

RAAD VAN STATE, AFDELING ADMINISTRATIE.

A R R E S T

**nr. 160.599 van 27 juni 2006
in de zaak A. 71.707/XII-3299.**

- In zake :
1. de NV TWINS (inmiddels failliet verklaard)
met zetel te Antwerpen,
Roemer Visscherstraat 2
 2. de BVBA VERSCHULDEN & CO., ACCOUNTANTS, thans
de CVBAVERSCHULDEN 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 bedrijven en vrije beroepen 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 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 bedrijven en vrije beroepen voor de jaren 1996 en 1997 heeft aangenomen; dat de bedoelde heffing van toepassing was op natuurlijke personen en rechtspersonen; dat de genoemde 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, welke voorzag in de invoering van een algemene heffing welke voortaan nog enkel van toepassing zou zijn op natuurlijke personen die een zelfstandige activiteit uitoefenden; dat de gouverneur van de provincie Oost-Vlaanderen de uitvoering van de bedoelde verordening bij besluit van 28 maart 1996 heeft geschorst, als gevolg van de schorsing, bij hetzelfde besluit, van een verordening van 24 januari 1996 tot invoering

van een algemene heffing op rechtspersonen; dat de gemeenteraad de twee verordeningen bij besluiten van 24 april 1996 heeft ingetrokken;

Overwegende dat de gemeenteraad op 3 juli 1996 een aangepaste verordening tot invoering van een algemene heffing op bedrijven en vrije beroepen heeft aangenomen, ditmaal voor het dienstjaar 1996; dat de bedoelde heffing opnieuw toepasselijk gemaakt werd op natuurlijke personen en rechtspersonen; 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 natuurlijke en rechtspersonen die op 1 januari van het belastingsjaar, als hoofd- en/of bijkomende activiteit, op het grondgebied van de gemeente [...] een nijverheids-, landbouw- of handelsbedrijf exploiteren, [of] een vrij beroep of een zelfstandige activiteit uitoefenen, met inbegrip van de vennootschappen in vereffening waarvan de activiteit zich beperkt tot de vereffeningsverrichtingen” (artikel 2); dat de heffing verschuldigd is “afzonderlijk per vestiging, hoe dan ook genaamd, gelegen op het grondgebied van de gemeente en door de belastingplichtige gebruikt of tot zijn gebruik voorbehouden” (artikel 3, § 1); dat de belasting wordt vastgesteld rekening houdend met de totale gebouwde en ongebouwde oppervlakte van het goed waarop de vestiging zich bevindt (artikel 3, § 2); dat het bedrag van de belasting, per vestiging en per oppervlakteschijf, wordt vastgesteld respectievelijk voor landbouwbedrijven, voor tuinbouwbedrijven uitsluitend in open lucht, voor tuinbouwbedrijven uitsluitend onder glas, en voor alle andere bedrijven en vrije beroepen, waarbij de belasting het laagst is voor de landbouwbedrijven (maximaal bedrag, voor een bedrijf van meer dan 25 ha: 20.000 frank) en deze stelselmatig verhoogt, tot aan de “andere” bedrijven en vrije beroepen (maximaal bedrag, voor een bedrijf van meer dan 50.000 m²: 250.000 frank) (artikel 4); dat van de belasting zijn vrijgesteld, enerzijds, 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, en anderzijds, de belastingplichtigen die de tot de heffing aanleiding gevende activiteit hebben aangevat tijdens het aanslagjaar of het daaraan voorafgaande jaar en die vóór de aanvang van de bedoelde activiteit de hoedanigheid van uitkeringsgerechtigde werkloze of schoolverlater hadden of het recht op een bestaansminimum genoten, met dien verstande dat deze vermindering voor hen gedurende drie opeenvolgende jaren kan

