

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

Xe KAMER

A R R E S T

**nr. 236.024 van 7 oktober 2016
in de zaak A. 211.778/X-16.038.**

In zake : de NV KUWAIT PETROLEUM BELGIUM
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Ilse Cuypers
 kantoor houdend te 2600 Antwerpen
 Roderveldlaan 3
 bij wie woonplaats wordt gekozen
 en
 eveneens bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Bart De Becker
 kantoor houdend te 8500 Kortrijk
 Loofstraat 39

tegen :

 de GEMEENTE JETTE
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Marc Cottyn
 kantoor houdend te 9300 Aalst
 Leopoldlaan 48
 bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 27 februari 2014, strekt tot de nietigverklaring van het besluit van de gemeenteraad van de gemeente Jette van 27 november 2013 tot heffing van een belasting op de brandstofverdeelapparaten van 1 januari 2014 tot 31 december 2019.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Eerste auditeur-afdelingshoofd Luc Vermeire heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 18 maart 2016.

Kamervoorzitter Johan Lust heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Bart De Becker, die verschijnt voor de verzoekende partij, en advocaat Robby Hoskens, die *loco* advocaat Marc Cottyn verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur-afdelingshoofd Luc Vermeire heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3. Verzoekster baat op het grondgebied van de gemeente Jette een tankstation uit.

Bij beslissing van de gemeenteraad van 27 november 2013 heft de gemeente van 1 januari 2014 tot en met 31 december 2019 een belasting op de brandstofverdeelapparaten bestemd voor gemotoriseerde voertuigen, die voor iedereen toegankelijk zijn en geplaatst zijn op de openbare weg of op een privéterrein langs de openbare weg, “brandstofverdeelpompen” genoemd (artikel 1). De belasting is verschuldigd door elke natuurlijke persoon of

rechtspersoon die brandstofverdeelpompen beheert; de eigenaar is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting (artikel 4).

Artikel 2 luidt:

“Het bedrag van de belasting voor het aanslagjaar 2014 bedraagt:

- ° 624,40 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronische betaling (categorie 1);

- ° 1.873,10 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronisch betaling (categorie 2).

In de zin van het huidige reglement verstaat men onder ‘elektronische betaling’ het geheel van de elektronische, informatica en telematicatechnieken waarbij transacties en betalingen kunnen worden uitgevoerd, ondermeer via betalingen met de bankkaart.”

De bedragen in artikel 2 zullen jaarlijks op 1 januari verhoogd worden met 3 %, afgerond tot de hogere tien cent (artikel 3).

De belasting wordt in de aanhef aldus gemotiveerd:

“Gelet op het administratief dossier

Gelet op de financiële toestand van de gemeente;

Overwegende dat de belastingheffing op brandstofverdeelpompen noodzakelijk is om het evenwicht van de gemeentelijke begroting te bewaren;

Overwegende dat de belasting op de brandstofverdeelpompen wordt gerechtvaardigd door het belastingsrecht van de sector inzake de resultatenrekeningen en balansen aangaande de 3 laatste dienstjaren die worden gepubliceerd door de vennootschappen die brandstofverdeelpompen uitbaten en die hun activiteiten op het grondgebied van de gemeente uitoefenen;

Overwegende dat de brandstofverdeelapparaten die de bevoorrading via elektronische betaling mogelijk maakt, meer renderend zijn omdat de aanwezigheid van een beambte niet nodig is om de betaling uit te voeren en dat deze verdelers ook bruikbaar zijn tijdens de sluitingsuren van de winkels, 's avonds en 's nachts, zodat ze voor het cliënteel 24u/24 en 7 dagen op 7 toegankelijk zijn;

Overwegende de noodzaak om het gebruik van schone brandstoffen aan te moedigen om onder meer ecologische overwegingen en om de ontwikkeling van de sector mogelijk te maken;

Overwegende dat de gemeente Jette een lokaal beleid voert van duurzame ontwikkeling en dat de vrijstelling van schone brandstoffen kadert in dit beleid en overeenstemt met de strategie, bepaald in het persbericht van 24 januari 2013 van de Europese Unie.”

IV. Onderzoek van het enig middel

Uiteenzetting van het middel

4. Verzoekster leidt een eerste onderdeel van een enig middel af uit de schending van het gelijkheidsbeginsel en van de materiële motiveringsplicht.

