

---

---

**LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS**  
**WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN**

---

**ARBITRAGEHOF**

N. 99 — 11

[C - 98/21509]

**Arrest nr. 136/98 van 16 december 1998**

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

*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°, 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° 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.

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°, 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 Intercommuniaal 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 winst oogmerk, 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 blacoverrichting 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-afrekbaar 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 winstgevend 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 winstgevend aard uitoefenen. Indien de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, een winstgevend activiteit zouden uitoefenen, zijn ze aan de vennootschapsbelasting onderworpen; de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 1°, daarentegen kunnen per definitie nooit een winstgevend 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 winstgevend 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 winstgevend activiteit niet noodzakelijk in verhouding staat tot de effectief verkregen inkomsten. Gezien de beperkingen waaraan de werking van de openbare vervoersmaatschappijen gebonden is, kan ook niet worden beweerd dat ze winstgevend 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 verarring tussen de noties « winst oogmerk » en « het uitoefenen van een winstgevend activiteit ». Bovendien bevinden sommige rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, juist doordat ze een winstgevend 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. Daaromtrent 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,

L. Potoms.

De voorzitter,

L. De Grève.

## COUR D'ARBITRAGE

F. 99 — 11

[C - 98/21509]

## Arrêt n° 136/98 du 16 décembre 1998

Numéros du rôle : 1251, 1254, 1255, 1256, 1257 et 1258

*En cause* : les recours en annulation de l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et [de] la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions », en ce qu'il confirme les articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », introduits par la « Société des transports flamande » et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet des recours*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 15 décembre 1997 et parvenue au greffe le 17 décembre 1997, la « Société des transports flamande », dont le siège social est établi à 2800 Malines, Hendrik Consciencestraat 1, a introduit un recours en annulation de l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et [de] la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions » (publiée au *Moniteur belge* du 19 juin 1997), en tant qu'il confirme les articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne ».

b. Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 18 et 19 décembre 1997 et parvenues au greffe les 19 et 22 décembre 1997, des recours en annulation de l'article 2, 1°, de la loi précitée du 13 juin 1997, en tant qu'il confirme l'article 31 de l'arrêté royal précité du 20 décembre 1996, ont été introduits par :

- la Société des transports intercommunaux de Bruxelles, dont le siège est établi à 1050 Bruxelles, avenue de la Toison d'Or 15,
- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, boulevard du Régent 21-23, 1000 Bruxelles,
- le Port autonome de Liège, dont le siège est établi à 4000 Liège, quai de Maastricht 14,
- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur,
- la Société régionale wallonne du transport, dont le siège est établi à 5100 Namur, avenue Gouverneur Bovesse 96, et la Société de transport en commun TEC Liège-Verviers, dont le siège est établi à 4030 Liège, rue du Bassin 119.

Ces affaires sont inscrites respectivement sous les numéros 1251 (a) et 1254 à 1258 (b) du rôle.

II. *La procédure*

Par ordonnances des 17, 19 et 22 décembre 1997, le président en exercice a désigné pour chacune des affaires les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application dans les affaires respectives des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 11 février 1998, la Cour a joint les affaires.

Les recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 février 1998; l'ordonnance de jonction a été notifiée par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 6 février 1998.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire, par lettre recommandée à la poste le 31 mars 1998.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 24 avril 1998.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la « Société des transports flamande », par lettre recommandée à la poste le 19 mai 1998;
- la Société des transports intercommunaux de Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- le Port autonome de Liège, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- le Gouvernement wallon, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- la Société régionale wallonne du transport et la Société de transport en commun TEC Liège-Verviers, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998.

Par ordonnances des 27 mai 1998 et 26 novembre 1998, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 15 décembre 1998 et 15 juin 1999 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 23 septembre 1998, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 21 octobre 1998.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 24 septembre 1998.

A l'audience publique du 21 octobre 1998 :

- ont comparu :

. Me R. Tournicourt, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle;

. Me E. Gillet, Me E. De Plaen et Me P. Boucquoy, avocats au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1256, 1257 et 1258 du rôle;

. B. Druart et P. Goblet, fonctionnaires au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et R. Henneuse ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.



### III. *Les dispositions attaquées*

L'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions » est libellé comme suit :

« Sont confirmés avec effet à la date de leur entrée en vigueur :

1° Arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales et diverses, en application des articles 2, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne. »

L'article 31 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 est libellé comme suit :

« Art. 31. L'article 222 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

' Art. 222. Les personnes morales visées à l'article 220, 2°, sont également imposables à raison :

1° des cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré et des pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu, visées respectivement à l'article 52, 3°, b, et 5°, dans la mesure où elles ne satisfont pas aux conditions prévues à l'article 59;

2° des frais visés à l'article 53, 6° à 11° et 14;

3° des dépenses visées aux articles 57 et 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, qui ne sont pas justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif;

4° de 25 p.c. des frais et moins-values afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus visés à l'article 66, à l'exception des frais de carburant. ' »

L'article 34 du même arrêté royal dispose :

« Art. 34. L'article 226 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

' Art. 226. L'impôt sur les frais et moins-values visés à l'article 222, 2° et 4°, ainsi que sur les dividendes visés à l'article 224, est majoré comme il est prévu à l'article 218, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés. ' »

### IV. *En droit*

- A -

A.1. Les requérants formulent des moyens pris, d'une part, de la violation des règles de compétence et, d'autre part, de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec d'autres règles de droit.

#### *Moyens pris de la violation des règles de compétence*

A.2.1. Les requérants dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle allèguent, dans le premier moyen, que les dispositions attaquées violent l'article 6, § 1<sup>er</sup>, X, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, qui attribue aux régions la compétence pour le transport en commun urbain et vicinal.

Les requérants dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1257 et 1258 du rôle dénoncent, dans le second moyen, une violation de l'article 39 de la Constitution et de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, X, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Le requérant dans l'affaire portant le numéro 1256 du rôle (le Port autonome de Liège) allègue, dans le second moyen, une violation de l'article 39 de la Constitution et de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, X, 3°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, qui rend les régions compétentes pour les ports et leurs dépendances.

A.2.2. Aucun requérant ne conteste que le législateur fédéral est compétent pour modifier le Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R.).

Toutefois, dans l'exercice de leurs compétences respectives, les divers législateurs doivent respecter la règle de proportionnalité et ne peuvent, par l'exercice de leur compétence, porter atteinte aux politiques menées par les autres entités. Les différents législateurs fiscaux ne peuvent prendre des mesures qui ont pour effet de retirer une matière ou une compétence à une collectivité visée par la Constitution ou par la loi spéciale et n'ont pas davantage la possibilité d'adopter des mesures qui, même sans viser un objectif soustrait à leur compétence, rendraient impossible ou exagérément difficile l'exercice de la compétence par son titulaire.

A.2.3. Il est reproché au législateur fiscal fédéral d'avoir induit, par les dispositions attaquées, une augmentation de l'impôt, qui rend impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les législateurs régionaux et par les requérants, de leurs compétences en matière de transport urbain ou vicinal. L'augmentation de l'assiette imposable des sociétés de transport rend difficile le respect par ces dernières de toutes les obligations résultant des contrats de gestion conclus avec la région dont elles relèvent, contrats qui ne sont rien d'autre que la traduction contractuelle de la politique que la en commun, de sorte que leur marge de manoeuvre est sensiblement restreinte. Le même grief est formulé par le Port autonome de Liège concernant la politique portuaire.

A.2.4. La « Société des transports flamande » invoque, en ce qui concerne sa situation spécifique, le fait qu'elle opère sous la tutelle financière de la Communauté flamande et qu'elle ne fixe pas librement les tarifs (c'est-à-dire les recettes), si bien que cette charge supplémentaire substantielle est finalement répercutée sur le budget de la Communauté flamande et que l'exercice des compétences de cette dernière est rendu plus difficile.

A.2.5. La Société des transports intercommunaux de Bruxelles et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soulignent, pour leur part, les difficultés que ladite société connaît déjà, suite à l'augmentation de la dette, à la réduction de la dotation aux investissements et aux obligations contractuelles lui imposant un effort d'économie sur les frais de fonctionnement. La mesure attaquée accroîtrait les charges de la société et remettrait en région entend mener sur son territoire en matière de transport outre en cause les fondements acquis de la paix sociale. D'autres solutions pour faire face aux charges supplémentaires impliqueraient que la société ne serait pas en mesure d'assumer les missions qui lui sont confiées, mettant ainsi en péril les transports en commun à Bruxelles.

A.3.1. Selon le Conseil des ministres, il n'apparaît pas qu'en exerçant sa compétence en matière d'impôt sur les revenus, le législateur fédéral ne soit pas resté dans un rapport de proportionnalité raisonnable ou ait rendu impossible ou exagérément difficile la mise en oeuvre par les régions de leurs compétences.

La règle de la proportionnalité interdit qu'un législateur, tout en restant dans les limites de l'exercice d'une compétence propre, poursuive, de manière directe ou indirecte, des objectifs relevant des attributions d'autres législateurs, mais ne s'oppose cependant pas à ce que des mesures soient prises qui compliqueraient l'exercice par les autres législateurs des compétences qui leur sont réservées. Le conflit d'intérêt qui en résulterait éventuellement doit être résolu conformément à la procédure prévue à cet effet dans la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles.

A.3.2. Aucune des requêtes ne précise en quoi l'exercice de leurs compétences par les législateurs régionaux serait rendu impossible ou exagérément difficile. En réalité, seul est dénoncé un alourdissement des charges d'impôts, qui n'a qu'une incidence marginale sur le budget global des sociétés concernées. Il n'est pas démontré que la mesure litigieuse rendrait impossible le respect par les sociétés de transport ou par le Port autonome de Liège des obligations qui découlent des contrats de gestion. En outre, l'exercice par une région de sa compétence en matière de transport en commun urbain et de politique portuaire ne se réduit pas au contrat de gestion conclu par elle avec la société régionale de transport public.

