Grondwettelijk Hof

Arrest nr. 150/2025
van 27 november 2025
Rolnummers : 8248, 8250, 8258, 8259, 8260, 8261 en 8262

In zake : de beroepen tot gedeeltelijke vernietiging van de wet van 28 december 2023 « houdende diverse fiscale bepalingen », ingesteld door de nv « Betcenter Group », door de nv « Blankenberge Casino Kursaal », door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, door de nv « Exploitatie Casino Middelkerke », door de nv « Bastenie », door de vzw « UBA-BNGO » en door de nv « Pac-Man ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Joséphine Moerman, Michel Pâques, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Kattrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

Bij zeven verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 26, 27 en 28 juni 2024 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 27 en 28 juni 2023 en 1 juli 2024, zijn beroepen tot gedeeltelijke vernietiging van de wet van 28 december 2023 « houdende diverse fiscale bepalingen » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2023, tweede editie) ingesteld respectievelijk door de nv « Betcenter Group », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Mark Crommen en mr. Jef Van Eyndhoven, advocaten bij de balie van Antwerpen, door de nv « Blankenberge Casino Kursaal », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Thomas Soete, advocaat bij de balie van West-Vlaanderen, door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Cédric Molitor, advocaat bij de balie te Brussel, door de nv « Exploitatie Casino Middelkerke », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Michel Maus en mr. Yves Van Damme, advocaten bij de balie van West-Vlaanderen, door de nv « Bastenie », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Michel Maus en mr. Yves Van Damme, door de vzw « UBA-BNGO », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Michel Maus en mr. Yves Van Damme, en door de nv « Pac-Man », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Michel Maus en mr. Yves Van Damme.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 8248, 8250, 8258, 8259, 8260, 8261 en 8262 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories en memories van wederantwoord zijn ingediend door :

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Ann Lauwens, Selim Dedeli en Pierre Bailly, adviseurs bij de FOD Financiën;

- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Nathanaëlle Kiekens en mr. Lieselotte Schellekens, advocates bij de balie te Brussel.

De verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 4 juni 2025 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen waren, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaken in beraad zouden worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het voorwerp van de beroepen

A.1.1. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 8248, 8250, 8258, 8259, 8260, 8261 en 8262 vorderen allen de vernietiging van de artikelen 50 en 52 van de wet van 28 december 2023 « houdende diverse fiscale bepalingen » (hierna : de wet van 28 december 2023). De verzoekende partijen in de zaken nrs. 8250, 8259, 8260, 8261 en 8262 vorderen daarnaast ook de vernietiging van artikel 59, achtste lid, van de wet van 28 december 2023.

A.1.2. De Vlaamse Regering heeft overeenkomstig artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof een memorie ingediend, waarin zij twee middelen aanvoert. Die middelen zijn gericht tegen de artikelen 50 en 52 van de wet van 28 december 2023.

Ten gronde

Wat betreft de middelen afgeleid uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels

A.2. Het eerste middel in de zaak nr. 8248, het eerste middel in de zaak nr. 8250, het derde middel in de zaak nr. 8250, het eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 8258, het eerste onderdeel van het eerste middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262, het tweede middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 en het tweede middel van de Vlaamse Regering, zijn alle afgeleid uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels.

De in die middelen en onderdelen van middelen aangevoerde referentienormen zijn de artikelen 128, § 1, 170, § 2, en 177 van de Grondwet, de artikelen 1, § 2, 2°, 3, eerste lid, 1° en 2°, 4, § 1, en 5, § 1 en § 2, 1° en 2°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (hierna : de bijzondere wet van 16 januari 1989) en artikel 5, § 1, 8°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

A.3. De verzoekende partijen en de Vlaamse Regering voeren in essentie aan dat de bestreden bepalingen de bevoegdheidverdelende regels schenden, doordat zij niet werden aangenomen met de in artikel 4, laatste lid, van de Grondwet bepaalde bijzondere meerderheid, doordat zij belastingen regelen die onder de exclusieve bevoegdheid van de gewesten vallen en doordat zij de preventieve gezondheidszorg, die behoort tot de bevoegdheid van de gemeenschappen, regelen.

A.4. Volgens de Ministerraad zijn de uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels afgeleide middelen niet gegrond, daar de bestreden bepalingen enkel betrekking hebben op de personen- en de vennootschapsbelastingen, die behoren tot de bevoegdheid van de federale overheid. Volgens hem houden de bestreden bepalingen bovendien geen rechtstreeks verband met de gezondheidszorg of met de geneeskunde.