Uiteengezet wordt dat het gehanteerde onderscheid om een differentiatie te verantwoorden tussen verschillende exploitanten van tankstations “sowieso niet duidelijk” is. Immers verschillen de Nederlandse en de Franse tekst van het reglement van mekaar.

Voorts acht verzoekster het gemaakte onderscheid ook niet pertinent: er is geen enkele verantwoording waarom de pompen die elektronische betalingen toelaten drie keer meer belast worden dan pompen die dat niet doen. De enige verantwoording van de verwerende partij is het feit dat pompen waar men elektronisch kan betalen meer inkomsten genereren voor de exploitant, waarbij wordt overwogen dat die apparaten voor het cliënteel toegankelijk zijn 24 uur op 24 en 7 dagen op 7. Evenwel mag in België elk tankstation 24 uur op 24 en 7 dagen op 7 open zijn.

Het belastingreglement schendt volgens verzoekster ook het gelijkheidsbeginsel doordat het de belasting vestigt per brandstofpistool en niet per brandstofverdeelapparaat. Verzoekster beschikt over drie verdeelapparaten met aan iedere kant van de pomp drie pistolen (diesel, super 95 en super 98). Er kunnen zich per pomp geen zes klanten tegelijk bevoorraden. Er is geen afdoende verantwoording waarom een station met drie verdeelapparaten met telkens 6 pistolen, drie maal zo veel belast wordt als een station waarin de verdeelapparaten slechts één pistool aan elke kant van de pomp hebben en waar ook niet meer dan twee klanten tegelijk kunnen tanken.

Een tweede middelonderdeel voert de schending van artikel 464, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992) aan. Een lokale belasting die gesteund is op een van de wezenlijke componenten die rechtstreeks de grondslag van de inkomstenbelastingen bepalen, is een verboden gelijkaardige belasting in de zin van artikel 464, 1°, WIB 1992. Door de exploitanten van een station waar elektronisch kan worden betaald drie keer zwaarder te belasten dan een andere, op grond van het feit dat de eerste categorie een hogere omzet realiseert, wordt een verboden gelijkaardige belasting ingesteld “aangezien de omzet een essentieel element is dat in aanmerking wordt genomen voor de vaststelling van de grondslag van de inkomstenbelastingen”.

Een derde middelonderdeel noemt het evenredigheids- en redelijkheidsbeginsel geschonden. Verzoekster “wordt per pomp in het tankstation voor bijna 9.000,- EUR belast”. Dit is onredelijk en overdreven, wat blijkt uit een vergelijking van de gemeentebelasting met de vergelijkbare belastingen die door de andere gemeenten in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest worden opgelegd. Vergeleken met het gemiddelde van de acht andere Brussels gemeenten die een belasting op brandstofpompen per pistool heffen, is de belasting te Jette 166 % hoger. Vergeleken met alle andere zestien gemeenten die een belasting op brandstofpompen heffen, is het verschil nog groter.

Er is ook een onredelijk en onevenredig verschil tussen de gemeentebelasting die moet worden betaald door de exploitanten van een station waar elektronisch betaald kan worden en de gemeentebelasting die moet worden betaald door de exploitanten van een station waar niet elektronisch betaald kan worden. De eerste belasting bedraagt het drievoudige, terwijl de betrokken stations geen drie keer hogere omzet realiseren.

Ten slotte is de bestreden belasting naar de mening van verzoekster onevenredig en onredelijk doordat ze gevestigd wordt per brandstofpistool en niet per brandstofverdeelapparaat: “Het is hoogst onredelijk dat een station met 3 verdeelapparaten met telkens 6 pistolen drie maal zo veel belast wordt als een station waarin de verdeelapparaten slechts 1 pistool aan elke

kant van de pomp hebben, waar ook niet meer dan twee klanten tegelijk kunnen tanken. Het aantal tezelfdertijd te bedienen klanten stijgt niet als een pomp met meer dan één pistool per zijde is uitgerust.”

Beoordeling

5. Artikel 2, eerste lid, van het bestreden reglement voorziet in twee verschillende belastingtarieven, namelijk in, eensdeels, “624,40 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronische betaling (categorie 1)” en, anderdeels, “1.873,10 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronische betaling (categorie 2)”.