A.4.1. Dans leur mémoire en réponse, les requérants affirment qu'une entrave excessive à l'exercice d'une compétence suffit pour qu'il y ait violation du principe de proportionnalité et qu'il ne faut pas, comme le soutient le Conseil des ministres, qu'il y ait une véritable impossibilité. En outre, lors du contrôle au regard du principe de proportionnalité, ce sont la portée réelle et l'effet de la mesure incriminée qui sont déterminants et non, comme le soutient le Conseil des ministres, l'objectif poursuivi par le législateur; le principe précité peut se trouver violé par les conséquences purement budgétaires d'une norme.

A.4.2. Les requérants contestent également l'argument selon lequel il ne saurait y avoir de violation du principe de proportionnalité, en ce qui concerne les transports en commun urbains, parce que les transports en commun publics ne se limitent pas au contrat de gestion conclu avec les sociétés régionales de transport public. Les sociétés de transport sont, pour les régions, l'instrument de loin le plus important de leur politique en matière de transport en commun urbain et vicinal. Les requérants répètent que les mesures litigieuses rendent particulièrement difficile l'exécution des contrats de gestion conclus, que la loi contredit la déclaration gouvernementale qui annonçait une politique de transport relevant avec les régions et que ce sont principalement des personnes morales relevant des régions qui sont touchées.

*Moyens pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution*

A.5.1. Le requérant dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle allègue, dans un second moyen, une violation des articles 10, 11, 143 et 172 de la Constitution.

L'objectif poursuivi par la mesure est manifestement celui d'un accroissement des recettes de l'autorité fédérale, en vue de l'adhésion de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne.

Toutefois, il n'existe pas de justification objective et raisonnable pour la distinction qui est faite au sein de la catégorie des contribuables soumis à l'impôt des personnes morales entre, d'une part, les contribuables énumérés dans les dispositions des articles 180 et 220, 2°, du C.I.R. et, d'autre part, les autres contribuables cités à l'article 220, 1°, du C.I.R. (l'Etat, les communautés, les provinces, etc.) et à l'article 220, 3°, du C.I.R. (toutes les autres personnes morales qui ont en Belgique leur siège social ou leur siège de direction, ou qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, telles que les associations sans but lucratif, les unions professionnelles, les associations internationales, les organismes d'utilité publique, les universités, etc.).

A.5.2. Les personnes morales énumérées à l'article 180 du C.I.R. qui assurent en outre un service d'intérêt public, à savoir l'organisation du transport public, sont dès lors traitées de manière inégale par rapport à d'autres personnes morales qui poursuivent, elles, des intérêts purement privés, sans être pour autant des sociétés à but lucratif (par exemple, un intérêt collectif), et qui sont par conséquent également soumises à l'impôt des personnes morales, sans toutefois être soumises à l'impôt sur leurs dépenses non admises.

A.5.3. L'inégalité susmentionnée se trouve encore renforcée par le fait que l'article 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 oblige les personnes morales énumérées à l'article 180 du C.I.R. à payer anticipativement, au cours de la période imposable, la partie de l'impôt correspondant aux dépenses non admises, en vue d'éviter une majoration de l'impôt.

Ces personnes morales sont donc déjà contraintes, durant l'année d'exploitation, de soustraire des moyens financiers importants à l'exploitation des transports en commun. On trouve ici également l'inégalité injustifiée au sein de la catégorie des contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales, qui a été décrite plus haut.

A.6.1. Les requérants dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1256, 1257 et 1258 du rôle allèguent, dans le premier moyen, que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement ou non avec l'article 172 de celle-ci.

Dans la première branche du moyen, il est reproché aux dispositions en cause d'établir une identité de traitement pour des contribuables qui se trouvent dans des situations différentes.

En principe, toutes les dépenses d'une société ont nécessairement un caractère professionnel, dans la mesure où une société est une personne morale créée en vue de l'exercice d'une activité lucrative.

Il existe cependant un certain nombre de dépenses qui, en vertu du Code des impôts sur les revenus, ne peuvent être déduites au titre de frais professionnels et qui entrent donc dans l'assiette imposable du contribuable. Ces dépenses sont appelées « dépenses non admises ».

L'assiette imposable d'une société est constituée par les bénéfices générés par cette société au cours de la période imposable, majorés des dépenses non admises. Si la société est en perte à concurrence des dépenses non admises au moins, l'assiette imposable sera nulle et la société ne devra normalement payer aucun impôt au titre de l'impôt sur le revenu. Dans cette hypothèse, les dépenses non admises, qui sont en principe intégrées à la base imposable de la société, n'auront aucune incidence sur l'impôt.

La mesure attaquée applique le système de la taxation des dépenses non admises, en vigueur pour les sociétés, aux personnes visées à l'article 180 du C.I.R., qui ne sont en principe pas soumises à l'impôt des sociétés.

Dans le système de l'impôt des sociétés, l'impôt est dû sur les bénéfices nets réalisés par une société. Ces bénéfices nets sont constitués de l'ensemble des revenus diminués des coûts. S'agissant de ces coûts, une distinction est faite, par la loi, entre les dépenses qui peuvent être déduites au titre de frais professionnels et celles dont la déduction n'est pas admissible. Le concept des dépenses non admises se comprend donc dans le régime de l'impôt des sociétés.

Pour les personnes soumises à l'impôt des personnes morales, le système est radicalement différent, en ce que l'impôt est dû indépendamment de l'idée de bénéfice. Le Code des impôts sur les revenus fixe au contraire un certain nombre de postes pour lesquels l'impôt est dû. Etant donné que l'impôt des personnes morales n'est pas calculé sur les bénéfices du contribuable, le concept de frais déductibles des revenus bruts ne se conçoit pas. Pas plus que les frais professionnels, les dépenses non admises ne se conçoivent dans un régime où la base imposable n'est pas constituée par le revenu net du contribuable.

Le traitement identique que la mesure attaquée applique à des personnes placées dans des situations différentes a donc une conséquence inacceptable et discriminatoire. Les contribuables soumis à l'impôt des sociétés ne sont pas imposés sur les dépenses non admises s'ils ne génèrent aucun bénéfice ou s'ils sont en déficit. En revanche, les contribuables visés à l'article 180 du C.I.R., parmi lesquels les requérants, seront débiteurs de l'impôt, quels que soient leurs résultats, dans la mesure où le système des dépenses non admises s'applique indépendamment de l'idée de bénéfice.

A.6.2. Il est soutenu dans la seconde branche du moyen que les dispositions attaquées violent les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination en ce qu'elles traitent différemment deux catégories comparables de personnes, étant donné que l'élargissement de l'assiette imposable aux dépenses non admises ne concerne que les personnes visées à l'article 220, 2°, et non celles visées à l'article 220, 1° et 3°.

D'abord, la différence de traitement ne repose pas sur un critère objectif. En effet, en matière fiscale, le principe d'égalité n'est respecté que si la catégorie de destinataires est définie de manière générale et abstraite et non lorsque, comme en l'espèce, les contribuables sont cités nommément dans le Code des impôts sur les revenus.

La différence de traitement n'est pas davantage justifiée. D'une part, l'objectif poursuivi par le législateur en adoptant les mesures critiquées, à savoir l'adhésion de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, est trop général et permet, en soi, de justifier toutes les discriminations. D'autre part, cet objectif ne permet pas de justifier le fait que la mesure contestée n'est pas appliquée aux personnes visées à l'article 220, 1° et 3°, du C.I.R. En particulier, aucune justification n'est donnée pour l'exclusion des associations sans but lucratif qui étaient également visées dans le projet originaire mais qui, par la suite, sous la pression du secteur, ont été épargnées.

Enfin, la différence de traitement n'est pas adéquate, étant donné que la mesure attaquée ne permet pas d'atteindre les objectifs poursuivis par le législateur fédéral. La réduction du déficit public par une pression fiscale accrue sur les personnes morales de droit public telles que les sociétés de transport public se soldera, en termes budgétaires, par une opération blanche et ne permettra donc pas d'atteindre l'objectif qui consistait à diminuer le déficit public.

A.7.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres répond en premier lieu aux moyens formulés dans les requêtes inscrites sous les numéros 1254, 1255, 1256, 1257 et 1258 du rôle.

A l'encontre de la première branche du moyen, le Conseil des ministres affirme que, d'une manière générale, la prémisse du raisonnement des requérants est fautive, étant donné que les cotisations en cause ne portent pas sur des dépenses non admises mais sur des sommes non justifiées ou considérées comme non déductibles pour tous les contribuables.

Selon le Conseil des ministres, les sociétés et les personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R. se trouvent bien dans des situations comparables. Bien que l'article 180 du C.I.R. exclue les personnes morales susvisées de l'impôt des sociétés, il s'agit effectivement de personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif au sens de l'article 2, § 2, 1° et 2°, du C.I.R.

En fait, la mesure litigieuse rétablit l'égalité en replaçant fiscalement sur le même pied toutes les personnes morales ayant des activités similaires, étant donné que pour les deux catégories, certaines dépenses sont comprises dans la base imposable et imposées suivant le même tarif.

A.7.2. S'agissant de la seconde branche du moyen, le Conseil des ministres conteste la thèse des requérants selon laquelle les trois catégories de contribuables visées à l'article 220 du C.I.R. devraient nécessairement être traitées de manière égale pour la simple raison qu'elles sont soumises à l'impôt des personnes morales.

