel. Het Hof onderzoekt de overeenstemming van de aangevochten bepaling met de bevoegdheidverdelende regels alvorens de bestaanbaarheid ervan met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te onderzoeken.

B.4. In een eerste reeks van middelen wordt de schending aangevoerd van artikel 170, § 2, van de Grondwet, *junctis* artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet (thans artikel 170) bedoelde belastingsbevoegdheid, alsook het evenredigheidsbeginsel. Met de bestreden bepaling zou de federale wetgever zich ten eerste ten onrechte in het milieubeleid van de gewesten mengen doordat hij, zich baserend op het verschil tussen de autonome gewestelijke belastingen en de gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, de effectiviteit van de autonome gewestelijke belastingen zou willen verhogen, wat hem niet zou toekomen. Ten tweede zou de bestreden

maatregel tot gevolg hebben dat diegenen die de afvalheffingen verschuldigd zijn, waarvoor op grond van artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen uitsluitend de gewesten bevoegd zijn, meer belastingen zouden dienen te betalen terwijl de Staat overeenkomstig artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 niet gemachtigd is om belastingen te heffen op de in artikel 6, § 1, II, bedoelde materies water en afval. Minstens zou de federale wetgever het de gewesten overdreven moeilijk maken een leefmilieubeleid te voeren vermits aldus geïntervenieerd wordt in de economische draagwijdte van de milieuheffingen.

B.5.1. De bestreden bepaling schaft, binnen het kader van de vennootschapsbelasting, de aftrekbaarheid als beroepskosten van de autonome gewestelijke belastingen af. Met die maatregel heeft de federale wetgever een bevoegdheid uitgeoefend die hem eigen is, namelijk zijn bevoegdheid op het stuk van vennootschapsbelasting. Het komt de wetgever die bevoegd is om een belasting te heffen toe de modaliteiten van die belasting vast te stellen.

Er dient evenwel te worden onderzocht of de federale wetgever bij het uitoefenen van zijn fiscale bevoegdheid geen inbreuk heeft gemaakt op de bevoegdheden van de gewesten.

B.5.2. Rekening houdend met de algemene fiscale bevoegdheid die overeenkomstig artikel 170, §§ 1 en 2, van de Grondwet aan de daarin genoemde overheden toekomt, staat het de federale wetgever in principe vrij de modaliteiten te bepalen voor de berekening van de belastbare grondslag van de federale vennootschapsbelasting en dus te bepalen dat de bedoelde gewestbelastingen niet langer als aftrekbare beroepskosten kunnen worden beschouwd. Ook al heeft een dergelijke maatregel onmiskenbaar gevolgen voor de belastingplichtigen die onderworpen zijn zowel aan de vennootschapsbelasting als aan die gewestbelastingen, toch kan een dergelijke maatregel niet worden beschouwd als een nieuwe federale belasting. Het betreft evenmin een beperking of een afschaffing van de door de gewesten ingestelde belasting zodat de vraag of de « noodzakelijkheid » ervan, zoals bedoeld in artikel 170, § 2, tweede lid, van de Grondwet, is aangetoond niet dient te worden gesteld.

B.5.3. Overigens moet een wetgever, wanneer hij een belasting heft, het belang dat hij wil beschermen afwegen tegen andere belangen wanneer die beschermd worden door maatregelen van andere wetgevers bij de uitoefening van hun bevoegdheid. Die evenredigheid is een onderdeel van de bevoegdheid van die wetgever.

In dit verband moet bijzondere aandacht worden besteed aan het milieueffingenbeleid van de gewesten dat, ofschoon het zijn bevoegdheidsrechtelijke grondslag vindt in de bevoegdheid van de gewesten om belastingen te heffen, in nauw verband staat met hun bevoegdheid inzake leefmilieu, zoals bedoeld in artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

B.5.4. Door de autonome gewestelijke belastingen als criterium te nemen, heeft de federale wetgever geenszins inbreuk gemaakt op bevoegdheden die de zijne niet zijn maar, zoals blijkt uit de verklaringen opgenomen in B.2.3, integendeel de fiscale autonomie van de gewesten en hun beleidsdoelstellingen dienaangaande willen respecteren.

B.5.5. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.6. In de zaak nr. 2705 wordt tevens de schending van artikel 172, eerste lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van de artikelen 10 en 11, in samenhang gelezen met artikel 143, § 1, van de Grondwet, aangevoerd, doordat de bestreden bepaling de compensatie voor de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting, die van toepassing is in zowel het Vlaamse, het Waalse als het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, zou afwentelen op één bepaald gewest, namelijk het Vlaamse Gewest, waar de autonome gewestelijke belastingen en met name de milieueffingen gemiddeld hoger liggen dan in de andere gewesten. De federale loyauteit en het recht op de gelijke bescherming van de economische en monetaire unie zouden hierdoor zijn aangetast.