worden toegepast (artikel 5, § 1); dat voorts op de belasting een vermindering wordt toegestaan van 25 % voor de belastingplichtigen die in gezinsverband leven en die elk afzonderlijk een in de verordening bedoelde belastbare activiteit uitoefenen, van 50 % voor de werkloze belastingplichtigen die onder de voorwaarden gesteld door de Rijksdienst voor Arbeidsbemiddeling (lees: Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening) een bijberoep mogen uitoefenen, met dien verstande dat de vrijstelling voor hen slechts voor drie opeenvolgende jaren kan worden toegepast, en eveneens van 50 % voor de belastingplichtigen die op 1 januari van het dienstjaar jonger zijn dan 35 jaar en die de tot de heffing aanleiding gevende activiteit hebben aangevat tijdens het aanslagjaar of het daaraan voorafgaande jaar, met dien verstande dat die vermindering ook voor hen slechts voor drie opeenvolgende jaren kan worden toegepast (artikel 5, § 2); dat de bedoelde verminderingen cumuleerbaar zijn, zonder dat de belasting evenwel minder mag bedragen dan 1.750 frank (artikel 5, § 3);

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, zodat 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 bedrijven en vrije beroepen 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 eerste 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 invoert op bedrijven en vrije beroepen en daarbij derhalve de (natuurlijke of rechts-)personen met zelfstandige beroepsactiviteit als een afzonderlijke categorie belastingplichtigen definieert,

en doordat de aangevochten beslissing binnen de categorie van de zelfstandige personen een afzonderlijk regime voorbehoudt voor personen met land- en tuinbouwactiviteiten,

en doordat beide onderscheiden verantwoord worden door de noodzaak de vermindering van een aantal andere belastingen te compenseren en door het belangrijke voordeel dat deze categorieën maken van de doorgevoerde vermindering, en daarin het minder belangrijke voordeel dat de personen met land- en tuinbouwactiviteiten maken van deze vermindering,

en doordat de belasting de vorm aanneemt van een milieubelasting en gebaseerd is op de hinder die de betrokken personen vormen voor de gemeentelijke infrastructuur,

terwijl deze criteria van onderscheid niet redelijk verantwoord 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, enerzijds, natuurlijke personen en rechtspersonen die een bedrijf voeren of een vrij beroep uitoefenen, en die in beginsel aan de heffing onderworpen zijn, en anderzijds, natuurlijke personen en rechtspersonen die geen bedrijf voeren en geen vrij beroep uitoefenen, en die niet aan de heffing zijn onderworpen, berust op een objectief criterium;

Overwegende dat een forfaitaire heffing wordt opgelegd, in beginsel aan alle natuurlijke personen en rechtspersonen die een bepaalde activiteit op het grondgebied van de gemeente uitoefenen (artikel 2); dat de regeling erop neerkomt, zoals in de aanhef van het bestreden besluit wordt uiteengezet, dat een heffing wordt opgelegd aan alle bedrijven, ongeacht de “organisatievorm” waaronder zij worden gevoerd, en aan beoefenaars van vrije beroepen; dat, in tegenstelling tot de heffing zoals die was opgevat in de verordening van 24 januari 1996, en anders dan de tweede verzoekster in het middel beweert, de heffing dienvolgens niet enkel van toepassing is op personen met een “zelfstandige beroepsactiviteit”; dat het bedrag van de heffing voor elke belastingplichtige berekend wordt in functie van het aantal vestigingen waarover deze in de gemeente beschikt (artikel 3, § 1) en in functie van de oppervlakte van het goed waarop elke vestiging zich bevindt (artikel 3, § 2); dat de vaststelling van de bedragen van de basisbelasting, volgens het soort van uitgeoefende activiteit, hierna wordt besproken dat echter nu al moet worden opgemerkt dat, in tegenstelling tot de heffing zoals die was opgevat in de verordening van 24 januari 1996, en anders dan de tweede verzoekster in het middel beweert, de bestreden heffing niet bedoeld is als een milieubelasting, met bedragen die variëren in functie van het hinderlijk karakter van de uitgeoefende activiteit;