Zoals de Nederlandse versie luidt, vallen beide categorieën samen en is aldus ogenschijnlijk voor één en dezelfde categorie een verschillend bedrag verschuldigd.

Gelezen evenwel in samenhang met de aanhef van het besluit, waarin specifiek wordt overwogen dat de brandstofverdeelapparaten die de bevoorrading via elektronische betaling mogelijk maken “meer renderend zijn”, lijdt het geen enkele twijfel dat er sprake is van een materiële misslag, namelijk de omissie, in de omschrijving van de eerste categorie, van het woordje “niet” tussen “de bevoorrading” en “mogelijk”. De eerste categorie beoogt zonder enige twijfel “de verdelers waarbij de bevoorrading *niet* mogelijk is via elektronische betaling” (cursivering door de Raad van State).

Dat wordt bevestigd door de Franstalige tekst.

Het bezwaar dat het gehanteerde onderscheid tussen de verdeelapparaten niet duidelijk is, mist grond.

6. Of het onderscheid tussen verdeelapparaten, naargelang ze al dan niet de mogelijkheid van elektronische betaling bieden, pertinent is, hangt af

van de verantwoording ervan. De verantwoording van het onderscheid moet objectief en redelijk zijn, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de belasting.

7. Met de belasting wordt, blijkens de aanhef ervan, het evenwicht van de gemeentelijke begroting nagestreefd door een bijdrageplicht in te voeren ten laste van, specifiek, de exploitanten van brandstofverdeelpompen, vanwege de noodzaak om het gebruik aan te moedigen van schone brandstoffen – zijnde volgens artikel 6 “de brandstoffen die fossiele oliebronnen vervangen als energievoorziening voor het vervoer en kunnen bijdragen tot koolstofvrije energievoorziening” – en vanwege het in de gemeente gevoerde beleid van duurzame ontwikkeling.

Het onderscheid dat te dien aanzien wordt gemaakt tussen de brandstofverdeelapparaten die geen bevoorrading via elektronische betaling toelaten en de brandstofverdeelapparaten die dat wel doen, wordt in het bestreden besluit verantwoord doordat de laatste apparaten meer renderen aangezien ze niet de aanwezigheid van een bediende behoeven en ook buiten diens aanwezigheid, onbeperkt, bruikbaar zijn.

8. Dit wordt in het administratief dossier dat aan de belasting ten grondslag ligt, gestaafd aan de hand van een studie van een adviesbureau dat onder meer technische en commerciële ondersteuning biedt aan de energiesector.

Daarin wordt onder meer uiteengezet dat, daar waar de arbeidskosten hoog zijn, de keuze voor een aanbod van brandstofdistributie zonder personeel een middel kan zijn om het rendement “aanzienlijk” te verbeteren. Een veralgemening van het gebruik van kredietkaarten en tankkaarten, gecombineerd met een moderne technologie bijvoorbeeld inzake bewaking en onderhoud op afstand, heeft van sites zonder personeel een “interessant” aanbod gemaakt. Voor de klant bieden sites zonder personeel vaak het voordeel van minder hoge brandstofprijzen en van een snelle tankbeurt. Waar aan de pomp betaald kan worden, kunnen de klanten een bankkaart, kredietkaart

of tankkaart gebruiken met behulp van kaartlezers, waardoor een vlugge betaling mogelijk is. Dat betekent dat de tijd bij de pomp beperkt wordt. Het laat voor druk bezochte sites toe om de brandstof distributie op piekmomenten te optimaliseren en om de arbeidskosten te verminderen.

9. In de memorie van wederantwoord brengt verzoekster tegen die verantwoording alleen in dat ze niet deugdelijk is omdat de betrokken “studie” slechts betrekking heeft op het onderscheid tussen bemande en onbemande tankstations, terwijl het bestreden reglement een onderscheid maakt tussen tankstations waar men elektronisch kan betalen en waar men dat niet kan.

De Raad van State volgt dat niet. De verwerende partij kon uit het artikel terecht afleiden dat de elektronische betaling aan de pomp bijdraagt tot een aanmerkelijke verbetering van het rendement.