Wat betreft de middelen afgeleid uit de schending van de federale loyauteit

A.5. Het tweede middel in de zaak nr. 8248, het tweede middel in de zaak nr. 8250, het tweede onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 8258, het derde onderdeel van het eerste middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 en het eerste middel van de Vlaamse Regering zijn in hoofdzaak afgeleid uit de schending van het beginsel van de federale loyauteit. De referentienormen die de verzoekende partijen in die middelen aanvoeren zijn artikel 143, § 1, van de Grondwet, het evenredigheidsbeginsel en artikel 1*ter* van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

A.6. De verzoekende partijen en de Vlaamse Regering voeren in essentie aan dat de bestreden bepalingen het beginsel van de federale loyauteit en het evenredigheidsbeginsel schenden, doordat zij het de gewesten onmogelijk of minstens overdreven moeilijk maken om hun bevoegdheden inzake de gewestelijke belastingen op de spelen en weddenschappen en op de automatische ontspanningstoestellen uit te oefenen, doordat zij het evenwicht waarop de federale constructie berust, verstoren, doordat zij deloyale fiscale concurrentie uitmaken in de zin van artikel 1*ter*, 1°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 en doordat zij in strijd zijn met het beginsel van het vermijden van dubbele belasting en met het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.

A.7. Volgens de Ministerraad zijn de desbetreffende middelen niet gegrond, daar de federale wetgever met de bestreden bepalingen enkel een bevoegdheid heeft uitgeoefend die hem eigen is. Volgens de Ministerraad is er geen sprake van een deloyale fiscale concurrentie, van een dubbele belasting of van een aantasting van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal, daar de bestreden bepalingen niet tot gevolg hebben dat de gewestbelastingen en de federale belastingen met elkaar in fiscale concurrentie treden of dat eenzelfde belastbare materie twee keer wordt belast.

Wat betreft de middelen afgeleid uit de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie

A.8. Het derde middel in de zaak nr. 8248 en het vierde middel in de zaak nr. 8250 zijn afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Het vijfde middel in de zaak nr. 8250, het zesde middel in de zaak nr. 8250 en het tweede onderdeel van het eerste middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 zijn afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.9. De verzoekende partijen voeren in essentie aan dat de bestreden bepalingen :

- een niet-verantwoord verschil in behandeling in het leven roepen tussen Belgische organisatoren van spelen en weddenschappen die wettelijk vergund zijn en Belgische of buitenlandse organisatoren die niet vergund zijn, evenals tussen private organisatoren van spelen en weddenschappen en de Nationale Loterij;

- een niet-verantwoord verschil in behandeling in het leven roepen tussen, enerzijds, belastingplichtigen die gewestelijke belastingen, andere dan de belasting op de spelen en weddenschappen en op de automatische

ontspanningstoestellen, als beroepskosten kunnen aftrekken en, anderzijds, organisatoren van spelen en weddenschappen en aanbieders van automatische ontspanningstoestellen die de desbetreffende gewestelijke belastingen fiscaal niet kunnen aftrekken;

- een niet-verantwoord verschil in behandeling in het leven roepen doordat die bepalingen een andere impact hebben in het Vlaamse, het Waalse en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest;

- het evenredigheidsbeginsel miskennen; en

- door de grote verschillen in de gewestelijke regelingen leiden tot een indirecte discriminatie.

A.10.1. Volgens de Ministerraad is het vierde middel in de zaak nr. 8250 niet ontvankelijk daar de verzoekende partij niet uiteenzet op welke wijze de in dat middel vermelde referentienormen zouden zijn geschonden.

A.10.2. Ten gronde is de Ministerraad in essentie van mening dat de desbetreffende middelen niet gegrond zijn, doordat de te vergelijken categorieën van personen niet vergelijkbaar zijn, doordat de bekritiseerde verschillen in behandeling redelijk verantwoord worden door de door de wetgever nagestreefde doelstelling betreffende het bestrijden van gokverslaving of doordat het bekritiseerde verschil in behandeling niet voortvloeit uit de bestreden bepalingen.

Wat betreft het middel afgeleid uit de schending van het eigendomsrecht

A.11. Het derde middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 is afgeleid uit de schending van artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat de bestreden bepalingen een belasting invoeren die op de belastingplichtige een overdreven last doet wegen en fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie.

A.12. Volgens de Ministerraad is het derde middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 niet ontvankelijk in zoverre het is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, daar de verzoekende partijen niet uiteenzetten in welke zin de bestreden bepalingen die grondwetsartikelen zouden schenden. Wat de aangevoerde schending van het eigendomsrecht betreft, is hij van mening dat er geen sprake is van een inmenging in het eigendomsrecht en dat, in zoverre het Hof zou oordelen dat er wel sprake is van een inmenging in dat recht, die inmenging redelijk wordt verantwoord door de doelstelling om de maatschappij en de spelers te beschermen tegen gokverslaving.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de context ervan

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 50, 52 en 59, achtste lid, van de wet van 28 december 2023 « houdende diverse fiscale bepalingen » (hierna : de wet van 28 december 2023) waarbij de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen, bedoeld in artikel 3, eerste lid, 1° en 2°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (hierna : de bijzondere financieringswet), niet aftrekbaar in de personenbelasting en de vennootschapsbelasting worden gemaakt.

