

RAAD VAN STATE, AFDELING ADMINISTRATIE.

A R R E S T

**nr. 160.598 van 27 juni 2006
in de zaak A. 71.706/XII-3300.**

- In zake :
1. de NV TWINS (inmiddels failliet verklaard),
met zetel te Antwerpen,
Roemer Visscherstraat 2
 2. de BVBA VERSCHULDEN & CO., ACCOUNTANTS, thans
de CVBA VERSCHULDEN ACCOUNTANTS EN
BELASTINGCONSULENTEN,
die woonplaats kiest bij
advocaat D. Lindemans,
kantoor houdende te 1000 Brussel,
Keizerslaan 3

tegen :

de GEMEENTE HAMME,
die woonplaats kiest bij
advocaat C. Erkelens,
kantoor houdende te 1040 Brussel,
Oudergemselaan 22-28.

DE RAAD VAN STATE, XIIe K A M E R,

Gezien het verzoekschrift dat de NV Twins en de BVBA Verschelden & Co., Accountants, op 21 oktober 1996 hebben ingediend om de nietigverklaring te vorderen van “de beslissing van de gemeenteraad van de Gemeente Hamme d.d. 21 augustus 1996 waarbij een algemene heffing op rechtspersonen wordt ingevoerd”;

Gezien de memories van antwoord en van wederantwoord;

Gezien het verslag opgesteld door auditeur P. De Somere;

Gelet op de beschikking van 9 oktober 2001 die de neerlegging ter griffie van het verslag en van het dossier gelast;

Gelet op de kennisgeving van het verslag aan partijen en gezien de laatste memorie van de verwerende partij;

Gelet op de beschikking van 27 oktober 2005 waarbij de terechtzitting bepaald wordt op 6 december 2005;

Gehoord het verslag van kamervoorzitter P. Lemmens;

Gehoord de opmerkingen van advocaat F. Depreter, die loco advocaat D. Lindemans verschijnt voor de tweede verzoekende partij, en van advocaten C. Erkelens en M. Martens, die verschijnen voor de verwerende partij;

Gehoord het eensluidend advies van auditeur P. De Somere;

Gelet op titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;

1. Overwegende dat de raadsman van de oorspronkelijke eerste verzoekster, de naamloze vennootschap Twins, ter terechtzitting heeft verklaard dat die vennootschap failliet verklaard is, dat het faillissement gesloten is, en dat hij niet meer optreedt voor die verzoekster; dat het geding op geen enkel ogenblik hervat is door de curator; dat met de sluiting van het faillissement een einde is gekomen aan het bestaan van de eerste verzoekster als rechtspersoon; dat de zaak dienvolgens, wat die partij betreft, van de rol wordt afgevoerd;

Overwegende dat het beroep nog enkel wordt onderzocht in zoverre het is ingediend door de tweede verzoekster;

2. Overwegende dat de gemeenteraad van de gemeente Hamme op 22 november 1995 een verordening tot invoering van een algemene heffing op rechtspersonen voor de jaren 1996 en 1997 heeft aangenomen; dat die verordening is onderworpen aan een onderzoek “de commodo et incommodo”; dat ten gevolge van tal van bezwaren de gemeenteraad op 24 januari 1996 een gewijzigde tekst van de verordening heeft aangenomen; dat de gouverneur van de provincie Oost-Vlaanderen de uitvoering van de bedoelde verordening bij besluit van 28 maart 1996 heeft geschorst; dat bij datzelfde besluit ook, bij wege van gevolg, de uitvoering is geschorst van een verordening van 24 januari 1996 tot invoering van een algemene heffing op natuurlijke personen die een zelfstandige activiteit uitoefenen; dat de gemeenteraad de twee verordeningen bij besluiten van 24 april 1996 heeft ingetrokken;

Overwegende dat de gemeenteraad op 3 juli 1996 een aan de bezwaren van de gouverneur aangepaste verordening tot invoering van een algemene heffing op rechtspersonen heeft aangenomen, ditmaal voor het dienstjaar 1996; dat ook die verordening is onderworpen aan een onderzoek “de commodo et incommodo”; dat de gemeenteraad de verordening op 21 augustus 1996 ongewijzigd heeft aangenomen;