Overwegende dat in de memorie van toelichting bij het bestreden besluit van 21 augustus 1996 in het algemeen wordt uiteengezet dat de heffing op bedrijven en vrije beroepen, zoals ook de heffing op rechtspersonen, 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 voorts in die memorie van toelichting, met betrekking tot de heffing op bedrijven en vrije beroepen, en in de aanhef van het bestreden besluit meer in het bijzonder de nadruk wordt gelegd, enerzijds, op het feit dat de oppervlakte is gekozen als een “objectief en redelijk”

criterium voor het bepalen van het bedrag van de heffing, omdat dit criterium in verband staat met de dienstverlening van de gemeente aan de belastingplichtigen, en anderzijds, op het feit dat voor land- en tuinbouwbedrijven in een specifieke regeling is voorzien, rekening houdend onder meer met het feit dat de gemeentelijke dienstverlening in de meeste land- en tuinbouwzones minder uitgebreid is dan in andere gebieden; dat uit een en ander blijkt dat het doel van de bestreden verordening erin bestaat een aantal natuurlijke personen en rechtspersonen te belasten omwille van de gemeentelijke dienstverlening waarop zij, in meerdere of mindere mate, een beroep doen, zulks in het licht van het feit dat verscheidene bestaande gemeentelijke belastingen zijn afgeschaft of verminderd; dat het aldus nagestreefde doel een wettig doel is;

Overwegende dat de verweerster in haar memorie van antwoord uiteenzet dat de bedrijven en de vrije beroepen de begunstigden zijn “van het meest aanzienlijke deel van de gemeentelijke dienstverlening: brandweerattesten, brandweercontroles, infrastructurele tussenkomsten waaronder verhoogde voorziening van parkeerplaatsen, veiligheidstussenkomsten van de politie, rekening houdende ook met de aanwezigheid van bedrijven en vrije beroepen in het wooncentrum van Hamme”, en dat het dan ook redelijk is dat hoofdzakelijk de bedrijven en de vrije beroepen de kosten van de dienstverlening dragen, rekening houdend met de financiële toestand van de gemeente; dat de verweerster voorts aanvoert dat hoofdzakelijk de bedrijven en de vrije beroepen profiteren van de afschaffing van een aantal belastingen;

Overwegende dat de tweede verzoekster niet aantoont dat het de grenzen van de redelijkheid te buiten gaat om aan te nemen dat bedrijven en vrije beroepen meer dan de gezinnen een beroep doen op de gemeentelijke dienstverlening en de voordelen genieten van de afschaffing van een aantal belastingen; dat het criterium voor het in de bestreden verordening gemaakte basisonderscheid, namelijk de hoedanigheid van bedrijf of vrij beroep, dan wel het ontbreken van die hoedanigheid, dan ook geacht kan worden in verband te staan met de aard en het doel van de heffing; dat dit criterium pertinent is;

Overwegende dat het middel, in zoverre het gericht is tegen het onderscheid tussen bedrijven en vrije beroepen, enerzijds, en andere personen, anderzijds, niet kan worden aangenomen;

4.3. Overwegende dat de tweede verzoekster in de toelichting bij het middel aanvoert dat de oppervlakte die door de uitgeoefende activiteit in beslag wordt genomen, geen “voldoende” criterium is om de werkelijke last voor de gemeente te meten;

Overwegende dat de verweerster hierop antwoordt dat het criterium van de oppervlakte “eveneens verband [houdt] met de gemeentelijke dienstverlening: hoe groter de in beslag genomen oppervlakte, hoe meer het bedrijf profiteert van gemeentelijke dienstverlening (grotere infrastructurele tussenkomsten, meer tussenkomsten technische diensten, verhoogde brandweercontroles)”;

