RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

Xe KAMER

A R R E S T

nr. 262.464 van 21 februari 2025
in de zaak A. 234.961/X-18.028

In zake : de NV E.
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Jens Mosselmans, Stef Feyen en Daniel Cortez Cazas
kantoor houdend te 1000 Brussel
Terhulpsesteenweg 120
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de STAD GENT
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Thomas Eyskens en Junior Geysens
kantoor houdend te 1000 Brussel
Bischoffsheimlaan 33
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 6 november 2021, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van de gemeenteraad van de stad Gent van 8 september 2021, waarmee het belastingreglement ‘Algemene bedrijfsbelasting’ voor de aanslagjaren 2022 tot en met 2031 wordt goedgekeurd.

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.

Adjunct-auditeur Daniël Plas heeft een verslag en een aanvullend verslag *ex* artikel 14, derde lid, van het algemeen procedurereglement opgesteld.

De verwerende partij heeft een laatste memorie ingediend. De verzoekende partij heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 17 januari 2025.

Staatsraad David D'Hooghe heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Daniel Cortez Cazas, die verschijnt voor de verzoekende partij, en advocaten Thomas Eyskens en Junior Geysens, die verschijnen voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Adjunct-auditeur Daniël Plas heeft een 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

3.1. De verzoekende partij is een onderneming met verschillende bedrijfsvestigingen op het grondgebied van de stad Gent.

3.2. Op 8 september 2021 keurt de gemeenteraad van de stad Gent het reglement 'Algemene bedrijfsbelasting' voor de aanslagjaren 2022 tot en met 2031 goed (hierna: het reglement).

Dit is de bestreden beslissing.

3.3. Het reglement wordt onder meer als volgt verantwoord:

> “Gelet op de financiële nota van het meerjarenplan van de Stad Gent en de wettelijke verplichting om een financieel evenwicht te handhaven, is het gerechtvaardigd een billijke financiële tussenkomst te vragen aan alle belanghebbenden op het grondgebied van de stad Gent. In die zin komt de continuïteit van de werking van de stadsdiensten en de dienstverlening – ook op lange termijn – niet in het gedrang.
> Het is verantwoord van de economische actoren op het grondgebied een bijdrage te vragen aan de algemene financiering van de stad. Deze bedrijven en ondernemers genieten immers mee van de dienstverlening van de Stad, zoals aangelegde wegen, ondersteuning voor ondernemingen, straatverlichting, …
> De inwoners dragen reeds op algemene wijze bij aan de stadsfinanciën via de opcentiemen op de personenbelasting. Ondernemingen kunnen niet op basis van hun inkomsten worden belast. Opcentiemen op de vennootschapsbelasting zijn, overeenkomstig artikel 464 WIB, niet toegelaten. Om een eerlijke spreiding van de belasting te bekomen, dient de financiële draagkracht van de ondernemingen te worden benaderd. Een differentiatie van de opcentiemen op de onroerende voorheffing biedt onvoldoende elementen om de doelgroep te identificeren. Daarom wordt opnieuw gekozen voor een eigen lokale belasting. Om de draagkracht van de ondernemingen te bepalen […] worden twee kenmerken in rekening genomen: oppervlakte en energieverbruik. De belasting wordt gevraagd van elke onderneming zoals voorzien in het Wetboek Economisch Recht, met inbegrip van beoefenaars van vrije beroepen (voor zover niet op een andere basis uitgesloten).
> Verder is het verantwoord de grondslagen van deze belasting zo te kiezen en te modelleren, dat de ondernemingen worden gestimuleerd om bij te dragen aan welbepaalde beleidsdoelstellingen van de Stad Gent. Zo wenst het bestuur de ondernemingen mits weldoordachte tariefstructuren en vrijstellingen uitdrukkelijk mee in te schakelen in het bereiken van haar klimaatdoelstellingen en de shift naar lokale hernieuwbare energie.”

3.4. Op 24 januari 2022 keurt de verwerende partij een wijziging van het reglement goed. De doorgevoerde wijzigingen houden in belangrijke mate verband met de wens van de stad Gent “de elektriciteitsproducenten in te delen als een categorie van ondernemingen waarvoor een vrijstelling geldt”.