Overwegende dat de bedoelde verordening voorziet in een heffing die verschuldigd is “door alle rechtspersonen die op 1 januari van het aanslagbelastingsjaar als hoofd- en/of bijkomende activiteit, hoe miniem ook, op het grondgebied van de gemeente [...] een nijverheids-, landbouw- of handelsbedrijf exploiteren, [...] een zelfstandige activiteit uitoefenen, [of] een vrij beroep uitoefenen” (artikel 2); dat de heffing verschuldigd is “afzonderlijk per vestiging, hoe ook genaamd, gelegen op het grondgebied van de gemeente en door de belastingplichtige gebruikt of tot zijn gebruik voorbehouden” (artikel 3); dat de heffing wordt vastgesteld op 15.000 frank per vestiging (artikel 4); dat van de belasting zijn vrijgesteld de rechtspersonen bedoeld in de artikelen 180, 181 en 182 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, de verenigingen zonder winstoogmerk en de autonome gemeentebedrijven (artikel 4, § 1); dat voorts op de belasting een vermindering van 50 % wordt toegestaan voor de vennootschappen opgericht tijdens het aanslagjaar of in het daaraan voorafgaande jaar, en dat die vermindering voor drie opeenvolgende jaren kan worden toegepast (artikel 4, § 2);

Overwegende dat de genoemde verordening van 21 augustus 1996 het voorwerp vormt van het voorliggende beroep;

3. Overwegende dat de verweerster een eerste exceptie van onontvankelijkheid opwerpt, afgeleid uit het ontbreken van een belang; dat zij aanvoert dat de beslissing van de gemeenteraad van 3 juli 1996, die in duidelijke, onvoorwaardelijke termen is gesteld en die bekendgemaakt is, definitief uitwerking heeft en niet vervangen is door de beslissing van 21 augustus 1996, dat de tweede verzoekster geen belang heeft bij de nietigverklaring van de beslissing van de gemeenteraad van 21 augustus 1996, die eigenlijk een overbodig karakter heeft;

Overwegende dat de verweerster een tweede exceptie van onontvankelijkheid opwerpt, afgeleid uit het feit dat het beroep gericht is tegen een louter bevestigende beslissing; dat de verweerster aanvoert dat ook een reglementaire

beslissing louter bevestigend kan zijn, dat de verordening van 21 augustus 1996 identiek is aan die van 3 juli 1996, dat de verordening van 21 augustus 1996 op generlei wijze een rechtstoestand wijzigt;

Overwegende, over de twee excepties samen, dat wanneer een bestuur een verordening vaststelt, ook al is deze geheel of gedeeltelijk identiek aan een verordening welke zij zou vervangen, tegen die nieuwe verordening steeds een annulatieberoep kan worden ingesteld; dat het besluit van 21 augustus 1996 derhalve voor vernietiging vatbaar is; dat ten overvloede moet worden vastgesteld dat de gemeenteraad, zo hij op 3 juli 1996 een verordening tot invoering van een algemene heffing op rechtspersonen heeft aangenomen en hij die verordening op 21 augustus 1996 een tweede keer ongewijzigd heeft aangenomen, de tweede beslissing genomen heeft na een onderzoek van de bezwaren die ondertussen tijdens een onderzoek “de comodo et incommodo” zijn ingediend; dat de beslissing van 21 augustus 1996, zo zij al niet beschouwd moet worden als een definitieve beslissing die gevolgd is op een ontwerp van beslissing, in elk geval de beslissing van 3 juli 1996 heeft vervangen; dat de beslissing van 21 augustus 1996 derhalve een aanvechtbare beslissing is, en dat de tweede verzoekster ook belang heeft bij een beroep tot nietigverklaring ervan; dat geen van de excepties kan worden aangenomen;

4. Overwegende dat de tweede verzoekster een tweede middel inroept, afgeleid uit de schending van het gelijkheidsbeginsel, zoals onder meer verwoord in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet,

“doordat de bestreden beslissing een algemene heffing op rechtspersonen invoert en daarbij de rechtspersonen als een afzonderlijke categorie belastingplichtigen definieert,

en doordat de aangevochten beslissing binnen de categorie van de rechtspersonen een afzonderlijk regime voorbehoudt voor rechtspersonen bedoeld in de artikelen 180, 181 en 182 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, de verenigingen zonder winstoogmerk en de autonome gemeentebesturen,

en doordat beide onderscheiden zonder verantwoording aanvaard worden, terwijl deze onderscheiden niet redelijk verantwoord(baar) zijn en niet pertinent in het licht van het te bereiken doel”;

4.1. Overwegende dat de in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet vervatte regels met betrekking tot de gelijkheid en de niet-discriminatie inzake belastingen er niet aan in de weg staan dat een verschillende fiscale behandeling wordt ingesteld ten aanzien van bepaalde categorieën van personen, althans voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk

verantwoord is; dat die verantwoording onder meer voldoende in verband moet staan met de aard en het doel van de belasting;