B.7.1. Uit de algehele staatsopvatting en uit de bijzondere en gewone wetten tot bepaling van de onderscheiden bevoegdheden van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten, inzonderheid artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en de artikelen 9, § 1, en *9bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989, blijkt dat het Belgische staatsbestel berust op een economische en monetaire unie.

Hoewel artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 past in het kader van de toewijzing van bevoegdheden aan de gewesten wat de economie betreft, geldt die bepaling als de uiting van de wil van de bijzondere wetgever om een eenvormige basisregeling

van de organisatie van de economie in een geïntegreerde markt te handhaven. De diverse overheden dienen bijgevolg hun bevoegdheden uit te oefenen met inachtneming van het normatief kader van de economische en de monetaire unie.

B.7.2. *In casu* tonen de partijen niet aan en ziet het Hof niet in op welke wijze een maatregel die de afschaffing van de aftrekbaarheid van de autonome gewestelijke belastingen als beroepskosten in de vennootschapsbelasting beoogt en die zich dus beperkt tot het stellen van regels op fiscaal gebied binnen de eigen fiscale bevoegdheid van de federale wetgever inzake vennootschapsbelasting, op zichzelf de regels van de economische unie en in het bijzonder het vrije verkeer van goederen zou aantasten.

B.7.3. De omstandigheid dat de niet-aftrekbaarheid van de autonome gewestelijke belastingen voor bepaalde vennootschappen niet volledig gecompenseerd wordt door de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting, kan weliswaar de gewesten in voorkomend geval ertoe aanzetten de autonome belastingen te herzien, doch hieruit volgt niet dat de in het middel aangehaalde bepalingen zouden zijn geschonden.

B.7.4. De argumenten waarmee de verzoekende partijen willen aantonen dat de in het geding zijnde bepaling de federale loyaleit schendt, vallen verder samen met die welke in B.5 werden verworpen.

B.7.5. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.8. Alle verzoekende partijen voeren de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat artikel 8, 1^o, van de wet van 24 december 2002 enkel « de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies » uitsluit van de aftrekbaarheid als beroepskosten terwijl de provinciale en gemeentelijke belastingen wel aftrekbaar blijven.

B.9.1. Volgens de Ministerraad zijn de gewestelijke belastingen, enerzijds, en de gemeentelijke en provinciale belastingen, anderzijds, niet vergelijkbaar daar deze laatste zich op een lager niveau bevinden dan de federale belastingen.

Ofschoon de fiscale bevoegdheid die bij artikel 170, §§ 3 en 4, van de Grondwet aan de provincies en de gemeenten wordt toegekend, in de regel niet zinvol kan worden vergeleken

met de fiscale bevoegdheid van de federale Staat of van de gewesten, zijn de gewestelijke en de gemeentelijke en provinciale belastingen in het kader van de aftrekbaarheid of niet-aftrekbaarheid ervan als beroepskosten in de federale vennootschapsbelasting, vergelijkbaar vermits zij beide kosten kunnen uitmaken die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

De exceptie wordt verworpen.

B.9.2. Het behoort evenwel niet tot de bevoegdheid van het Hof zich uit te spreken over de verschillende wijze waarop de wetgever twee soorten van belastingen behandelt. Opdat het Hof zich kan uitspreken binnen de perken van zijn bevoegdheden moet het middel worden begrepen als een vergelijking van de fiscale situatie van twee categorieën van personen.

Dienaangaande stelt het Hof vast dat alle vennootschappen, in voorkomend geval, onderworpen zijn aan de autonome gewestelijke belastingen, enerzijds, alsook aan de gemeentelijke en provinciale belastingen, anderzijds.

B.9.3. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.10. In de zaak nr. 2705 alsook in de zaak nr. 2744 voeren de verzoekende partijen de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet aan, al dan niet in samenhang gelezen met de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, daar de bestreden bepaling ten onrechte een onderscheid zou maken tussen de autonome gewestelijke belastingen en de gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vermits, sinds de wijziging van laatstgenoemde bepaling bij de wet van 13 juli 2001, het onderscheid tussen beide soorten van belastingen verdwenen is. Volgens de verzoekende partijen zou er bijgevolg een discriminatie bestaan tussen de vennootschappen onderworpen aan de eerste categorie van belastingen en de vennootschappen onderworpen aan de tweede categorie van belastingen daar enkel deze laatste aftrekbaar zouden blijven als beroepskosten binnen de vennootschapsbelasting.