B.1.2. Het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) wordt als volgt gewijzigd bij de artikelen 50 en 52 van de wet van 28 december 2023 :

« Art. 53.

Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

[…]

32° de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 1° en 2°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten.

[…]

Art. 198.

§ 1. Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

[…]

5° onverminderd de toepassing van artikel 53, 32°, de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies andere dan deze bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten en andere dan deze ingevoerd door de Gewesten op het gebruik van voertuigen of op het gebruik van de openbare weg, alsmede de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteresten met betrekking tot deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies;

[…] ».

B.1.3. De belasting op de spelen en weddenschappen is ingevoerd bij de wet van 28 augustus 1921 « houdende de invoering van nieuwe fiscale middelen ». De belasting op de automatische ontspanningstoestellen is oorspronkelijk een creatie van de lokale overheden, alvorens te worden overgenomen bij artikel 1, § 1, van de wet van 24 december 1963 « tot invoering van een belasting op de automatische ontspanningstoestellen ». De gewesten hebben vervolgens, door de aanneming van de bijzondere financieringswet in 1989, een eigen fiscale bevoegdheid verkregen ten aanzien van bepaalde opgesomde federale belastingen, waaronder de voormelde belastingen (*Parl. St.*, Kamer, 1988-1989, nr. 635/1, pp. 7-8). Die belastingen worden voortaan beoogd in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (titels III en IV in de versies van de drie gewesten).

In het licht van artikel 49 van het WIB 1992, dat de aftrekbaarheid van beroepskosten in de inkomstenbelasting regelt, waren zowel de belasting op de spelen en weddenschappen als de belasting op de automatische ontspanningstoestellen voordien aftrekbaar.

B.1.4. Het bestreden artikel 59, achtste lid, van de wet van 28 december 2023 maakt de niet-aftrekbaarheid van de voormelde belastingen van toepassing op de vanaf 1 januari 2024 verschuldigde belastingen.

B.2. De parlementaire voorbereiding van de wet van 28 december 2023 verantwoordt de bestreden maatregel als volgt :

« Overeenkomstig artikel 3, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, zijn de belasting op de spelen en de weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen oorspronkelijk federale belastingen die geregionaliseerd zijn, maar die nog steeds als beroepskost kunnen worden afgetrokken in de inkomstenbelastingen. Elk gewest kan deze belasting vorm geven binnen de eigen bevoegdheden.

Gelet op de vernietiging van de opheffing van de btw-vrijstelling op online kansspelen door het Grondwettelijk Hof, is de bevoegdheid van de federale wetgever beperkt om een doeltreffend antigokbeleid te voeren binnen de fiscaliteit.

In het kader van een doeltreffend antigokbeleid wordt voorgesteld de regionale belastingen op spelen en weddenschappen, en automatische ontspanningstoestellen voortaan als niet-aftrekbare beroepskosten te beschouwen in de personen- en vennootschapsbelasting.

Om deze niet-aftrekbaarheid onverminderd in de vennootschapsbelasting te laten doorwerken, wordt ook artikel 198, § 1, 5°, WIB 92, aangepast.

Deze maatregel is van toepassing op de vanaf 1 januari 2024 verschuldigde belastingen » (*Parl. St.*, Kamer, 2023-2024, DOC 55-3607/001, p. 42).

De Federale Overheidsdienst Financiën stelt in zijn geïntegreerde impactanalyse dat de maatregel een negatieve impact zal hebben op de economische ontwikkeling :

« De invoering van de fiscale niet-aftrekbaarheid van de gewestelijke belastingen op spelen en weddenschappen, en automatische ontspanningstoestellen, zal de belastbare grondslag van gokbedrijven verhogen, hun te betalen personen- of vennootschapsbelasting verhogen en bijgevolg een negatieve impact hebben op hun winstgevendheid » (*ibid.*, p. 182).

De budgettaire impact wordt op 45 miljoen euro geraamd in 2024 (*Parl. St.*, Kamer, 2023-2024, DOC 55-3607/005, p. 34; DOC 55-3607/010, p. 9).