L'article 220 du C.I.R. contient trois catégories de personnes morales présentant des caractéristiques propres et qui, sur la base des articles 221 à 223 du même Code, connaissent des assiettes imposables différentes.

Entre les personnes morales visées à l'article 220, 1° et 3°, d'une part, et celles visées à l'article 220, 2°, d'autre part, il existe un critère de distinction objectif, en ce que seule la dernière catégorie se livre à des opérations de caractère lucratif. Si les personnes morales visées à l'article 220, 3°, se livraient à des opérations de caractère lucratif, elles seraient soumises à l'impôt des sociétés; en revanche, les personnes morales visées à l'article 220, 1°, ne peuvent jamais, par définition, poursuivre un but lucratif.

La différence de traitement litigieuse est donc adéquate et suffisamment justifiée.

A.7.3. En réponse au deuxième moyen formulé dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle, le Conseil des ministres renvoie à l'argumentation développée plus haut.

A.8.1. Le requérant dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle affirme, dans son mémoire en réponse, que, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les contribuables visés à l'article 220, 1°, 2° et 3°, du C.I.R. sont bel et bien comparables.

Les contribuables visés à l'article 220, 2° et 3°, sont comparables du fait qu'ils exercent une activité particulière, en quoi ils se démarquent de la manière dont les contribuables soumis à l'impôt des sociétés exercent leurs activités. De même, les contribuables visés à l'article 220, 1° et 2°, sont comparables en ce qu'ils peuvent assurer des services publics similaires.

A.8.2. En ce qui concerne la différence de traitement, le requérant critique le fait que seule une catégorie limitée de contribuables est touchée. L'exercice d'une activité lucrative ne peut pas non plus constituer un critère raisonnable pour l'élargissement de l'assiette imposable et pour instaurer l'obligation de versements anticipés, étant donné que l'exercice d'une activité lucrative ne correspond pas nécessairement aux recettes effectivement réalisées. Compte tenu des contraintes qui pèsent sur le fonctionnement des sociétés de transport public, on ne saurait pas davantage prétendre qu'elles soient plus lucratives que les autres contribuables soumis à l'impôt des personnes morales.

A.8.3. Les mesures attaquées ont également pour conséquence que les sociétés de transport public, qui exercent un service public et sur le fonctionnement desquelles pèsent toutes sortes de contraintes, sont traitées de façon plus défavorable sur le plan fiscal que certaines associations visées à l'article 220, 3°, qui défendent des intérêts purement privés et déterminent tout à fait librement la manière dont elles exercent leurs activités. Les dispositions attaquées conduisent également à ce que les contribuables visés à l'article 220, 2°, du C.I.R. sont imposés plus lourdement que lorsqu'un service public similaire est assuré directement par une des autorités publiques visées à l'article 220, 1°, du C.I.R. Enfin, le requérant répète que les moyens utilisés ne sont en tout état de cause pas proportionnés à l'objectif poursuivi par le législateur.

A.9.1. Dans leur mémoire en réponse, les requérants dans les affaires portant les numéros 1254 et suivants du rôle déclarent que leur critique porte de manière générale sur le fait que les dispositions litigieuses ont pour conséquence que les dépenses non admises constituent une assiette imposable, indépendamment de toute forme de revenus.

A.9.2. Concernant la première branche du premier moyen, les requérants rappellent l'argumentation contenue dans leur requête, dans laquelle ils soutiennent que les dispositions litigieuses, en tant qu'elles appliquent à des personnes morales telles que les requérants un système spécifique à l'impôt des sociétés, traitent à tort de façon égale des contribuables qui se trouvent dans des situations différentes.

A.9.3. Pour ce qui concerne la seconde branche du moyen, les requérants considèrent que la thèse du Conseil des ministres repose sur une confusion des notions de « but lucratif » et de « exploitation ou opération de caractère lucratif ». En outre, certaines personnes morales visées à l'article 220, 3°, se trouvent dans une situation comparable à celle des requérants, précisément parce qu'elles se livrent à une activité lucrative sans poursuivre pour autant un but lucratif, mais la mesure attaquée ne leur est cependant pas applicable. Il n'existe pas de justification objective pour cette différence.

A.10.1. Les requérants dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1257 et 1258 du rôle allèguent, dans le troisième moyen, que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec l'article 143 de la Constitution et avec le principe de la loyauté fédérale.

Le principe de la loyauté fédérale, consacré par l'article 143 de la Constitution, doit s'interpréter comme l'obligation pour l'Etat, les communautés et les régions de respecter le principe de proportionnalité dans l'exercice de leurs compétences respectives.

La méconnaissance de cette obligation par un législateur entraîne une différence de traitement injustifiée entre les personnes qui se voient appliquer une norme qui n'est pas conforme au principe de la loyauté fédérale et celles qui sont soumises à des normes conformes à ce même principe.

A.10.2. En l'espèce, l'élargissement de l'assiette imposable des sociétés régionales de transport en commun et des autres requérants est contraire à la loyauté fédérale en ce que la compétence régionale en matière de transport public est ainsi rendue impossible et en ce que cet élargissement va à l'encontre de la déclaration du Gouvernement fédéral qui annonçait des mesures coordonnées en vue de maîtriser la problématique des déplacements et ce, en concertation avec les régions et dans le respect des compétences de ces dernières.

A.11.1. Selon le Conseil des ministres, le moyen n'est pas fondé. La loyauté fédérale n'est pas en soi une norme dont le respect puisse être contrôlé par la Cour, et elle ne peut être invoquée qu'en combinaison avec des règles de compétence ou avec les articles 10 et 11 de la Constitution. En l'espèce, le Conseil des ministres considère que l'examen des autres moyens fait apparaître qu'aucune des règles précitées n'a été violée.

A.11.2. L'article 143 de la Constitution n'octroie aucune garantie au citoyen. Ce n'est que lorsque la violation du principe de la loyauté fédérale conduirait à des mesures fiscales discriminatoires que ces dernières pourraient être contestées par les citoyens. Comme indiqué plus haut, ce n'est pas le cas. Enfin, seules les sociétés de transport et non les régions seraient en droit d'invoquer le principe constitutionnel précité.

A.12. Dans leur mémoire en réponse, les requérants indiquent que le troisième moyen doit être considéré, contrairement à ce que fait le Conseil des ministres, comme un moyen autonome, indépendant des autres moyens. Pour le surplus, ils rappellent l'argumentation développée dans la requête, soulignant principalement que le fait qu'un législateur ne respecte pas l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 143 de la Constitution implique *ipso facto* une violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

A.13.1. Le quatrième moyen dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1257 et 1258 du rôle et le troisième moyen dans l'affaire portant le numéro 1256 du rôle dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et de l'article 143 de la Constitution consacrant le principe de la loyauté fédérale, en ce que la mesure incriminée, bien qu'elle soit applicable à toutes les personnes morales visées à l'article 180 du C.I.R., touche principalement les personnes morales qui emploient beaucoup de personnel. Cette discrimination est encore renforcée du fait que les mesures attaquées touchent avant tout les personnes morales qui dépendent des régions et dans une bien moindre mesure celles qui relèvent de l'autorité fédérale.

Il n'existe aucune justification objective et raisonnable pour le traitement défavorable réservé aux organismes relevant des régions.

A.13.2. Selon le Conseil des ministres, il faudrait apprécier l'impact global des mesures litigieuses sur toutes les personnes morales visées pour pouvoir déterminer, chiffres à l'appui, s'il existe une discrimination. Les requérants ne démontrent toutefois pas cette différence. Pour le surplus, le moyen ne se distingue pas des objections formulées dans le premier moyen.

A.14. Dans leur mémoire en réponse, les requérants répètent que les dispositions litigieuses sont particulièrement défavorables pour les personnes morales qui, comme les parties requérantes, occupent beaucoup de personnel, à cause du volume important des avantages sociaux qui sont désormais imposés.

Ils avancent également des chiffres pour démontrer que parmi les personnes morales touchées, celles qui relèvent des régions emploient considérablement plus de personnel que celles qui dépendent de l'autorité fédérale.

- B -

B.1.1. Les recours tendent à l'annulation des articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne » et confirmé par l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997, et de la disposition législative nommée en dernier lieu en tant qu'elle confirme les dispositions précitées de l'arrêté royal du 20 décembre 1996.

B.1.2. L'article 31 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 dispose que l'article 222 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R.) est remplacé par la disposition suivante :

« Les personnes morales visées à l'article 220, 2°, sont également imposables à raison :

1° des cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré et des pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu, visées respectivement à l'article 52, 3°, b, et 5°, dans la mesure où elles ne satisfont pas aux conditions prévues à l'article 59;

2° des frais visés à l'article 53, 6° à 11° et 14°;

3° des dépenses visées aux articles 57 et 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, qui ne sont pas justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif;

4° de 25 p.c. des frais et moins-values afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus visés à l'article 66, à l'exception des frais de carburant. »

L'article 34 de l'arrêté royal précité énonce que l'article 226 du C.I.R. est remplacé par la disposition suivante :

« L'impôt sur les frais et moins-values visés à l'article 222, 2° et 4°, ainsi que sur les dividendes visés à l'article 224, est majoré comme il est prévu à l'article 218, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés. »

B.1.3. Les dispositions attaquées modifient donc l'assiette de l'impôt dû par les personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R.

L'article 220, 2°, porte :

« Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

[...]

2° les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés; ».