Dit volstaat ter verantwoording dat de bestreden beslissing in een onderscheiden behandeling voorziet van pompen waaraan elektronisch betaald kan worden en andere waaraan dat niet kan, en meer bepaald voorziet in een hoger belastingtarief wat de eerste betreft.

Het arrest van het Hof van Cassatie van 30 november 2006, waarnaar verzoekster in dit verband in de laatste memorie verwijst, betreft een niet-vergelijkbare zaak. Anders dan in voorliggend geval, ging het er om een verschillende behandeling op basis van de rentabiliteit van de belasting (verhouding tussen inningskosten en verwachte opbrengsten).

10. Dat de wetgever de elektronische betalingen heeft willen stimuleren en dat de globale maatschappelijke kosten van dergelijke betalingen, inbegrepen de kosten voor de veiligheid, lager zouden zijn dan de kosten verbonden aan betaling met cash, doet voor de beoordeling van de rechtmatigheid van een onderscheid, zoals te dezen, op basis van rentabiliteit niet ter zake.

11. Evenmin wordt de deugdelijkheid van de zwaardere belasting van pompen waaraan elektronisch kan worden betaald onderuit gehaald doordat verzoekster voor het eerst in de laatste memorie doet gelden dat de voormelde studie van het adviesbureau “geen waarde” heeft, want “slechts een nieuwsbrief van een consultancy firma, zonder enige bronvermelding” is, “opgesteld voor reclaimedoeleinden”.

Deze kritiek, die ook al eerder in de procedure kon zijn aangevoerd, is te laat en bijgevolg onontvankelijk.

12. Rest nog de toetsing van de verantwoording voor het verschil in behandeling, aan de gevolgen van de ingestelde belasting. Anders dan verzoeksters meent is het niet vereist, opdat de onderscheiden belasting in een voldoende redelijke verhouding staat tot de mate waarin de betrokken brandstofverdelers van mekaar verschillen, dat de apparaten waaraan elektronisch kan worden betaald en waarop een drie maal hogere belasting wordt geheven, ook een drie maal hogere rentabiliteit hebben.

Zoals gezien is de belasting ingegeven door de noodzaak om, conform het gemeentelijk beleid van duurzame ontwikkeling, het gebruik van schone brandstoffen aan te moedigen. Het gaat dan niet sowieso de grenzen van de redelijkheid te buiten om brandstofverdeelapparaten die juist door de elektronische betalingsmogelijkheid toelaten sneller te tanken en die dus “meer capaciteit verwerken” en “meer fossiele brandstoffen verkopen”, naar verhouding zwaarder te belasten dan andere die dat, bij ontstentenis van deze elektronische betalingsmogelijkheid, nu eenmaal niet kunnen. Een progressiviteit van de belasting is niet *ipso facto* verboden.

Daargelaten nog dat voor de Raad van State niet is gebleken dat brandstofverdeelapparaten met elektronische betalingsmogelijkheid geen drie keer grotere omzet genereren, is door verzoekster niet concreet en overtuigend aangetoond dat de welbepaalde vorm van progressiviteit waarvan de belasting op

verdeelapparaten met elektronische betalingsmogelijkheid eventueel zou doen blijken, niet de toets aan het redelijkheidsbeginsel kan doorstaan.

13. Het verschil in behandeling tussen de verschillende categorieën van brandstofverdelers is duidelijk. Het is niet aangetoond dat het de gelijkheidsregel, de materiële motiveringsplicht, of het redelijkheids- en evenredigheidsbeginsel schendt.

14. Wat de berekeningsgrondslag betreft, is de bestreden belasting verschuldigd per schenktuit. Aangezien verzoeksters verdeelapparaten aan elke kant over drie pistolen beschikken (diesel, super 95 en super 98), wordt zij drie keer zo zwaar belast als ingeval de verdeelapparaten slechts één pistool aan iedere kant zouden hebben gehad. Nochtans kunnen, aldus verzoekster, in de beide gevallen slechts twee klanten tegelijk tanken.

Zich hiertegen verwerend, brengt de verwerende partij tijdig, in de memorie van antwoord, in dat de “multipro” toestellen van verzoekster in staat zijn “om per schenktuit een bepaalde brandstof aan te bieden op een wijze dat er een groter aanbod is voor de klant”, dat verzoekster “evengoed 9 enkelvoudige niet multipro toestellen [kon] hebben geïnstalleerd die elk langs weerszijden één schenktuit hebben”, en dat “[g]ezien een ‘multipro’ toestel omwille van het grotere aanbod van verschillende brandstoffen ook meer klanten kan aantrekken, [...] een belasting per schenktuit wel degelijk redelijk en evenredig [is]”.