De bevoegde minister preciseert overigens :

« Wat betreft de niet-aftrekbaarheid van de taksen voor de goksector antwoordt de vice-eersteminister dat het klopt dat ingevolge de bijzondere financieringswet de belasting op de spelen en de weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen, die oorspronkelijk federale belastingen waren, geregionaliseerd zijn.

Elk gewest kan deze belasting uiteraard nog steeds vormgeven binnen de eigen bevoegdheden en dit ongeacht de fiscale behandeling inzake inkomstenbelastingen. De regering heeft in het kader van de begrotingsbesprekingen inderdaad beslist om deze regionale taksen niet langer aftrekbaar te maken als beroepskosten. Het staat evenwel buiten kijf dat de vaststelling van de belastbare basis inzake inkomstenbelastingen wel degelijk toekomt aan de federale regelgever. Het gaat hier namelijk in het bijzonder over de bepaling welke kosten in aanmerking komen als fiscaal aftrekbare beroepskosten » (*Parl. St.*, Kamer, 2023-2024, DOC 55-3607/005, p. 37).

B.3. De verzoekende partijen in de zeven samengevoegde zaken voeren middelen aan die betrekking hebben zowel op de schending van grondrechten als op de schending van bevoegdheidverdelende regels. Het Hof onderzoekt eerst de middelen die zijn afgeleid uit de schending van de bevoegdheidverdelende regels.

Ten aanzien van de bevoegdheidverdelende regels

B.4. Het eerste middel in de zaak nr. 8248, het derde middel in de zaak nr. 8250, het eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 8258, het eerste onderdeel van het eerste middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 en het tweede middel dat door de Vlaamse Regering, tussenkomende partij, is opgeworpen, voeren aan dat de federale wetgever een beroep had moeten doen op een bijzondere wet om de belastbare materie van de belastingen op de spelen en weddenschappen en de belastingen op de automatische ontspanningstoestellen te wijzigen.

Het eerste middel in de zaak nr. 8250 voert aan dat de federale wetgever met de bestreden bepalingen belastingen regelt die onder de exclusieve bevoegdheid van de gewesten vallen.

Het tweede middel in de zaak nr. 8248, het tweede middel in de zaak nr. 8250, het tweede onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 8258, het derde onderdeel van het eerste middel

in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 en het eerste middel dat door de Vlaamse Regering, tussenkomende partij, is opgeworpen, voeren aan dat de bestreden bepalingen het beginsel van de federale loyauteit schenden. In bepaalde van die middelen wordt eveneens aangevoerd dat de federale wetgever voorafgaand overleg had moeten plegen met de gewesten.

Het tweede middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 voert aan dat de bestreden bepalingen inbreuk maken op de bevoegdheid van de gemeenschappen inzake gezondheid.

B.5.1. Artikel 143, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Met het oog op het vermijden van de belangenconflicten nemen de federale Staat, de gemeenschappen, de gewesten en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, in de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden, de federale loyauteit in acht ».

De inachtneming van de federale loyauteit veronderstelt dat, wanneer zij hun bevoegdheden uitoefenen, de federale overheid en de deelentiteiten het evenwicht van de federale constructie in haar geheel niet verstoren. De federale loyauteit betreft meer dan de loutere uitoefening van bevoegdheden : zij geeft aan in welke geest dat moet geschieden.

Het beginsel van de federale loyauteit verplicht elke wetgever erover te waken dat de uitoefening van zijn eigen bevoegdheid de uitoefening, door de andere wetgevers, van hun bevoegdheden niet onmogelijk of overdreven moeilijk maakt. De inachtneming van het evenredigheidsbeginsel voegt te dezen niets toe aan het beginsel van de federale loyauteit.

Artikel 177 van de Grondwet bepaalt :

« Een wet aangenomen met de in artikel 4, laatste lid, bepaalde meerderheid stelt het financieringsstelsel vast voor de gewesten.

De Gewestparlementen regelen, elk voor zich, de bestemming van hun ontvangsten bij de in artikel 134 bedoelde regelen ».

B.5.2. De artikelen 1*ter*, 3 en 4, § 1, van de bijzondere financieringswet bepalen :

« Art. 1*ter*. De uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten als bedoeld in deze wet gebeurt met naleving van de in artikel 143 van de Grondwet bedoelde federale

loyauteit en het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid, alsmede van de volgende principes :

1° de uitsluiting van elke deloyale fiscale concurrentie;

2° de vermijding van dubbele belasting;

3° het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.

Bij een door een overheid gegrond geacht verzoek van een belastingplichtige houdende vermijding van dubbele belasting treedt die overheid in overleg met de andere betrokken overheden teneinde de belastingheffing die strijdig is met het in het eerste lid, 2°, vermelde principe ongedaan te maken.