Cet article 180 dispose :

« Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

1° les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986;

2° la Société anonyme du canal et des installations maritimes de Bruxelles, la Compagnie des installations maritimes de Bruges, le port de Bruxelles, la régie portuaire communale d'Anvers, la régie portuaire communale d'Ostende et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur;

3° l'Office national du ducroire;

4° la Compagnie belge pour le financement de l'industrie;

5° la Loterie nationale;

5°*bis* le Fonds de participation;

6° la Société régionale wallonne de transport public de personnes et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées;

7° la Société des transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein;

8° la Société des transports intercommunaux de Bruxelles;

9° les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971;

10° les sociétés des bourses de valeurs mobilières visées à l'article 7 de la loi du 4 décembre 1990. »

B.2.1. Les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution. Dans la mesure où un certain nombre de frais et de dépenses qui n'étaient précédemment imposables qu'à l'impôt des sociétés sont désormais également imposables dans le chef des contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales, les dispositions attaquées instaурeraient à tort un traitement égal de contribuables se trouvant dans une situation différente. En outre, les personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R. seraient à tort traitées autrement que les autres catégories de contribuables assujetties à l'impôt des personnes morales.

B.2.2. Les dispositions législatives attaquées font partie d'un ensemble de mesures visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne. Selon le rapport au Roi relatif aux dispositions critiquées, celles-ci tendent, à l'égard des personnes morales visées, à élargir la base d'imposition de l'impôt des personnes morales en soumettant certaines de leurs dépenses à une cotisation particulière (*Moniteur belge*, 31 décembre 1996, quatrième édition, pp. 32.635 et 32.643).

B.2.3. Les dispositions entreprises étendent l'assiette imposable des personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R. et les imposent désormais sur le montant d'une série de frais et de dépenses qui sont désignés à l'impôt des sociétés comme n'étant pas déductibles à titre de frais professionnels (« dépenses non admises »).

B.2.4. Dans le système de l'impôt des sociétés, la fixation de l'assiette imposable s'effectue par une série d'opérations dont l'ordre est fixé aux articles 183 à 219 du C.I.R.

La prise en compte des dépenses non admises s'inscrit dans le cadre de la première opération qui détermine le résultat fiscal. Celui-ci inclut le bénéfice réservé et le bénéfice distribué, majorés des dépenses non admises. Les moyens correspondant aux dépenses non admises ne sont imposés dans ce système que dans la mesure où ils excèdent la perte fiscale éventuelle.

B.2.5. L'assiette imposable à l'impôt des personnes morales est le résultat des types de revenus énumérés aux articles 221 et suivants du C.I.R. Lors de la fixation de l'impôt des personnes morales, et contrairement à ce qui s'applique dans le cadre de l'impôt des sociétés, l'assiette imposable est déterminée sans référence à des revenus professionnels et, partant, un bénéfice ou une perte éventuels ne sont pas pris en compte. A cet égard, l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales diffèrent fondamentalement.

B.2.6. Les dispositions attaquées sont applicables aux personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R., c'est-à-dire les personnes morales qui sont citées nommément à l'article 180 du C.I.R.

B.2.7. La différence dans la détermination de l'assiette imposable à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales a pour effet que toutes les personnes morales citées à l'article 180 sont en tout état de cause imposées sur les moyens correspondant aux frais et dépenses visés à l'article 222 du C.I.R. Le caractère éventuellement déficitaire de l'activité de ces personnes morales n'est à cet égard pas pris en compte, alors qu'à l'impôt des sociétés, l'imposition ou non des montants correspondant aux dépenses non admises dépend du caractère fiscalement bénéficiaire ou déficitaire des sociétés concernées.

B.2.8. En tant que les personnes morales énumérées à l'article 180 du C.I.R. sont toutes imposées de la même manière sur les montants correspondant aux frais et dépenses visés à l'article 222, alors que, contrairement à l'impôt des sociétés, il n'est pas tenu compte de leur situation financière, les effets de la mesure attaquée sont disproportionnés par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur.

Les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.3. Les autres moyens ne pouvant conduire à une annulation plus ample, il n'y a pas lieu de les examiner.

Par ces motifs,

la Cour

annule :

- les articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 1<sup>er</sup>, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », confirmé par l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997;

- l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et [de] la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions », en tant que cette disposition contient la confirmation des articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales diverses.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 16 décembre 1998.

Le greffier,  
L. Potoms.

Le président,  
L. De Grève.

## SCHIEDSHOF

D. 99 — 11

[C - 98/21509]

### Urteil Nr. 136/98 vom 16. Dezember 1998

Geschäftsverzeichnisnummern 1251, 1254, 1255, 1256, 1257 und 1258

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigerklärung von Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 13. Juni 1997 «zur Bestätigung der königlichen Erlasse, die in Anwendung des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion und des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Modernisierung der sozialen Sicherheit und zur Sicherung der gesetzlichen Pensionsregelungen ergangen sind», soweit er die Artikel 31 und 34 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 «zur Festlegung verschiedener steuerlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nrn. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion» bestätigt, gestellt von der «Vlaamse Vervoermaatschappij» und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse und M. Bossuyt, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

#### I. Gegenstand der Klagen

a. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 15. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 17. Dezember 1997 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die «Vlaamse Vervoermaatschappij», mit Sitz in 2800 Mecheln, Hendrik Consciencestraat 1, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 13. Juni 1997 «zur Bestätigung der königlichen Erlasse, die in Anwendung des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion und des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Modernisierung der sozialen Sicherheit und zur Sicherung der gesetzlichen Pensionsregelungen ergangen sind» (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 19. Juni 1997), soweit er die Artikel 31 und 34 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 «zur Festlegung verschiedener steuerlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nrn. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion» bestätigt.

b. Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 18. und 19. Dezember 1997 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 19. und 22. Dezember 1997 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klagen auf Nichtigerklärung von Artikel 2 Nr. 1 des vorgenannten Gesetzes vom 13. Juni 1997, soweit er Artikel 31 des vorgenannten königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 bestätigt:

- die «Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel», mit Sitz in 1050 Brüssel, Gulden-Vlieslaan 15,
- die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt, Regentlaan 21-23, 1000 Brüssel,
- der Lütticher autonome Hafen, mit Sitz in 4000 Lüttich, quai de Maastricht 14,
- die Wallonische Regierung, rue Mazy 25-27, 5100 Namur,
- die Wallonische Regionale Verkehrsgesellschaft, mit Sitz in 5100 Namur, avenue Gouverneur Bovesse 96, und die Verkehrsgesellschaft TEC Lüttich-Verviers, mit Sitz in 4030 Lüttich, rue du Bassin 199.

Diese Rechtssachen wurden jeweils unter den Nummern 1251 (a) und 1254 bis 1258 (b) ins Geschäftsverzeichnis eingetragen.

#### II. Verfahren

Durch Anordnungen vom 17., 19. und 22. November 1997 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof für jede der Rechtssachen die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes in den jeweiligen Rechtssachen nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 11. Februar 1998 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 13. Februar 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert; mit denselben Briefen wurde die Verbindungsanordnung notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. Februar 1998.

Der Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, hat mit am 31. März 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 24. April 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der «Vlaamse Vervoermaatschappij», mit am 19. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der «Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel», mit am 22. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,

- der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt, mit am 22. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- dem Lütticher autonomen Hafen, mit am 22. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Wallonischen Regierung, mit am 22. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief,
- der Wallonischen Regionalen Verkehrsgesellschaft und der Verkehrsgesellschaft TEC Lüttich-Verviers, mit am 22. Mai 1998 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief.

Durch Anordnungen vom 27. Mai 1998 und 26. November 1998 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 15. Dezember 1998 bzw. 15. Juni 1999 verlängert.

Durch Anordnung vom 23. September 1998 hat der Hof die Rechtssachen für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 21. Oktober 1998 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 24. September 1998 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 21. Oktober 1998

- erschienen

. RA R. Tournicourt, in Brüssel zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1251,

. RA E. Gillet, RA E. De Plaen und RA P. Boucquey, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1254, 1255, 1256, 1257 und 1258,

- B. Druart und P. Goblet, Beamte beim Finanzministerium, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter M. Bossuyt und R. Henneuse Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,

- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

### III. Die angefochtenen Bestimmungen

Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 13. Juni 1997 «zur Bestätigung der königlichen Erlasse, die in Anwendung des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion und des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Modernisierung der sozialen Sicherheit und zur Sicherung der gesetzlichen Pensionsregelungen ergangen sind» besagt:

«Mit Wirkung vom Tag ihres Inkrafttretens werden bestätigt:

1. der königliche Erlaß vom 20. Dezember 1996 zur Festlegung verschiedener steuerlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nrn. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion.»

Artikel 31 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 besagt:

«Art. 31. Artikel 222 desselben Gesetzbuches wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

“Die in Artikel 220 Nr. 2 genannten Rechtspersonen unterliegen ebenfalls der Steuer für

1. die Arbeitgeberbeiträge für zusätzliche Altersversorgung und Ablebensversicherung sowie die Pensionen, Renten und ähnliche Leistungen, auf die sich Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe b und Nr. 5 bezieht, soweit sie nicht den Voraussetzungen nach Artikel 59 entsprechen;

2. die in Artikel 53 Nrn. 6 bis 11 und 14 genannten Kosten;

3. die Ausgaben im Sinne der Artikel 57 und 195 § 1 Absatz 1, die nicht durch Personalbogen und eine zusammenfassende Aufstellung belegt werden;

4. 25 Prozent der Kosten und Minderwerte in bezug auf die Benutzung von in Artikel 66 genannten Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Kleinbussen, mit Ausnahme der Kraftstoffkosten.»