De verzoekende partij heeft ook tegen dit wijzigingsreglement een annulatieberoep ingediend (zaak A. 235.957/X-18.112).

IV. Het bestreden reglement

4.1. Onderworpen aan de bedrijfsbelasting zijn “de ondernemingen die op 1 januari van het aanslagjaar beschikken over een bedrijfsvestiging op het grondgebied van de Stad Gent” (artikel 1 reglement).

4.2. Artikel 3, § 2, bepaalt dat de belastinggrondslag is gebaseerd op twee componenten: oppervlakte en energieverbruik.

De component oppervlakte betreft in beginsel “de totale gebouwde en onbebouwde oppervlakte” (artikel 3, § 3, a, reglement).

De component energie wordt in beginsel berekend “op basis van het totaal energieverbruik op alle vestigingen, ongeacht de energiedrager, van het referentiejaar”. Dat energieverbruik wordt op basis van artikel 3, § 4, g, samengeteld en omgezet in eenheden kilowattuur (kWh).

4.3. Artikel 4, § 1, bepaalt dat de totale belasting bestaat uit de som van de toepasselijke belastingen voor de component oppervlakte en component energie met een maximum per onderneming en per aanslagjaar van 6.150.000 euro voor de aanslagjaren 2022 tot en met 2026. Voor de aanslagjaren 2027 tot en met 2031 evolueert dit maximum naar 6.500.000 euro.

4.4. Op basis van artikel 4, § 2, wordt binnen de component oppervlakte voorzien in verschillende tarieven per hectare of vierkante meter voor respectievelijk ‘agrarische bedrijfsvestigingen’, ‘recreatieve bedrijfsvestigingen’, en ‘overige bedrijfsvestigingen’.

Binnen het tarief voor ‘agrarische bedrijfsvestigingen’ in artikel 4, § 2, a, van de bestreden beslissing, wordt verder een onderscheid gemaakt naargelang de land- of tuinbouw betrekking heeft op landbouw, tuinbouw in open lucht, en tuinbouw aan de hand van serres.

Een ‘agrarische bedrijfsvestiging’ wordt in artikel 2, § 3, van de bestreden beslissing omschreven als “een bedrijfsvestiging waarvan de werkzaamheden uitsluitend bestaan uit land- en/of tuinbouw”.

De begripsomschrijvingen van “landbouw” en “tuinbouw” zijn opgenomen in respectievelijk artikel 2, § 4 en § 5, van de bestreden beslissing.

Artikel 2, § 6, van de bestreden beslissing definieert een “recreatieve bedrijfsvestiging” als “een bedrijfsvestiging waarvan de werkzaam-heden bestaan uit het exploiteren van kampeerterreinen, andere recreatieve accommodaties van toeristische aard, sportinstallaties, dieren- en botanische tuinen, parken, markten, openluchtmusea en natuur- en wildreservaten”.

4.5. Artikel 6 voorziet verschillende vrijstellingen, voor respectievelijk de totale belasting (artikel 6, § 1), de component oppervlakte (artikel 6, § 2), en de component energie (artikel 6, § 3).

4.6. Artikel 6, § 1, c, van het reglement voorziet in een belasting-vrijstelling voor:

> “Nieuwe ondernemingen voor een periode van drie jaar volgend op de aanvang van de activiteit. Hiermee wordt bedoeld ondernemingen die voorheen geen bedrijfsvestiging exploiteerden op het grondgebied van Gent, en die evenmin ontstaan zijn door wijziging, samenvoeging of splitsing, juridisch of op een andere wijze, van dergelijke natuurlijke persoon of rechtspersoon of erdoor is opgericht.”

4.7. De artikelen 7 tot 13 bevatten bepalingen over de aangifteplicht, meldingen, een ambtshalve belasting, administratieve boetes, de inning van de belasting, bezwaren, en tot slot overgangsbepalingen.

V. Onderzoek van de middelen

A. Voorafgaandelijke opmerking

5. Het auditoraatsverslag is beperkt tot het onderzoek van twee specifieke wettigheidskritieken, “met name het tweede en het vierde *sub*onderdeel

van het tweede middelonderdeel van het derde middel van de verzoekende partij". Het betrokken middelonderdeel voert de schending aan van "artikel 170, § 4 van de Grondwet, het gelijkheidsbeginsel, zoals vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, het evenredigheidsbeginsel, en de materiële motiveringsplicht".