In het raam van het Overlegcomité als bedoeld in artikel 31 van de gewone wet van 9 augustus 1980 tot hervorming der instellingen wordt jaarlijks een overleg gehouden over het fiscaal beleid en over de in het eerste lid bedoelde principes.

[…]

Art. 3. Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

1° de belasting op de spelen en weddenschappen;

2° de belasting op de automatische ontspanningstoestellen;

[…]

Art. 4. § 1. De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9° bedoelde belastingen te wijzigen […] ».

B.5.3. Aangezien de bestreden bepalingen betrekking hebben op de uitoefening, door de federale wetgever en niet door een gewestwetgever, van zijn fiscale bevoegdheid, is artikel 1*ter* van de bijzondere financieringswet te dezen niet van toepassing.

B.6. Overigens is de federale overheid bevoegd om de spelen en weddenschappen te regelen, om de voorwaarden te bepalen waaronder de door haar toegestane activiteiten kunnen worden uitgeoefend, en om de controle ervan te organiseren.

Bij de uitoefening van die bevoegdheid heeft de federale overheid de wet van 7 mei 1999 « op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de

spelers » aangenomen en vervolgens de wet van 10 januari 2010 « tot wijziging van de wetgeving inzake kansspelen », waarvan het doel in de parlementaire voorbereiding als volgt wordt omschreven :

« De doelstellingen van het Belgisch kansspelbeleid zijn gericht op de bescherming van de speler, de financiële transparantie en controle op de geldstromen, de controle op het spel, en de identificatie van en controle op de organisatoren.

De regulering van de kansspelen is gebaseerd op de ‘ kanalisatiegedachte ’. Om te voldoen aan de klaarblijkelijke speelbehoefte van de mens wordt het illegale aanbod bestreden door het toelaten van een ‘ beperkt ’ legaal spelaanbod.

Het reguleren van illegale kansspelen draagt bij tot het beteugelen van deelneming aan kansspelen en is een geschikt en proportioneel middel om de aan het kansspelbeleid ten grondslag liggende doelstellingen te bereiken. Door het legale aanbod te beperken komt men tegemoet aan één van de pijlers van het kansspelbeleid zijnde de bescherming van de speler tegen gokverslaving » (*Parl. St.*, Kamer, 2008-2009, DOC 52-1992/001, p. 4).

B.7.1. De artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere financieringswet kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen, waaronder de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen.

B.7.2. Uit de parlementaire voorbereiding ervan blijkt dat de bijzondere financieringswet ertoe strekt « uitsluitend voor een aantal belastingen die in hun oorsprong nationale belastingen zijn, de Gewesten te garanderen dat de nationale overheid in de toekomst niet meer zal optreden op die domeinen waarover de Gewesten op grond van dit ontwerp de bevoegdheid krijgen. Zonder dergelijke uitdrukkelijke bepaling staat het immers aan de nationale overheid vrij om bij gewone wet, op grond van artikel 110 [thans artikel 170], § 2, tweede lid, van de Grondwet, ‘ uitzonderingen te bepalen waarvan de noodzakelijkheid blijkt ’ » (*Parl. St.*, Kamer, 1988-1989, nr. 635/1, pp. 7-8).

B.7.3. De gewesten zijn niet bevoegd om de belastbare materie van de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen te wijzigen. Het komt de federale wetgever toe om de belastbare materie te bepalen, bij een met een bijzondere meerderheid aangenomen wet.

De bijzondere wetgever heeft de belastbare materie van de in artikel 3 van de bijzondere financieringswet opgesomde belastingen en heffingen « als het ware bevroren », zowel ten aanzien van de met gewone meerderheid beslissende federale wetgever, als ten aanzien van de gewestelijke wetgevers (zie de afdeling wetgeving van de Raad van State in haar advies van 16 september 1992 over een voorstel van bijzondere wet tot wijziging van de bijzondere wet van 16 januari 1989 (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1991-1992, nr. 604/2, pp. 11-12)).

B.7.4. De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag (« de heffingsgrondslag »), die de basis is waarop de belasting wordt berekend.

B.7.5. De belastbare materie van de belasting op de spelen en weddenschappen, zo blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, is « de organisatie in het openbaar of in private kring van de spelen en de weddenschappen ». De heffingsgrondslag van de belasting is « het bruto bedrag van de sommen ingezet bij spelen en weddenschappen » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 157) of de zogenaamde « werkelijke brutomarge », zijnde het bedrag van de inzetten van de spelers, verminderd met het bedrag van de winsten die werkelijk uitgekeerd zijn aan de spelers (zie artikel 43*bis* van het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen). De belastbare materie van de belasting op de automatische ontspanningstoestellen is dan weer « het feit van het opstellen van de automatische ontspanningstoestellen dienende tot ontspanning, op de openbare weg, in de voor het publiek toegankelijke plaatsen of in private kringen, ongeacht of de toegang tot deze kringen al dan niet onderworpen is aan bepaalde formaliteiten ». De belastbare grondslag van diezelfde belasting is een bedrag « vastgesteld in functie van de categorie waarin het toestel wordt ingedeeld (bij koninklijk besluit) » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 157).