Artikel 34 desselben königlichen Erlasses besagt:

«Art. 34. Artikel 226 desselben Gesetzbuches wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

“Art. 226. Die Steuer auf die in Artikel 222 Nrn. 2 und 4 angeführten Kosten und Minderwerte sowie auf die in Artikel 224 angeführten Dividenden wird gemäß den Bestimmungen von Artikel 218 erhöht, wenn keine oder unzureichende Vorauszahlungen geleistet wurden.»

### IV. In rechtlicher Beziehung

- A -

A.1. Die Kläger führen Klagegründe an, die einerseits aus dem Verstoß gegen die Zuständigkeitsregeln und andererseits aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit anderen Rechtsregeln abgeleitet sind.

*Aus dem Verstoß gegen die Zuständigkeitsregeln abgeleitete Klagegründe*

A.2.1. Die Kläger in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1251 führen im ersten Klagegrund an, die angefochtenen Bestimmungen verstießen gegen Artikel 6 § 1 X Nr. 8 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen, der den Regionen die Zuständigkeit für die städtischen und regionalen öffentlichen Verkehrsmittel zuerkennt.

Die Kläger in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1254, 1255, 1257 und 1258 führen im zweiten Klagegrund einen Verstoß gegen Artikel 39 der Verfassung und gegen Artikel 6 § 1 X Nr. 8 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen an.

Der Kläger in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1256 (der Lütticher autonome Hafen) führt im zweiten Klagegrund einen Verstoß gegen Artikel 39 der Verfassung und gegen Artikel 6 § 1 X Nr. 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen an, der den Regionen die Zuständigkeit für die Häfen und ihre Nebenanlagen zuerkennt.

A.2.2. Keiner der Kläger ficht an, daß der föderale Gesetzgeber dafür zuständig sei, Änderungen des Einkommensteuergesetzbuches (weiter unten EStGB genannt) vorzunehmen.

Die verschiedenen Gesetzgeber müßten jedoch bei der Ausübung ihrer jeweiligen Zuständigkeiten den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachten und dürften in Ausübung ihrer Zuständigkeit nicht die Politik der anderen Entitäten beeinträchtigen. Die verschiedenen Steuergesetzgeber dürften keine Maßnahmen ergreifen, die zur Folge hätten, einer in der Verfassung oder im Sondergesetz angeführten Entität einen Sachbereich oder eine Zuständigkeit zu entziehen, und sie dürften ebenfalls keine Maßnahmen ergreifen, die, selbst ohne daß sie eine ihrer Zuständigkeit entzogene Zielsetzung verfolgen würden, die Ausübung einer Zuständigkeit durch deren Inhaber unmöglich machen oder außerordentlich erschweren würden.

A.2.3. Dem föderalen Steuergesetzgeber werde vorgeworfen, die angefochtenen Bestimmungen hätten eine Steuererhöhung zur Folge, die es den regionalen Gesetzgebern und den Klägern unmöglich machen oder außerordentlich erschweren würde, ihre Zuständigkeiten im Sachbereich des städtischen oder Nahverkehrs auszuüben. Durch die Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage der Verkehrsgesellschaften sei es schwierig für sie, alle Verpflichtungen der Geschäftsführungsverträge einzuhalten, die sie mit ihrer zuständigen Region geschlossen hätten, wobei diese Verträge nichts anderes seien als die vertragliche Umsetzung der Politik, die die Region im Bereich des öffentlichen Verkehrswesens auf ihrem Gebiet führen möchte, und werde ihr Handlungsspielraum erheblich eingeschränkt. Der Lütticher autonome Hafen führt die gleiche Beschwerde in bezug auf die Hafenpolitik an.

A.2.4. Die «Vlaamse Vervoermaatschappij» führt speziell in bezug auf ihre Lage an, sie unterliege der finanziellen Aufsicht der Flämischen Gemeinschaft und könne die Tarife (das heißt die Einnahmen) nicht nach freiem Ermessen festlegen, so daß diese erhebliche Zusatzbelastung schließlich auf den Haushalt der Flämischen Gemeinschaft abgewälzt und die Ausübung der Zuständigkeiten dieser Gemeinschaft erschwert werde.

A.2.5. Die «Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel» und die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt verweisen ihrerseits auf die Schwierigkeiten, die diese Gesellschaft bereits empfinde infolge der Erhöhung der Verschuldung, der Senkung der Zuwendungen für Investitionen und der vertraglichen Verpflichtungen, die sie zu Einsparungen bei den Funktionskosten zwingen würden. Die angefochtene Maßnahme würde die Kosten dieser Gesellschaft erhöhen und überdies die Errungenschaften des Sozialfriedens gefährden. Andere Lösungen, um die zusätzliche Belastung aufzufangen, würden zur Folge haben, daß die Verkehrsgesellschaft ihren Auftrag nicht mehr erfüllen könnte, so daß der öffentliche Verkehr in Brüssel gefährdet wäre.

A.3.1. Der Ministerrat vertritt den Standpunkt, es sei nicht offensichtlich, daß der föderale Gesetzgeber in der Ausübung seiner Zuständigkeit im Bereich der Einkommensteuern nicht ein angemessenes Verhältnis eingehalten habe oder den Regionen die Durchführung ihrer Zuständigkeiten unmöglich gemacht oder außerordentlich erschwert habe.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verbiete es, daß ein Gesetzgeber, auch wenn er die Grenzen seiner Zuständigkeit nicht überschreite, auf direkte oder indirekte Weise Zielsetzungen verfolge, die zum Zuständigkeitsbereich anderer Gesetzgeber gehörten, doch verhindere nicht, daß Maßnahmen getroffen würden, die den anderen Gesetzgebern die Ausübung der ihnen vorbehaltenen Zuständigkeiten komplizierter gestalte. Der daraus gegebenenfalls entstehende Interessenkonflikt müsse gemäß dem Verfahren gelöst werden, das hierzu im ordentlichen Gesetz vom 9. August 1980 zur Reform der Institutionen vorgesehen sei.

A.3.2. Keine der Klageschriften weise nach, inwiefern die Ausübung der Zuständigkeit der regionalen Gesetzgeber unmöglich gemacht oder außerordentlich erschwert werde. In Wirklichkeit werde lediglich die Erhöhung des Steuerdrucks beklagt, die nur eine geringe Auswirkung auf den Gesamthaushalt der betroffenen Gesellschaften habe. Es werde nicht nachgewiesen, daß die angefochtene Maßnahme aus den Verkehrsgesellschaften oder dem Lütticher autonomen Hafen unmöglich mache, die aus den Geschäftsführungsverträgen entstehenden Verpflichtungen einzuhalten. Im übrigen beschränke sich die Zuständigkeit der Region im Bereich des städtischen öffentlichen Verkehrswesens und der Hafenpolitik nicht auf den mit der regionalen öffentlichen Verkehrsgesellschaft geschlossenen Geschäftsführungsvertrag.

A.4.1. Die Kläger führen in ihrem Erwidierungsschriftsatz an, daß eine außergewöhnliche Erschwerung der Ausübung einer Zuständigkeit ausreiche, damit ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vorliege, und daß nicht, wie der Ministerrat behaupte, eine tatsächliche Unmöglichkeit erforderlich sei. Auch seien bei einer Prüfung hinsichtlich des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes die tatsächliche Tragweite und die Auswirkung der angefochtenen Maßnahme ausschlaggebend und nicht, wie der Ministerrat behaupte, die vom Gesetzgeber angestrebte Zielsetzung; gegen den vorstehend angeführten Grundsatz könne durch die rein haushaltsmäßigen Folgen einer Norm verstoßen werden.

A.4.2. Die Kläger fechten ebenfalls das Argument an, daß auf dem Gebiet des öffentlichen städtischen Verkehrswesens kein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vorliegen könne, weil das öffentliche Verkehrswesen sich nicht auf den Geschäftsführungsvertrag beschränke, der mit den regionalen öffentlichen Verkehrsgesellschaften geschlossen worden sei. Die Verkehrsgesellschaften seien für die Regionen bei weitem das wichtigste Instrument, um ihre Politik auf dem Gebiet des städtischen und regionalen öffentlichen Verkehrswesens zu führen. Die Kläger wiederholen, daß die angefochtenen Maßnahmen es ihnen besonders erschwerten, den abgeschlossenen Geschäftsführungsvertrag einzuhalten, daß das Gesetz im Widerspruch zur Regierungserklärung stehe, die eine mit den Regionen abgesprochene Transportpolitik angekündigt habe, und daß vornehmlich Rechtspersonen, die von den Regionen abhingen, betroffen seien.

*Aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung abgeleitete Klagegründe*

A.5.1. Der Kläger in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1251 führt im zweiten Klagegrund einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 143 und 172 der Verfassung an.

Die Zielsetzung der Maßnahme liege eindeutig auf der Ebene der Erhöhung der Einkünfte der Föderalbehörde, indem sie den Beitritt Belgiens zur europäischen Wirtschafts- und Währungsunion bezwecke.

Es bestehe keine objektive und vernünftige Rechtfertigung für den Unterschied, der innerhalb der Kategorie der Rechtspersonensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen vorgenommen werde zwischen einerseits den in den Bestimmungen der Artikel 180 und 220 Nr. 2 EStGB genannten Steuerpflichtigen und andererseits den übrigen, in Artikel 220 Nr. 1 EStGB (der Staat, die Gemeinschaften, die Provinzen, usw.) sowie in Artikel 220 Nr. 3 EStGB (alle anderen juristischen Personen, die ihren Gesellschaftssitz oder ihren Verwaltungssitz in Belgien haben und kein Unternehmen betreiben oder sich nicht mit gewinnbringenden Tätigkeiten beschäftigen, wie Vereinigungen ohne Erwerbszweck, Berufsvereinigungen, internationale Vereinigungen, gemeinnützige Einrichtungen, Universitäten, usw.) genannten Steuerpflichtigen.