4.2. Overwegende dat het verschil in behandeling tussen rechtspersonen, die in beginsel aan de heffing onderworpen zijn, en natuurlijke personen, die niet aan de heffing zijn onderworpen, op zich berust op een objectief criterium;

Overwegende dat een forfaitaire heffing wordt opgelegd, in beginsel aan alle rechtspersonen die een bepaalde activiteit, “hoe miniem ook”, op het grondgebied van de gemeente uitoefenen (artikel 2); dat, in tegenstelling tot de heffing zoals die was opgevat in de verordening van 24 januari 1996, en anders dan de tweede verzoekster suggereert, de bestreden heffing niet bedoeld is als een milieuheffing, met bedragen die variëren in functie van het hinderlijk karakter van de uitgeoefende activiteit; dat het toepassingsgebied van de heffing evenwel beperkt is tot de rechtspersonen die een nijverheids-, een landbouw- of een handelsbedrijf exploiteren, een zelfstandige activiteit uitoefenen, of een vrij beroep uitoefenen (artikel 2); dat de heffing daarenboven per inrichting wordt vastgesteld (artikel 4); dat de bestreden verordening ten slotte bepaalde categorieën van rechtspersonen vrijstelt van de heffing; dat dit meer bepaald het geval is voor de rechtspersonen bedoeld in de artikelen 180, 181 en 182 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, dit wil zeggen een aantal publiekrechtelijke rechtspersonen en rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en die allen vrijgesteld zijn van de vennootschapsbelasting, voor de verenigingen zonder winstoogmerk en voor de autonome gemeentebedrijven (artikel 5, § 1);

Overwegende dat uit de inhoud van de aangehaalde bepalingen blijkt dat, alhoewel de verordening op het eerste gezicht, volgens artikel 1 en volgens de aanhef, algemeen heet te zijn, zij in werkelijkheid enkel geldt voor rechtspersonen die een commerciële activiteit uitoefenen en de belasting geheven wordt per inrichting van een dergelijke rechtspersoon;

Overwegende dat in de memorie van toelichting bij het besluit van 21 augustus 1996 in het algemeen wordt uiteengezet dat de heffing op rechtspersonen, zoals ook de heffing op bedrijven en vrije beroepen, vastgesteld bij verordening van dezelfde dag, wordt ingevoerd op grond van de volgende motieven: een budgettaire noodzaak, de vaststelling dat verschillende bevolkingscategorieën op

een onevenwichtige manier bijdragen aan de gemeentelijke fiscaliteit, en de noodzaak om te komen tot een administratieve vereenvoudiging van een systeem dat teveel belastingen omvat met “geringe” opbrengst; dat uit de memorie van toelichting bij het besluit van 24 januari 1996, waarnaar wordt verwezen in de memorie van toelichting bij het besluit van 21 augustus 1996, meer in het bijzonder blijkt dat een afzonderlijke heffing op rechtspersonen wordt ingesteld om de onrechtvaardige verdeling van de belastingdruk over de verschillende categorieën van de bevolking te corrigeren; dat in dit verband wordt overwogen dat natuurlijke personen bijdragen tot de gemeentelijke fiscaliteit doordat zij gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting betalen, terwijl het wettelijk verboden is voor de gemeenten om dergelijke opcentiemen aan rechtspersonen op te leggen; dat de verweerster in haar memorie van antwoord voorts aanvoert dat, met het oog op het creëren van een maximaal evenwicht in de bijdrage tot de bekostiging van de gemeentelijke dienstverlening, het belasten per vestiging logisch is: “hoe meer vestigingen, hoe meer gebruik gemaakt wordt van deze dienstverlening en infrastructuur”;

Overwegende, wat betreft de vrijstellingen verleend aan de rechtspersonen bedoeld in de artikelen 180, 181 en 182 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, de verenigingen zonder winstoogmerk en de autonome gemeentebedrijven, in de genoemde memorie van toelichting bij het besluit van 24 januari 1996 het volgende wordt overwogen :

“Een aantal bezwaren [ingediend tijdens het onderzoek “de comodo et incommodo”] vinden het een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel dat een aantal rechtspersonen worden vrijgesteld van belasting. Het betreft hier voornamelijk vennootschappen die ofwel zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting, ofwel als vzw hun winst in eigen organisatie dienen te houden, ofwel behoren tot het gemeentebestuur.

Een vzw kan handelsactiviteiten stellen en zelfs winst maken. De gemaakte winst moet echter in de onderneming blijven en besteed worden aan het maatschappelijk doel. De vzw’s vormen een objectiveerbare entiteit, die door hun maatschappelijk oogmerk een aparte fiscale behandeling rechtvaardigen.