B.8. De bestreden bepalingen schaffen, binnen het kader zowel van de personenbelasting als van de vennootschapsbelasting, de aftrekbaarheid als beroepskosten van de voormelde gewestelijke belastingen af. Met die maatregel heeft de federale wetgever een bevoegdheid uitgeoefend die hem eigen is, namelijk zijn bevoegdheid op het stuk van inkomstenbelasting. Het komt de wetgever die bevoegd is om een belasting te heffen toe de nadere regels van die belasting vast te stellen.

Het middel dat afgeleid is uit de schending van de bevoegdheid van de gemeenschappen inzake gezondheid is bijgevolg niet gegrond. Er dient evenwel te worden onderzocht of de federale wetgever bij het uitoefenen van zijn fiscale bevoegdheid geen inbreuk heeft gemaakt op de in B.7.1 tot B.7.5 vermelde bevoegdheidsverdeling.

B.9. In tegenstelling tot de in artikel 177 van de Grondwet bedoelde autonome gewestelijke belastingen, zijn de in artikel 3 van de bijzondere financieringswet opgesomde gewestelijke belastingen intrinsiek verbonden aan de financiering van de gewesten, zoals ze in 1989 werd « bevroren », zoals in B.7.3 is vermeld. Uit dat alles volgt dat de financiering van de gewesten rechtstreeks afhangt van de opbrengst uit de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen.

B.10. Zoals de verzoekende partijen opmerken, voeren de bestreden bepalingen een bijkomende belastingdruk in voor diegenen die de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen verschuldigd zijn. De bedragen die als belasting worden betaald, daar zij niet langer van de inkomstenbelasting kunnen worden afgetrokken, verhogen naar verhouding de belastbare grondslag ervan. De bestreden bepalingen hebben tot gevolg dat zowel de werkelijke brutomarge van de organisatie van spelen en weddenschappen als de opstelling van automatische ontspanningstoestellen zowel aan de voormelde gewestelijke belastingen als aan een soortgelijke verhoging van de personenbelasting of de vennootschapsbelasting worden onderworpen. Die verhoging doet de winstgevendheid van de betrokken ondernemingen dalen.

B.11. Door de aftrekbaarheid, inzake inkomstenbelastingen, van de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen af te schaffen, heeft de wetgever de belastbare materie ervan niet gewijzigd. De bestreden bepalingen raken aan de belastbare grondslag inzake inkomstenbelastingen, hetgeen tot de bevoegdheid van de

federale wetgever behoort. Laatstgenoemde moest bijgevolg niet een dergelijke wijziging doorvoeren met de in artikel 4, laatste lid, van de Grondwet bepaalde bijzondere meerderheid.

De middelen, in zoverre zij aanvoeren dat de bestreden bepalingen een bijzondere meerderheid vereisen en dat die bepalingen belastingen regelen die onder de exclusieve bevoegdheid van de gewesten vallen, zijn niet gegrond.

B.12. Het Hof dient nog na te gaan of de bestreden bepalingen bestaanbaar zijn met het beginsel van de federale loyauteit, gewaarborgd bij artikel 143, § 1, van de Grondwet, en met het evenredigheidsbeginsel.

Door de aftrekbaarheid, inzake inkomstenbelastingen, van de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen af te schaffen, heeft de federale wetgever zoals in B.10 is vermeld, de belastingdruk voor de betrokken operatoren verhoogd. Hoewel dat het legaal aanbieden van spelen en weddenschappen en van automatische ontspanningstoestellen minder aantrekkelijk kan maken, blijkt evenwel niet dat de impact van de bestreden maatregel dermate groot is dat de inkomsten die de gewesten uit de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen halen, daardoor in wezenlijke mate verminderen.

De bestreden bepalingen beletten voorts evenmin de gewesten om binnen hun bevoegdheden de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen te wijzigen en zo een beleid te voeren. Zij doorkruisen het gekozen beleid niet maar kunnen het net versterken aangezien belastingverhogingen en verminderingen in het kader van de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen door de afschaffing van de aftrekbaarheid doorwerken in de inkomstenbelastingen. Het loutere feit dat die doorwerking een weerslag kan hebben op het gewestelijke beleid, maakt niet dat zij de uitoefening, door de gewestwetgevers, van hun bevoegdheden overdreven moeilijk maken.