A.5.2. Die in Artikel 180 EStGB angeführten Rechtspersonen, die außerdem einen gemeinnützigen Dienst gewährleisteten, nämlich die Organisation des öffentlichen Verkehrswesens, würden somit ungleich behandelt im Verhältnis zu anderen Rechtspersonen, die rein private Interessen verfolgen könnten, ohne jedoch eine Gewinnabsicht zu verfolgen (beispielsweise Gruppeninteressen), und folglich der Rechtspersonensteuer unterlägen, ohne jedoch der Steuer auf ihre verworfenen Ausgaben zu unterliegen.



A.5.3. Die obenerwähnte Ungleichheit werde noch dadurch verstärkt, daß die in Artikel 180 EStGB angeführten Rechtspersonen durch Artikel 34 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 verpflichtet würden, den Steueranteil, der den verworfenen Ausgaben entspreche, während des Einkommensjahres im voraus zu bezahlen, um eine Steuererhöhung zu vermeiden.

Auf diese Weise würden die betreffenden Rechtspersonen bereits während des Tätigkeitsjahres verpflichtet, dem Betrieb des öffentlichen Verkehrswesens erhebliche finanzielle Mittel zu entziehen. Auch hier treffe man die oben beschriebene ungerechtfertigte Ungleichheit innerhalb der Kategorie der Steuerpflichtigen, die der Rechtspersonensteuer unterlägen, an.

A.6.1. Die Kläger in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1254, 1255, 1256, 1257 und 1258 führen im ersten Klagegrund an, die angefochtenen Bestimmungen beinhalten einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, an sich oder in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung.

Im ersten Teil des Klagegrunds werde den angefochtenen Bestimmungen vorgeworfen, sie würden Steuerpflichtige, die sich in unterschiedlichen Situationen befänden, zu Unrecht gleich behandeln.

Grundsätzlich seien jedoch alle Kosten einer Gesellschaft notwendigerweise beruflicher Art, insofern eine Gesellschaft eine Rechtsperson sei, die im Hinblick auf die Ausübung einer gewinnbringenden Tätigkeit gegründet worden sei.

Es gebe allerdings eine Reihe von Ausgaben, die aufgrund des Einkommensteuergesetzbuches nicht als berufliche Aufwendungen abzugsfähig seien und die folglich in die Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen aufgenommen würden. Diese Ausgaben würden als «verworfenen Ausgaben» bezeichnet.

Die Steuerbemessungsgrundlage einer Gesellschaft setze sich zusammen aus dem Gewinn, den die Gesellschaft während der besteuerten Zeitspanne erzielt habe, zuzüglich der verworfenen Ausgaben. Wenn die Gesellschaft zumindest in Höhe der verworfenen Ausgaben einen Verlust erleide, betrage die Steuerbemessungsgrundlage Null und müsse die Gesellschaft normalerweise keinerlei Einkommensteuer zahlen. In diesem Fall würden die verworfenen Ausgaben, die grundsätzlich in die Steuerbemessungsgrundlage der Gesellschaft aufgenommen würden, keinerlei Einfluß auf die Steuer haben.

Das System der Besteuerung der verworfenen Ausgaben, das auf Gesellschaften Anwendung finde, sei durch die angefochtene Maßnahme auf die in Artikel 180 EStGB genannten Personen, die grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuer unterlägen, angewandt worden.

Im System der Körperschaftsteuern sei die Steuer auf den von einer Gesellschaft erzielten Nettogewinn zu zahlen. Dieser Nettogewinn bestehe aus sämtlichen Einkünften abzüglich der Kosten. In bezug auf die Kosten werde im Gesetz unterschieden zwischen den Ausgaben, die als berufliche Aufwendungen abzugsfähig seien, und denjenigen, deren Abzug nicht gestattet sei. Der Begriff der verworfenen Ausgaben sei also im System der Körperschaftsteuern zu verstehen.

Für die Personen, die der Rechtspersonensteuer unterlägen, sei das System vollkommen anders, weil die Steuer unabhängig vom Gewinngedanken zu zahlen sei. Das Einkommensteuergesetzbuch lege hingegen eine Reihe von Posten fest, für die eine Steuer geschuldet sei. Da die Rechtspersonensteuer nicht aufgrund der Gewinne der Steuerpflichtigen berechnet werde, sei der Begriff der von den Bruttoeinkünften abzugsfähigen Kosten nicht vorstellbar. Ebensowenig wie die beruflichen Aufwendungen seien die verworfenen Ausgaben vorstellbar in einem System, in dem die Steuerbemessungsgrundlage nicht durch die Nettoeinkünfte des Steuerpflichtigen gebildet werde.

Die gleiche Behandlung, die durch die angefochtene Maßnahme auf sich in unterschiedlichen Situationen befindende Personen angewandt werde, habe somit eine unannehmbare und diskriminierende Auswirkung. Die der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen würden nicht auf die verworfenen Ausgaben besteuert, wenn sie keinerlei Gewinn erzielten oder wenn sie einen Verlust erlitten. Die in Artikel 180 EStGB genannten Steuerpflichtigen, zu denen die Kläger gehörten, müßten hingegen die Steuern zahlen, ungeachtet ihres Ergebnisses, insofern das System der verworfenen Ausgaben unabhängig vom Gewinngedanken Anwendung finde.

A.6.2. Im zweiten Teil des Klagegrunds wird angeführt, daß die angefochtenen Bestimmungen gegen die Verfassungsgrundsätze der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstießen, indem sie zwei vergleichbare Kategorien von Personen ungleich behandelten, da die Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage der verworfenen Ausgaben nur die in Artikel 220 Nr. 2 genannten Personen und nicht die in Artikel 220 Nrn. 1 und 3 genannten Personen betreffe.

An erster Stelle beruhe der Behandlungsunterschied nicht auf einem objektiven Kriterium. In Steuersachen werde der Gleichheitsgrundsatz nur eingehalten, wenn die Kategorie der Adressaten allgemein und abstrakt beschrieben werde, und nicht wenn die Steuerpflichtigen, wie im vorliegenden Fall, namentlich im Einkommensteuergesetzbuch genannt würden.

Der Behandlungsunterschied sei ebenfalls nicht gerechtfertigt. Einerseits sei die vom Gesetzgeber mit den angefochtenen Maßnahmen angestrebte Zielsetzung, nämlich den Beitritt Belgiens zur europäischen Wirtschafts- und Währungsunion zu erreichen, zu allgemein und ermögliche es an sich, alle Diskriminierungen zu rechtfertigen. Andererseits könne diese Zielsetzung es nicht rechtfertigen, daß die angefochtene Maßnahme nicht auf die in Artikel 220 Nrn. 1 und 3 EStGB genannten Personen angewandt werde. Im besonderen bestehe keinerlei Rechtfertigung für den Ausschluß der Vereinigungen ohne Erwerbzweck, die im ursprünglichen Entwurf auch vorgesehen gewesen seien, später jedoch unter dem Druck des Sektors gestrichen worden seien.

Schließlich sei der Behandlungsunterschied nicht sachdienlich, da die angefochtene Maßnahme es nicht erlaube, die vom föderalen Gesetzgeber angestrebten Zielsetzungen zu erreichen. Die Sanierung des Defizits der öffentlichen Hand durch einen erhöhten Steuerdruck auf den juristischen Personen öffentlichen Rechts, wie den öffentlichen Verkehrsgesellschaften, werde sich haushaltsmäßig als Nulloperation erweisen und es somit nicht ermöglichen, das Defizit der öffentlichen Hand zu verringern, so wie es bezweckt gewesen sei.

A.7.1. Der Ministerrat antwortet in seinem Schriftsatz zunächst auf die in den Klageschriften mit Geschäftsverzeichnisnummern 1254, 1255, 1256, 1257 und 1258 dargelegten Klagegründe.

Der Ministerrat führt gegen den ersten Teil des Klagegrunds im allgemeinen an, der Ausgangspunkt der Überlegung sei falsch, da die fraglichen Steuerveranlagungen sich nicht auf verworfene Ausgaben, sondern auf nicht gerechtfertigte Beträge oder auf Beträge, die für alle Steuerpflichtigen als nicht abzugsfähig angesehen würden, bezögen.

Gemäß dem Ministerrat befänden sich die Gesellschaften und die Rechtspersonen, auf die sich Artikel 220 Nr. 2 EStGB beziehe, doch in einer vergleichbaren Situation. Obwohl die letztgenannten Rechtspersonen durch Artikel 180 EStGB von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen würden, handele es sich in Wirklichkeit um Rechtspersonen, die ein Unternehmen betrieben und sich mit Tätigkeiten von gewinnbringender Art im Sinne von Artikel 2 § 2 Nrn. 1 und 2 EStGB beschäftigten.

In Wirklichkeit bewirke die angefochtene Maßnahme eine Wiederherstellung einer bestehenden Ungleichheit, da sie Rechtspersonen, die eine gleichartige Tätigkeit ausübten, steuerlich auf gleichen Fuß setze, indem für beide Kategorien bestimmte Kosten in die Steuerbemessungsgrundlage aufgenommen und zum gleichen Tarif besteuert würden.

A.7.2. In bezug auf den zweiten Teil des Klagegrunds ficht der Ministerrat den Standpunkt der Kläger an, daß die drei Kategorien von Steuerpflichtigen, auf die sich Artikel 220 EStGB beziehe, nur aufgrund der Tatsache, daß sie der Rechtspersonensteuer unterlägen, notwendigerweise auf gleiche Weise behandelt werden müßten.