Overwegende dat het niet onredelijk is om ervan uit te gaan dat de oppervlakte van een bedrijf of van de ruimte bestemd voor de uitoefening van een vrij beroep een indicatie kan zijn van de mate waarin de gemeentelijke dienstverlening genoten wordt; dat de tweede verzoekster weliswaar aanvoert dat bepaalde economische sectoren uit de aard van hun activiteit over grotere oppervlaktes moeten beschikken dan andere sectoren, terwijl de last voor de gemeente niet noodzakelijk evenredig is met deze oppervlaktes; dat het evenwel op zich niet onredelijk is voor de verweerster om gebruik te maken van categorieën die de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen; dat de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie dus niet vereisen dat de verweerster voor alle bedrijven en vrije beroepen zou uitgaan van de werkelijke activiteit van de belastingplichtige; dat het oppervlaktecriterium pertinent is, in het licht van de aard en het doel van de heffing;

Overwegende dat de tweede verzoekster, in zoverre zij grieven aanvoert tegen het oppervlaktecriterium op zich, de schending van de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie niet aantoont;

4.4. Overwegende dat de bestreden verordening, met betrekking tot de berekening van de heffing in functie van de oppervlakte, in een bijzondere regeling voorziet voor land- en tuinbouwbedrijven; dat het verschil in behandeling tussen die bedrijven en de andere bedrijven berust op een objectief criterium;

Overwegende dat de bedoelde bijzondere regeling in de aanhef van het bestreden besluit wordt verantwoord als volgt :

“Overwegende dat [...] een onderscheid dient te worden gemaakt tussen enerzijds ‘land- en tuinbouwbedrijven’ en anderzijds ‘andere bedrijven’: indien immers als criterium ‘oppervlakte’ wordt gehanteerd, dient de tarifiering voor eerstgenoemde categorie te worden aangepast, gelet op de grote oppervlakten die land- en tuinbouwbedrijven nodig hebben om hun gewone activiteit naar behoren te kunnen uitoefenen; dat aldus een ‘grote oppervlakte’ een noodzakelijke voorwaarde is om hun activiteit te kunnen uitoefenen;

Overwegende dat het tevens billijk is tuinbouwbedrijven onder te verdelen in bedrijven die hun activiteit uitoefenen ‘onder glas’ of ‘in open lucht’; dat inderdaad de dienstverlening van het gemeentebestuur voor de eerste categorie aanzienlijk groter is (noodzakelijke infrastructuurwerken, brandbeveiliging en risico ...);

Overwegende dat de verweerster in haar memorie van antwoord preciseert dat de sector van de land- en tuinbouwbedrijven zich in een specifieke situatie bevindt, die de in de verordening bedoelde differentiatie noodzakelijk maakt: “enerzijds profiteren de land- en tuinbouwbedrijven minder van gemeentelijke dienstverlening (minder riolering, minder verlichting, geen noodzaak aan parkeerplaatsen, enz.); anderzijds verantwoordt de aard van het beroep, met uitzonderlijke nood aan grote oppervlaktes om het beroep zelf mogelijk te maken, de differentiëring”;

Overwegende dat de tweede verzoekster niet aantoont dat het de grenzen van de redelijkheid te buiten gaat om aan te nemen dat de land- en tuinbouwbedrijven minder gebruik maken van de gemeentelijke dienstverlening en dat zij een uitzonderlijke nood hebben aan grote oppervlaktes; dat de bijzondere regeling voor de land- en tuinbouwbedrijven dan ook geacht kan worden te steunen op een criterium dat pertinent is, in het licht van de aard en het doel van de heffing;

Overwegende dat de tweede verzoekster, in zoverre zij grieven aanvoert tegen het onderscheid tussen land- en tuinbouwbedrijven, enerzijds, en andere bedrijven en vrije beroepen, anderzijds, de schending van de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie niet aantoont;

4.5. Overwegende dat het middel in zijn geheel ongegrond is;

5. Overwegende dat het auditoraatsverslag beperkt is tot het onderzoek van het eerste middel; dat er grond is om een aanvullend onderzoek te bevelen,

B E S L U I T :

Artikel 1.

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

Artikel 2.

De debatten worden heropend.

Artikel 3.

Het door de auditeur-generaal aangewezen lid van het auditoraat wordt gelast met een aanvullend onderzoek.

Artikel 4.

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

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.