B.11.1. Zoals in B.9.2 stelt het Hof vast dat alle vennootschappen, in voorkomend geval, onderworpen zijn aan de autonome gewestelijke belastingen, enerzijds, alsook aan de gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989, anderzijds.

Afgezien van hetgeen zij in de in B.19 en B.21 uiteengezette middelen aanvoeren – die het Hof in B.20 en B.22 zal onderzoeken – tonen verzoekende partijen niet aan in welk opzicht een bepaalde categorie van vennootschappen zou worden gediscrimineerd ten opzichte van een andere categorie.

B.11.2. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.12. In de zaak nr. 2705 alsook in de zaak nr. 2752 voeren de verzoekende partijen de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet aan doordat de bestreden bepaling een ongelijkheid van behandeling zou invoeren tussen de autonome gewestelijke belastingen, die niet langer aftrekbaar zijn als beroepskosten in de vennootschapsbelasting, en de federale milieutaksen, die wel aftrekbaar blijven.

B.13.1. Vermits alle vennootschappen onderworpen kunnen worden zowel aan de autonome gewestelijke belastingen als aan de federale milieutaksen, is er tussen hen geen verschil in behandeling.

B.13.2. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.14. In de zaak nr. 2744 alsook in de zaak nr. 2752 voeren de verzoekende partijen aan dat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet worden geschonden doordat de bestreden bepaling enkel van toepassing is op vennootschappen en niet geldt voor natuurlijke personen die hun werkzaamheid in de vorm van een eenmanszaak uitoefenen. Ofschoon beide categorieën van personen onderworpen zijn aan de autonome gewestelijke belastingen, zal de tweede categorie van personen die belastingen wel nog als beroepskosten kunnen aftrekken in de personenbelasting, terwijl de eerste categorie van personen in de vennootschapsbelasting niet langer over die aftrekmogelijkheid beschikt.

B.15.1. Volgens de Ministerraad zijn vennootschappen en natuurlijke personen die hun werkzaamheid in de vorm van een eenmanszaak uitoefenen, op fiscaal vlak niet vergelijkbaar daar voor elke van beide categorieën van personen een afzonderlijk belastingstelsel van toepassing is.

B.15.2. Ofschoon aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting verschillende beginselen ten grondslag liggen vermits ten eerste de aanslagvoeten verschillen, ten tweede alle inkomsten, winsten en baten van de vennootschappen belastbaar zijn, wat niet het geval is voor die van de natuurlijke personen, en ten derde de natuurlijke personen van hun belastbaar inkomen enkel de bij de wet voorgeschreven kosten kunnen aftrekken, terwijl de vennootschappen alle kosten kunnen aftrekken behoudens die welke bij de wet zijn uitgesloten, dient de exceptie van de Ministerraad te worden verworpen, daar de autonome gewestelijke belastingen zowel voor natuurlijke personen als voor vennootschappen kosten uitmaken die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden in de zin van artikel 49 van het W.I.B. 1992 en bijgevolg vergelijkbaar zijn.

B.15.3. De exceptie wordt verworpen.

B.16.1. De bestreden bepaling past in het streven van de wetgever om het tarief van de vennootschapsbelasting te verlagen binnen een budgettair neutraal kader.

Vermits de tariefverlaging van de vennootschapsbelasting enkel ten goede komt aan de vennootschappen, is het niet onverantwoord de budgettaire compensatie voor het verlies van de fiscale ontvangsten als gevolg van die vermindering van het tarief van de vennootschapsbelasting, uitsluitend ten laste van de vennootschappen te leggen.

Een dergelijke maatregel kan evenmin als onevenredig worden beschouwd gelet op het voordeel van de tariefverlaging die de vennootschappen genieten.

B.16.2. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.17. De verzoekende partijen in de zaak nr. 2744 voeren de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet aan doordat de bestreden bepaling een ongelijkheid

van behandeling zou invoeren tussen de vennootschappen die eigenaar zijn van uitsluitend in het Waalse Gewest gevestigde pompstations, die onderworpen zijn aan de jaarlijkse heffing op zelfbedieningspompen bedoeld in het decreet van het Waalse Gewest van 19 november 1998 tot invoering van een belasting op de automaten in het Waalse Gewest (*Belgisch Staatsblad*, 27 november 1998), enerzijds, en vennootschappen die eigenaar zijn van soortgelijke installaties en die gevestigd zijn in de twee andere gewesten, anderzijds, waar een dergelijke heffing niet zou bestaan. Ten gevolge van de bestreden bepaling zou enkel de eerste categorie van vennootschappen de bovenvermelde belasting niet langer als beroepskosten in de vennootschapsbelasting kunnen aftrekken.