Artikel 220 EStGB umfasse drei Kategorien von Rechtspersonen, die eigene Merkmale aufwiesen und die aufgrund der Artikel 221 bis 223 desselben Gesetzbuches nach einer unterschiedlichen Steuerbemessungsgrundlage besteuert würden.

Zwischen den in Artikel 220 Nrn. 1 und 3 einerseits und den in Artikel 220 Nr. 2 andererseits genannten Rechtspersonen bestehe ein objektives Unterscheidungskriterium, indem nur letztere Tätigkeiten von gewinnbringender Art ausübten. Falls die in Artikel 220 Nr. 3 genannten Rechtspersonen eine gewinnbringende Tätigkeit ausüben sollten, unterlägen sie der Körperschaftsteuer; die in Artikel 220 Nr. 1 genannten Rechtspersonen hingegen könnten *per definitionem* nie eine gewinnbringende Tätigkeit ausüben.

Der bemängelte Behandlungsunterschied sei daher sachdienlich und zur Genüge gerechtfertigt.

A.7.3. Zur Beantwortung des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1251 verweist der Ministerrat auf die vorstehend dargelegte Argumentation.

A.8.1. Der Kläger in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1251 führt in seinem Erwidernsschriftsatz an, daß die in Artikel 220 Nrn. 1, 2 und 3 EStGB genannten Steuerpflichtigen im Gegensatz zu den Behauptungen des Ministerrates ohne weiteres vergleichbar seien.

Die in Artikel 220 Nrn. 2 und 3 genannten Steuerpflichtigen seien vergleichbar aufgrund der Tatsache, daß sie eine besondere Tätigkeit ausübten, womit sie von der Weise abwichen, in der die der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen ihre Tätigkeit ausübten. Auch die in Artikel 220 Nrn. 1 und 2 vorgesehenen Steuerpflichtigen seien vergleichbar, insofern sie gleichartige öffentliche Dienste anbieten könnten.

A.8.2. Was den angefochtenen Behandlungsunterschied betreffe, bemängele der Kläger die Tatsache, daß nur eine begrenzte Kategorie von Steuerpflichtigen betroffen sei. Auch könne die Ausübung einer gewinnbringenden Tätigkeit kein sachdienliches Kriterium sein für die Ausdehnung der Steuerbemessungsgrundlage und für die Einführung der Verpflichtung zu Vorauszahlungen, da die Ausübung einer gewinnbringenden Tätigkeit nicht notwendigerweise den tatsächlich erzielten Einnahmen entspreche. Angesichts der Zwänge, denen die öffentlichen Verkehrsgesellschaften in ihrer Arbeitsweise unterlägen, könne man auch nicht behaupten, sie seien gewinnbringender als die anderen Steuerpflichtigen, die der Rechtspersonensteuer unterlägen.

A.8.3. Die angefochtenen Maßnahmen hätten ebenfalls zur Folge, daß die öffentlichen Verkehrsgesellschaften, die einen öffentlichen Dienst ausübten und in ihrer Arbeitsweise allerlei Zwängen unterlägen, in steuerlicher Hinsicht ungünstiger behandelt würden als gewisse Vereinigungen im Sinne von Artikel 220 Nr. 3, die rein private Interessen verträten und die Weise der Ausübung ihrer Tätigkeit vollständig nach eigenem Ermessen bestimmen könnten. Die angefochtenen Bestimmungen führten auch dazu, daß die in Artikel 220 Nr. 2 EStGB genannten Steuerpflichtigen höher besteuert würden, als wenn ein gleichartiger öffentlicher Dienst direkt durch eine der in Artikel 220 Nr. 1 EStGB genannten Behörden geleistet würde. Schließlich wiederholt der Kläger, daß die angewandten Mittel in keinem Fall im Verhältnis zum Ziel des Gesetzgebers ständen.

A.9.1. Die Kläger in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1254 ff. führen in ihrem Erwidernsschriftsatz an, ihre Kritik hänge im allgemeinen damit zusammen, daß die angefochtenen Bestimmungen zur Folge hätten, daß die verworfenen Ausgaben unabhängig von irgendeiner Form von Einkünften eine Steuerbemessungsgrundlage bildeten.

A.9.2. In bezug auf den ersten Teil des ersten Klagegrunds wiederholen sie die Argumentation aus der Klageschrift, indem sie erklären, daß die angefochtenen Bestimmungen, die ein der Körperschaftsteuer eigenes System auf Rechtspersonen wie die Kläger anwendeten, zu Unrecht Steuerpflichtige, die sich in unterschiedlichen Situationen befänden, gleich behandelten.

A.9.3. In bezug auf den zweiten Teil des Klagegrunds sind sie der Auffassung, daß der Standpunkt des Ministerrates auf einer Verwechslung zwischen den Begriffen «Gewinnabsicht» und «Ausübung einer gewinnbringenden Tätigkeit» beruhe. Außerdem befänden sich einige der in Artikel 220 Nr. 3 vorgesehenen Rechtspersonen gerade aus dem Grund, daß sie eine gewinnbringende Tätigkeit ausübten, ohne jedoch eine Gewinnabsicht zu verfolgen, in einer Situation, die mit derjenigen der Kläger vergleichbar sei, obschon die angefochtenen Bestimmungen nicht auf sie Anwendung fänden. Für diesen Unterschied bestehe keine objektive Rechtfertigung.

A.10.1. Die Kläger in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1254, 1255, 1257 und 1258 führen im dritten Klagegrund an, daß die angefochtenen Bestimmungen einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 143 der Verfassung und dem Grundsatz der föderalen Loyalität beinhalteten.

Der Grundsatz der föderalen Loyalität, der durch Artikel 143 der Verfassung gewährleistet werde, sei als die Verpflichtung für den Staat, die Gemeinschaften und die Regionen, bei der Ausübung ihrer jeweiligen Zuständigkeiten den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten, zu verstehen.

Wenn diese Verpflichtung von einem Gesetzgeber nicht eingehalten werde, komme es zu einem ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen denjenigen, auf die eine nicht dem Grundsatz der föderalen Loyalität entsprechende Norm angewandt werde, und denjenigen, die Normen unterlägen, die dem Grundsatz der föderalen Loyalität entsprächen.

A.10.2. Im vorliegenden Fall stehe die Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage der regionalen öffentlichen Verkehrsgesellschaften und der anderen betroffenen Kläger im Widerspruch zur föderalen Loyalität, da die regionale Zuständigkeit für das öffentliche Verkehrswesen unmöglich gemacht werde und die Erhöhung gegen die föderale Regierungserklärung verstoße, in der koordinierte Maßnahmen zur Bewältigung der Mobilitätsproblematik in Aussicht gestellt worden seien, und zwar in Absprache mit den Regionen und unter Beachtung der Zuständigkeit derselben.

A.11.1. Nach dem Dafürhalten des Ministerrates sei der Klagegrund unbegründet. Die föderale Loyalität sei keine Norm, die als solche durch den Hof kontrolliert werden könne, sondern lediglich in Verbindung mit Zuständigkeitsregeln oder mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung. Im vorliegenden Fall sei der Ministerrat der Meinung, aus der Erörterung der anderen Klagegründe ergebe sich, daß gegen keine der obenangeführten Regeln verstoßen worden sei.

A.11.2. Artikel 143 der Verfassung gewähre den Bürgern keine Garantien. Nur wenn ein Verstoß gegen den Grundsatz der föderalen Loyalität zu diskriminierenden Steuermaßnahmen führen würde, könnten die Bürger dagegen Einspruch einlegen. Dies sei, wie oben dargelegt, nicht der Fall. Schließlich seien nur die Verkehrsgesellschaften und nicht die Regionen berechtigt, sich auf den obengenannten Verfassungsgrundsatz zu berufen.

A.12. In ihrem Erwidernsschriftsatz führen die Kläger an, daß der dritte Klagegrund im Gegensatz zu den Darlegungen des Ministerrates als ein eigenständiger und von den anderen Klagegründen unabhängiger Klagegrund zu betrachten sei. Ferner wiederholen sie die in der Klageschrift wiedergegebene Argumentation, wobei sie hauptsächlich unterstreichen, daß die Nichteinhaltung der dem Gesetzgeber durch Artikel 143 der Verfassung auferlegten Verpflichtung durch ihn *ipso facto* einen Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung beinhalte.

A.13.1. Im vierten Klagegrund in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 1254, 1255, 1257 und 1258 und im dritten Klagegrund in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 1256 werde ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung und gegen Artikel 143 der Verfassung, in dem der Grundsatz der föderalen Loyalität festgelegt sei, angeführt, indem die angefochtene Maßnahme, wenngleich sie auf alle in Artikel 180 EStGB genannten Rechtspersonen Anwendung finde, hauptsächlich Rechtspersonen betreffe, die eine große Anzahl von Personen beschäftigten. Die Diskriminierung werde noch dadurch verstärkt, daß die angefochtenen Maßnahmen vor allem Rechtspersonen, die den Regionen unterständen, beträfen und in viel geringerem Maße diejenigen, die der Föderalbehörde unterständen.

Für die ungünstige Behandlung der Einrichtungen, die den Regionen unterständen, gebe es keinerlei objektive und vernünftige Rechtfertigung.

A.13.2. Gemäß dem Ministerrat müsse man die gesamte Auswirkung der angefochtenen Maßnahmen auf alle betroffenen Rechtspersonen beziffern, um festzustellen, ob eine Diskriminierung vorliege. Diesbezüglich führten die Kläger jedoch nichts an. Im übrigen decke sich die Argumentation der Kläger mit den im ersten Klagegrund angeführten Beschwerden.