Rekening houdend met het voorgaande, blijkt evenmin dat de inachtneming van de federale loyauteit en het evenredigheidsbeginsel een vorm van overleg zou vereisen die plaatsheeft vóór de aanneming van de bestreden bepalingen.

B.13. De middelen die zijn afgeleid uit de schending van artikel 143, § 1, van de Grondwet en het evenredigheidsbeginsel zijn niet gegrond.

Wat betreft het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie

B.14.1. Het derde middel in de zaak nr. 8248, het vierde middel in de zaak nr. 8250, het vijfde middel in de zaak nr. 8250, het zesde middel in de zaak nr. 8250 en het tweede onderdeel van het eerste middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 voeren aan dat de bestreden bepalingen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schenden.

B.14.2. Zoals de Ministerraad aanvoert, laat de verzoekende partij in de zaak nr. 8250 na om in haar vierde middel op een duidelijke wijze uiteen te zetten tussen welke categorieën van personen de bestreden bepalingen een verschil in behandeling in het leven zouden roepen en in welke zin die bepalingen in strijd zouden zijn met de in dat middel aangevoerde referentienormen. Het vierde middel in de zaak nr. 8250 is niet ontvankelijk.

B.15.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.15.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.15.3. Bij het bepalen van zijn beleid in fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Het Hof vermag de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij zonder redelijke verantwoording zouden zijn. Bovendien dient een fiscale wet een verscheidenheid aan toestanden noodzakelijkerwijze op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze overeenstemmen.

B.16. Allereerst wordt aangevoerd dat de bestreden bepalingen 1) een ongerechtvaardigd verschil in behandeling instellen tussen, enerzijds, belastingplichtigen die op hen van toepassing zijnde belastingen kunnen aftrekken in de personen- of vennootschapsbelasting, en, anderzijds, belastingplichtigen die de op hen van toepassing zijnde belasting op de spelen en weddenschappen of belasting op de automatische ontspanningstoestellen niet meer kunnen aftrekken (vijfde middel in de zaak nr. 8250) en 2) een ongerechtvaardigde gelijke behandeling creëren door zonder onderscheid van toepassing te zijn op alle betrokken operatoren en exploitanten (zesde middel in de zaak nr. 8250 en tweede onderdeel van het eerste middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262).

B.17. Dat verschil in behandeling en die gelijke behandeling berusten op objectieve criteria, namelijk de belasting die als kost wordt gedragen en de omstandigheid dat het om personen gaat die belasting op de spelen en weddenschappen of belasting op de automatische ontspanningstoestellen betalen.

B.18. Uit de in B.2 aangehaalde passages uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever met de bestreden bepalingen beoogt een doeltreffend antigokbeleid te voeren en meer inkomsten uit de personen- en vennootschapsbelasting te halen.

Die doelstellingen zijn legitiem.

B.19.1. Door specifiek de aftrekbaarheid, inzake personen- en vennootschapsbelasting, van de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen af te schaffen, heeft de wetgever een maatregel genomen die niet alleen fiscale inkomsten genereert maar die ook past binnen de eerstgenoemde doelstelling, zijnde het voeren van een doeltreffend antigokbeleid. De afschaffing van de aftrekbaarheid van die belastingen raakt in het bijzonder personen die gokactiviteiten aanbieden. De maatregel heeft een rechtstreekse negatieve invloed op de winstgevendheid van het aanbieden van gokactiviteiten, wat het aanbieden van dergelijke activiteiten minder aantrekkelijk kan maken.

De wetgever kan daarbij niet worden verweten dat hij geen onderscheid heeft gemaakt naargelang van het gewest waarin de operator of exploitant is gelegen. Een dergelijk onderscheid zou niet alleen tot een aanzienlijk moeilijker toepasbare regeling aanleiding geven, maar zou ook een wezenlijk risico inhouden op een doorkruising van de tariefstructuur van de betrokken gewestelijke belastingen en meer algemeen van het beleid dat de gewesten ter zake voeren.

B.19.2. Het verschil in behandeling en de gelijke behandeling hebben voorts geen onevenredige gevolgen. De bestreden bepalingen viseren uitsluitend de aftrekbaarheid van de belasting op de spelen en weddenschappen en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen. Zij wijzigen niets aan de aftrekbaarheid van andere kosten als beroepskost en aan de overige regels die de vaststelling van de personenbelasting en vennootschapsbelasting bepalen. Zij sluiten aldus niet uit dat de belastingplichtige voor een bepaald inkomstenjaar over een negatief netto belastbaar inkomen beschikt en aldus geen belasting dient te betalen. Voor het overige zijn de tarieven die gelden in de vennootschapsbelasting en personenbelasting niet dermate hoog dat de bestreden maatregel een onevenredige last vormt.