B.18.1. De in het middel aangeklaagde onderscheiden behandeling houdt verband, niet met de bestreden bepaling, die alle autonome gewestelijke belastingen in elk gewest zonder onderscheid beoogt, maar met de fiscale autonomie die door de Grondwet aan de gewesten is toegekend en met de daaruit voortvloeiende mogelijkheid van een onderscheiden beleid. Die fiscale autonomie van de gewesten houdt onder meer in dat niet kan worden beweerd dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden door het enkele feit dat het ene gewest een belasting heeft ingevoerd terwijl het andere gewest dat niet heeft gedaan. Een zodanig verschil kan op zich niet geacht worden strijdig te zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Zelfs wanneer bepaalde vennootschappen door de bestreden maatregel meer worden getroffen dan andere, kan die omstandigheid niet worden beschouwd als een onevenredig gevolg van de maatregel, nu die niet willekeurig is.

B.18.2. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.19. In de zaak nr. 2705 alsook in de zaak nr. 2752 voeren de verzoekende partijen de schending van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet aan, gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel, doordat de verlaging van de vennootschapsbelasting die ten goede komt aan elke vennootschap, slechts zou worden gedragen door een zeer beperkte groep van vennootschappen, namelijk de federale vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen die tegelijk regionale milieuheffingsplichtigen zijn. De verzoekende partijen stellen dat, vermits de autonome gewestelijke belastingen voornamelijk bestaan uit milieuheffingen, vooral de vennootschappen die met dergelijke heffingen te kampen hebben, worden getroffen.

B.20.1. De in de middelen aangeklaagde onderscheiden behandeling vindt haar oorzaak niet in de bestreden bepaling, die immers op gelijke wijze geldt voor alle vennootschappen die autonome gewestelijke belastingen betalen, maar is een mogelijk gevolg van een onderscheiden fiscaal beleid, wat is toegestaan door de fiscale autonomie die door artikel 170, § 2, van de Grondwet, aan de gewesten is toegekend. Een dergelijke autonomie van de gewesten houdt immers ook in dat niet kan worden beweerd dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden door het enkele feit dat de milieuheffingen in het ene gewest meer ontwikkeld zijn dan in het andere gewest. Evenzeer staat het de gewesten vrij om op grond van artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen een eigen leefmilieubeleid uit te bouwen. Dergelijke verschillen kunnen op zich niet geacht worden strijdig te zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Zelfs wanneer bepaalde vennootschappen door de bestreden maatregel meer worden getroffen dan andere, kan die omstandigheid niet worden beschouwd als een onevenredig gevolg van de maatregel, nu die niet willekeurig is.

B.20.2. Het middel kan niet worden aangenomen.

B.21. In de zaak nr. 2752 voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat alle vennootschappen op gelijke wijze door de bestreden maatregel worden getroffen. In het licht van de doelstelling van de wetgever, die erin zou bestaan het effect van de milieuheffingen te versterken, zien zij niet in hoe kan worden verantwoord dat zowel vennootschappen die veel afval produceren als recyclagebedrijven waarvan de maatschappelijke activiteit er juist in bestaat afval te vermijden, het voordeel van de aftrekbaarheid van de milieuheffingen verliezen.

B.22.1. Uit het feit dat in de parlementaire voorbereiding is verklaard dat de wetgever met de bestreden maatregel mede de fiscale autonomie van de gewesten wenste te respecteren, volgt niet dat het doel van de maatregel was de gevolgen van de regionale milieuheffingen te versterken.

B.22.2. Wat de vennootschapsbelasting betreft, bestaat er tussen vennootschappen die afval produceren en die welke afval recycleren niet een zodanig verschil dat hieruit voor de federale wetgever de verplichting zou voortspuiten om voor de tweede categorie van vennootschappen in een bijzondere regeling te voorzien. Beide categorieën genieten immers

op eenzelfde wijze de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting, zodat, wat de compenserende maatregelen betreft, zij op een gelijke wijze kunnen worden getroffen. Gelet op artikel 6, § 1, II, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, komt het daarenboven aan de bevoegde decreetgever toe te bepalen of en in welke mate inzake afvalstoffenbeleid en milieuheffingen een onderscheid dient te worden gemaakt tussen recyclagebedrijven en andere.

B.23. Het middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

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 15 september 2004.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

A. Arts