A.14. In ihrem Erwidernsschriftsatz wiederholen die Kläger, daß die angefochtenen Bestimmungen sich besonders nachteilig auswirkten auf Rechtspersonen wie die Kläger, die viel Personal beschäftigten, weil nunmehr soziale Vorteile von erheblichem Umfange besteuert würden.

Sie führen auch Zahlen an, um nachzuweisen, daß unter den betroffenen Rechtspersonen diejenigen, die den Regionen unterständen, mehr Personal beschäftigten als diejenigen, die der Föderalbehörde unterständen.

- B -

B.1.1. Die Klagen bezwecken die Nichtigerklärung der Artikel 31 und 34 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 «zur Festlegung verschiedener steuerlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nrn. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion», bestätigt durch Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 13. Juni 1997, und der letztgenannten Gesetzesbestimmung, insofern sie die obengenannten Bestimmungen des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 bestätigt.

B.1.2. Artikel 31 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 besagt, daß Artikel 222 des Einkommensteuergesetzbuches (weiter unten EStGB genannt) durch folgende Bestimmung ersetzt wird:

«Die in Artikel 220 Nr. 2 genannten Rechtspersonen unterliegen ebenfalls der Steuer für

1. die Arbeitgeberbeiträge für zusätzliche Altersversorgung und Ablebensversicherung sowie die Pensionen, Renten und ähnliche Leistungen, auf die sich Artikel 52 Nr. 3 Buchstabe b und Nr. 5 bezieht, soweit sie nicht den Voraussetzungen nach Artikel 59 entsprechen;

2. die in Artikel 53 Nrn. 6 bis 11 und 14 genannten Kosten;

3. die Ausgaben im Sinne der Artikel 57 und 195 § 1 Absatz 1, die nicht durch Personalbogen und eine zusammenfassende Aufstellung belegt werden;

4. 25 Prozent der Kosten und Minderwerte in bezug auf die Benutzung von in Artikel 66 genannten Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Kleinbussen, mit Ausnahme der Kraftstoffkosten.»

Artikel 34 des obengenannten königlichen Erlasses besagt, daß Artikel 226 EStGB durch folgende Bestimmung ersetzt wird:

«Die Steuer auf die in Artikel 222 Nrn. 2 und 4 angeführten Kosten und Minderwerte sowie auf die in Artikel 224 angeführten Dividenden wird gemäß den Bestimmungen von Artikel 218 erhöht, wenn keine oder unzureichende Vorauszahlungen geleistet wurden.»

B.1.3. Die angefochtenen Bestimmungen ändern somit die Steuerbemessungsgrundlage, die die in Artikel 220 Nr. 2 EStGB genannten Rechtspersonen schulden.

Artikel 220 Nr. 2 besagt:

«Der Rechtspersonensteuer unterliegen:

[...]

2. die Rechtspersonen, die aufgrund von Artikel 180 nicht der Körperschaftsteuer unterliegen;».

Dieser Artikel 180 besagt:

«Der Körperschaftsteuer unterliegen nicht:

1. Interkommunalen, die dem Gesetz vom 22. Dezember 1986 unterstehen;

2. die «Naamloze Vennootschap Zeekanaal en Haveninrichtingen van Brussel"/"Société anonyme du canal et des installations maritimes de Bruxelles", die "Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen", der Brüsseler Hafen, der kommunale Hafenbetrieb von Antwerpen, der kommunale Hafenbetrieb von Ostende sowie die autonomen Häfen von Lüttich, Charleroi und Namur;

3. das Nationale Delkredereamt;

4. die Belgische Gesellschaft zur Finanzierung der Industrie;

5. die Nationallotterie;

5bis. der Beteiligungsfonds;

6. die Wallonische Regionale Gesellschaft für den öffentlichen Personenverkehr und die mit ihr verbundenen Betriebsgesellschaften;

7. die 'Vlaamse Vervoermaatschappij' und die autonomen Betriebseinheiten innerhalb der Gesellschaft;

8. die ' Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel ' / ' Société des transports intercommunaux de Bruxelles ';

9. die dem Gesetz vom 26. März 1971 unterliegenden Gesellschaften zur Abwässerklärung;

10. Effektenbörsengesellschaften, auf die sich Artikel 7 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 bezieht.»

B.2.1. Die klagenden Parteien führen an, die angefochtenen Bestimmungen verstießen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung. Da eine Reihe von Kosten und Ausgaben, die zuvor nur in der Körperschaftsteuer besteuert gewesen seien, künftig auch für Steuerpflichtige, die der Rechtspersonensteuer unterlägen, besteuert seien, würden die angefochtenen Bestimmungen zu Unrecht eine gleiche Behandlung für Steuerpflichtige, die sich in einer unterschiedlichen Lage befänden, einführen. Außerdem würden die in Artikel 220 Nr. 2 EStGB genannten Personen zu Unrecht anders behandelt als die anderen Kategorien von Steuerpflichtigen, die der Rechtspersonensteuer unterlägen.

B.2.2. Die angefochtenen Gesetzesbestimmungen sind Bestandteil eines Maßnahmenbündels, mit dem die Haushaltsvoraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion verwirklicht werden sollen. Gemäß dem Bericht an den König über die angefochtenen Bestimmungen dienen sie dazu, in bezug auf die betroffenen Rechtspersonen die Veranlagungsgrundlage der Rechtspersonensteuer zu erweitern, indem einige ihrer Kosten einer besonderen Veranlagung unterworfen werden (*Belgisches Staatsblatt*, 31. Dezember 1996, vierte Ausgabe, SS. 32.635 und 32.643).

B.2.3. Die angefochtenen Bestimmungen dehnen die Steuerbemessungsgrundlage der in Artikel 220 Nr. 2 EStGB genannten Rechtspersonen aus und besteuern sie künftig auf den Betrag einer Reihe von Kosten und Ausgaben, die in der Körperschaftsteuer als nicht als berufliche Aufwendungen abzugsfähig («verworfenen Ausgaben») bezeichnet werden.

B.2.4. Im System der Körperschaftsteuer erfolgt die Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage im Anschluß an eine Reihe von Vorgängen, deren Reihenfolge in den Artikeln 183 bis 241 EStGB festgelegt ist.

Die Berücksichtigung der verworfenen Ausgaben ist Bestandteil des ersten Vorgangs, bei dem das Steuerergebnis ermittelt wird. Dieses umfaßt den zurückgelegten Gewinn und den ausgeschütteten Gewinn, zuzüglich der verworfenen Ausgaben. Die den «verworfenen Ausgaben» entsprechenden Beträge werden in diesem System nur besteuert, insofern sie den etwaigen steuerlichen Verlust überschreiten.

B.2.5. Die Steuerbemessungsgrundlage in der Rechtspersonensteuer ist das Ergebnis der in Artikel 221 ff. EStGB aufgelisteten Einkommensarten. Im Gegensatz zur Körperschaftsteuer wird bei der Festlegung der Rechtspersonensteuer die Steuerbemessungsgrundlage festgelegt, ohne auf Berufseinkünfte Bezug zu nehmen, und somit der etwaige Gewinn oder Verlust nicht berücksichtigt. In dieser Hinsicht unterscheidet sich die Körperschaftsteuer grundlegend von der Besteuerung der Rechtspersonen.

B.2.6. Die angefochtenen Maßnahmen finden Anwendung auf die in Artikel 220 Nr. 2 EStGB genannten Rechtspersonen, das heißt die Rechtspersonen, die namentlich in Artikel 180 EStGB angeführt sind.

B.2.7. Der Unterschied in der Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer bzw. der Rechtspersonensteuer hat zur Folge, daß alle in Artikel 180 angeführten Rechtspersonen in jedem Fall auf die den in Artikel 222 EStGB genannten Kosten und Ausgaben entsprechenden Beträge besteuert werden. Die etwaige verlustbringende Beschaffenheit der Tätigkeit dieser Rechtspersonen wird dabei nicht berücksichtigt, während in der Körperschaftsteuer die Besteuerung oder Nichtbesteuerung der den verworfenen Ausgaben entsprechenden Beträge von der steuerlich gewinnbringenden oder verlustbringenden Beschaffenheit der betroffenen Gesellschaften abhängt.

B.2.8. Insofern die in Artikel 180 EStGB aufgelisteten Rechtspersonen alle in gleicher Weise auf die den in Artikel 222 vorgesehenen Kosten und Ausgaben entsprechenden Beträge besteuert werden, wobei im Gegensatz zur Körperschaftsteuer ihrer finanziellen Lage nicht Rechnung getragen wird, sind die Folgen der angefochtenen Maßnahme unverhältnismäßig im Vergleich zu den vom Gesetzgeber angestrebten Zielsetzungen.

Die angefochtenen Bestimmungen verstoßen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

B.3. Da die anderen Klagegründe nicht zu einer weiterreichenden Nichtigklärung führen können, besteht kein Anlaß, sie zu prüfen.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt

- die Artikel 31 und 34 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 «zur Festlegung verschiedener steuerlicher Maßnahmen in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nrn. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion», bestätigt durch Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 13. Juni 1997, und

- Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 13. Juni 1997 «zur Bestätigung der königlichen Erlasse, die in Anwendung des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der haushaltsmäßigen Voraussetzungen für die Beteiligung Belgiens an der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion und des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Modernisierung der sozialen Sicherheit und zur Sicherung der gesetzlichen Pensionsregelungen ergangen sind», soweit diese Bestimmung die Artikel 31 und 34 des königlichen Erlasses vom 20. Dezember 1996 zur Festlegung verschiedener steuerlicher Maßnahmen bestätigt,

für nichtig.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 16. Dezember 1998.

Der Kanzler,

L. Potoms.

Der Vorsitzende,

L. De Grève.