B.20. Het verschil in behandeling en de gelijke behandeling vermeld in B.16 zijn aldus redelijk verantwoord.

B.21. Vervolgens wordt aangevoerd dat de bestreden bepalingen een ongerechtvaardigd verschil in behandeling instellen tussen private organisatoren van spelen en weddenschappen, enerzijds, en de Nationale Loterij, anderzijds, daar de Nationale Loterij is vrijgesteld van de

gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen en aldus niet wordt geraakt door de bestreden bepalingen (tweede onderdeel van het derde middel in de zaak nr. 8248).

B.22. Het door de verzoekende partij in de zaak nr. 8248 bekritiseerde verschil in behandeling tussen de private organisatoren van spelen en weddenschappen en de Nationale Loterij vloeit niet rechtstreeks voort uit de bestreden bepalingen die louter voorzien in de niet-aftrekbaarheid, in de vennootschaps- en rechtspersonenbelasting, van de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen, maar uit de bepalingen die de Nationale Loterij vrijstellen van de belasting op de spelen en weddenschappen.

B.23. Tot slot wordt bekritiseerd dat de bestreden bepalingen de operatoren die kansspelen illegaal aanbieden, niet raken (eerste onderdeel van het derde middel in de zaak nr. 8248).

B.24. Het feit dat bepaalde operatoren kansspelen illegaal aanbieden en geen belastingen betalen, neemt niet weg dat zij wel belastingplichtig zijn en door de bestreden bepalingen niet verschillend worden behandeld.

B.25. De middelen die zijn afgeleid uit de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie zijn niet gegrond.

Wat betreft het eigendomsrecht

B.26. Het derde middel in de zaken nrs. 8259, 8260, 8261 en 8262 voert aan dat de bestreden bepalingen het eigendomsrecht schenden.

B.27.1. Artikel 16 van de Grondwet bepaalt :

« Niemand kan van zijn eigendom worden ontzet dan ten algemenen nutte, in de gevallen en op de wijze bij de wet bepaald en tegen billijke en voorafgaande schadeloosstelling ».

Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (hierna : het Eerste Aanvullend Protocol) bepaalt :

« Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.

De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

B.27.2. Aangezien artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol een draagwijdte heeft die analoog is met die van artikel 16 van de Grondwet, vormen de erin vervatte waarborgen een onlosmakelijk geheel met die welke zijn opgenomen in artikel 16 van de Grondwet, zodat het Hof, bij zijn toetsing van de bestreden bepaling, ermee rekening houdt.

B.27.3. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol biedt niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste alinea, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van eigendom (eerste alinea, eerste zin). Een belasting of een andere heffing houdt in beginsel een inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom in.

Bovendien vermeldt artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol dat de bescherming van het eigendomsrecht « echter op geen enkele wijze het recht [aantast] dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

De inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom is enkel verenigbaar met dat recht indien ze een redelijk verband van evenredigheid vertoont met het nagestreefde doel, dit wil zeggen indien ze het billijke evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van dat recht niet verbreekt. Ofschoon de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid beschikt, schendt een belasting bijgevolg dat recht indien ze op de belastingplichtige een overdreven last doet wegen of fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie (EHRM, 31 januari 2006, *Dukmedjian t. Frankrijk*, ECLI:CE:ECHR:2006:0131JUD006049500, §§ 52-58; beslissing, 15 december 2009, *Tardieu de Maleissye e.a. t. Frankrijk*, ECLI:CE:ECHR:2009:1215DEC005185407; 16 maart 2010, *di Belmonte t. Italië*, ECLI:CE:ECHR:2010:0316JUD007263801, §§ 38-40).

B.28.1. Zoals is vermeld in B.18, streeft de bestreden maatregel legitieme doelstellingen van algemeen belang na, namelijk het voeren van een doeltreffend antigokbeleid en het halen van meer inkomsten uit de personen- en vennootschapsbelasting.

B.28.2. Uit hetgeen is vermeld in B.19.2 blijkt voorts dat de bestreden maatregel evenredig is met de ermee nagestreefde doelstellingen. Rekening houdend, enerzijds, met de tarieven die gelden in de vennootschapsbelasting en de personenbelasting, en, anderzijds, met het feit dat uitsluitend de aftrekbaarheid van twee gewestelijke belastingen wordt afgeschaft, vormt de bestreden maatregel geen onevenredige last.

B.29. Het middel dat is afgeleid uit de schending van het eigendomsrecht is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 27 november 2025.

De griffier, De voorzitter,

Nicolas Dupont Luc Lavrysen