De Raad van State valt het verweer bij. Dat er zowel in geval van een verdeelapparaat met aan elke kant drie pistolen als in geval van een verdeelapparaat met aan iedere kant één pistool slechts twee klanten tegelijk kunnen tanken, mag waar zijn maar is niet doorslaggevend om een belasting per schenktuit of pistool onwettig te bevinden.

Doordat verzoeksters brandstofverdeelpompen langs elke kant de mogelijkheid bieden om hetzij diesel, hetzij super 95, hetzij super 98 te tanken, verschaffen ze het voordeel dat een klant zich steeds kan bevoorraden bij

om het even welke pomp die vrij is. Dit vergemakkelijkt en optimaliseert het gebruik van de verdeelapparaten, doordat het de wachttijd verkort en het rendement verhoogt.

Voorts komt verzoekster, wat de beweerde onredelijke en onevenredige gevolgen van een heffing per brandstofpistool betreft, niet verder dan alleen een verwijzing naar het te betalen belastingbedrag.

Uit een en ander volgt, in lijn met het arrest van het Hof van Cassatie, nr. F.05.0067.F van 5 oktober 2006, dat de bestreden heffing van de belasting per schenktuit niet strijdig wordt geacht met de gelijkheidsregel, de materiële motiveringsplicht, het redelijkheids- en het evenredigheidsbeginsel.

15. In zoverre verzoekster doet gelden dat de belasting manifest onredelijk is in vergelijking met vergelijkbare belastingen in de andere gemeenten van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, wordt erop gewezen dat een gemeente over een grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie beschikt, die haar toelaat eigenmachtig over het tarief van een belasting te beslissen zonder dat zij daarbij moet verantwoorden waarom zij zich niet gedraagt zoals de andere gemeente beweerdelijk doen.

Verzoekster brengt, voor het overige, geen concrete argumenten en informatie, laat staan nog stukken, bij die ervan kunnen overtuigen dat het gekozen tarief de grenzen van de redelijkheid te buiten gaat of van aard is de betrokkenen een onevenredig groot nadeel te bezorgen.

16. Artikel 464, 1°, WIB 1992 luidde ten tijde van de aangevochten belasting:

“De provincies, de agglomeraties en gemeenten zijn niet gemachtigd tot het heffen van:

1° opcentiemen op de personenbelasting, op de vennootschapsbelasting, op de rechtspersonenbelasting en op de belasting van niet-inwoners of van gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen, uitgezonderd evenwel wat de onroerende voorheffing betreft.”

Niet alleen mogen aldus de gemeenten geen opcentiemen op de inkomstenbelastingen heffen, ze mogen ook geen gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen heffen. Verboden is dus eveneens elke gemeentebelasting die de grondslag of het bedrag van een inkomstenbelasting gebruikt als belastbaar feit of berekeningsbasis.

17. Te dezen maakt de bestreden belasting noch van het bedrag van een inkomstenbelasting gebruik, noch van de grondslag die in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de inkomstenbelastingen.

Niet de omzet vormt het belastbaar feit of de berekeningsbasis van de bestreden belasting. Aanleiding tot het heffen van de bestreden belasting zijn de brandstofverdeelapparaten bestemd voor gemotoriseerde voertuigen, die voor iedereen toegankelijk zijn en geplaatst zijn op de openbare weg of op een privéterrein langs de openbare weg, waarbij de belasting forfaitair is vastgesteld (voor 2014) op 624,40 (lees: 624,34) euro per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading niet mogelijk is via elektronische betaling en op 1873,10 euro per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading wel mogelijk is via elektronische betaling.

18. Het middel wordt in al zijn onderdelen verworpen.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verzoekende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op 175 euro.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van zeven oktober 2016, door de Raad van State, Xe kamer, samengesteld uit:

Johan Lust,	kamervoorzitter,
Pierre Lefranc,	staatsraad,
Jan Clement,	staatsraad,
bijgestaan door	
Astrid Truyens,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Astrid Truyens

Johan Lust