Gemeentebedrijven worden door het gemeentebestuur, conform [de artikelen 261 en 262 van de Nieuwe Gemeentewet], opgericht voor het stellen van industriële en commerciële activiteiten. Het betreft in feite taken die wettelijk aan de gemeenten zijn toebedeeld en die door hun aard het best in een andere beheersvorm worden ondergebracht. Zo werden in het verleden gemeentelijke waterbedrijven, gemeentelijke slachthuizen en grondbedrijven opgericht. Het is duidelijk dat een gemeentebestuur deze bedrijven fiscaal dient te ontzien, omdat ze, zoals gesteld, opdrachten vervullen die wettelijk aan de gemeenten zijn toebedeeld”;

dat in de verdere loop van de voorbereiding van de bestreden verordening geen andere verantwoording voor de bedoelde vrijstellingen is gegeven; dat de verweerster in haar memorie van antwoord een specifieke verantwoording geeft voor de rechtspersonen bedoeld in de artikelen 180, 181 en 182 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992: “Het betreft [...] vennootschappen die vrijgesteld zijn van de vennootschapsbelasting”; dat zij dit overigens herhaalt in haar laatste memorie, eraan toevoegend dat een “corrigerende” belasting, bedoeld om onevenwichten recht te zetten, alleen nodig is voor de rechtspersonen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen;

Overwegende dat, als het doel van de bestreden heffing erin bestaat een evenwichtige bijdrage van natuurlijke personen en rechtspersonen tot de gemeentelijke fiscaliteit te realiseren, de verweerster niet op voldoende overtuigende wijze verantwoordt waarom de heffing enkel wordt opgelegd aan rechtspersonen die commerciële activiteiten uitoefenen, en niet aan publiekrechtelijke rechtspersonen en verenigingen zonder winstoogmerk, nog daargelaten of de gegeven verantwoording volstaat voor de vrijstelling ten gunste van autonome gemeentebedrijven; dat uit artikel 464, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 immers volgt, niet enkel dat vennootschappen niet onderworpen kunnen worden aan een aanvullende belasting op de vennootschapsbelasting, maar ook dat publiekrechtelijke rechtspersonen en verenigingen zonder winstoogmerk niet onderworpen kunnen worden aan een aanvullende belasting op de rechtspersonenbelasting;

Overwegende dat, als het doel van de bestreden heffing erin bestaat de rechtspersonen te belasten in functie van de mate waarin ze gebruik maken van de gemeentelijke dienstverlening, de verweerster evenmin op overtuigende wijze verantwoordt waarom de heffing enkel wordt opgelegd aan rechtspersonen die commerciële activiteiten uitoefenen, en niet aan publiek-rechtelijke rechtspersonen en verenigingen zonder winstoogmerk, nog daargelaten of de gegeven verantwoording volstaat voor de vrijstelling ten gunste van autonome gemeentebedrijven; dat de aangehaalde verantwoording met name niet doet blijken van gegevens die aannemelijk zouden maken dat publiekrechtelijke rechtspersonen en verenigingen zonder winstoogmerk in mindere mate dan vennootschappen gebruik zouden maken van de gemeentelijke dienstverlening;

Overwegende dat het onderscheid dat in de bestreden verordening wordt gemaakt tussen verschillende categorieën van rechtspersonen, naargelang van

het al dan niet commercieel karakter van hun activiteiten, dan ook berust op een criterium dat, in het licht van de aard en het ene of het andere doel van de belasting, niet pertinent is;

Overwegende dat het middel in de besproken mate gegrond is,

B E S L U I T :

Artikel 1.

De zaak wordt, wat de eerste verzoekster betreft, van de rol afgevoerd.

Artikel 2.

Vernietigd wordt de beslissing van de gemeenteraad van de gemeente Hamme van 21 augustus 1996 waarbij een algemene gemeentebelasting op rechtspersonen wordt gevestigd.

Artikel 3.

De kosten van het beroep van eerste verzoekster, bepaald op 99,16 euro, komen ten laste van de failliete boedel van eerste verzoekster.

De kosten van het tweede beroep, bepaald op 99,16 euro, komen ten laste van de verwerende partij.

Aldus te Brussel uitgesproken in openbare terechtzitting, op
zevenentwintig juni 2006, door de XIIe kamer, die was samengesteld uit :

de HH.	P. LEMMENS,	kamervoorzitter,
	J. LUST,	staatsraad,
	G. VAN HAEGENDOREN,	staatsraad,
Mevr.	S. DOMS,	griffier.

De griffier,

De voorzitter,

S. DOMS.

P. LEMMENS.