De middelen worden door de Raad van State beoordeeld in de mate dat ze door het auditoraat werden onderzocht.

B. Tweede middelonderdeel van het derde middel in de mate het gericht is tegen het onderscheid tussen nieuwe en gevestigde ondernemingen

Standpunt van de partijen

6.1. In het tweede *sub*onderdeel voert de verzoekende partij aan dat de "nieuwheid" van de onderneming op het grondgebied van de stad Gent, op grond waarvan gedurende een periode van drie jaar een vrijstelling geldt (zie randnr. 4.6), geen objectief of pertinent criterium van onderscheid is "in het licht van de doelstelling draagkracht doordat het onderscheidingscriterium geen enkele grootte-indicator van de nieuwe onderneming in acht neemt".

Het criterium dat de nieuwheid van de onderneming louter wordt beoordeeld op grond van het al dan niet voorafgaand gevestigd geweest zijn op het grondgebied van de gemeente is volgens de verzoekende partij inadequaat en in strijd met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Dit is des te meer het geval nu het niet enkel de bedoeling is om "starters" in Gent te stimuleren, maar ook "reeds lang gevestigde niet-Gentse onderneming[en]" van de vrijstelling kunnen genieten.

6.2 Bovendien staat de vrijstelling volgens de verzoekende partij "op gespannen voet met het Europees (staatssteun)recht" doordat een "nieuwe" concurrerende onderneming gedurende drie jaar op ongerechtvaardigde wijze onderworpen zou zijn aan een aanzienlijk lagere belastingdruk dan haar rechtstreekse concurrenten.

Volgens de verzoekende partij gaat het om steun die kennelijk niet het voorwerp is geweest van aanmelding. Bijgevolg is de bestreden beslissing absoluut nietig en kan zij de in het leven geroepen discriminatie niet verantwoorden.

7.1. Volgens de verwerende partij blijkt uit de verantwoording in het reglement dat het gaat om een vrijstelling die “rendeert op lange termijn” en bijgevolg een fiscaal doel nastreeft.

7.2. In haar laatste memorie werpt de verwerende partij op dat het verzoekschrift slecht indirect heeft verwezen naar een beweerde miskenning van de staatssteunregels, zodat het middel op dat punt niet ontvankelijk is.

Ten gronde betoogt de verwerende partij onder meer dat “de tijdelijke belastingsvrijstelling […] beoogt […] om nieuwe ondernemingen aan te trekken teneinde (op termijn) nieuwe inkomsten te verwerven voor de algemene financiering van de stad”. Volgens de verwerende partij is economische groei “een mechanisme]…] dat noodzakelijk is voor het functioneren en de doeltreffendheid van de belasting”, en ondersteunt het bestreden reglement “die groei, en dus de doeltreffendheid op lange termijn van de belasting”.

Beoordeling

8. De kwestieuze belastingvrijstelling wordt in de bestreden beslissing als volgt gemotiveerd:

> “Starters: De Stad Gent stimuleert starters op verschillende manieren, onder meer met het OOG (Ondersteuningspunt Ondernemers Gent), events voor startende ondernemers, gratis starten en het starterscontract. Het bestuur wil zo Gent aantrekkelijk maken voor nieuwe ondernemers. Starters die zich ontwikkelen tot sterke lokale ondernemingen, maar ook gevestigde waarden die een eerste vestiging in Gent starten, brengen heel wat voordelen mee op vlak van werkgelegenheid, dienstverlening naar de burger, … Het is daarom verantwoord deze starters te ondersteunen in het kader van dit belastingreglement, door een tijdelijke vrijstelling van 3 jaar te verlenen aan nieuwe ondernemingen. Die periode kan dan door de nieuwe vestiging gebruikt worden om de leefbaarheid van de vestiging in

> Gent te analyseren en verderzetting te beoordelen. De hoge retentiegraad in Gent toont aan dat het ondersteunen van starters op deze manier bovendien rendeert op lange termijn.
> Het verleden heeft aangetoond dat dit begrip ‘nieuwe bedrijven’ grondig moet worden gedefinieerd om misbruiken te vermijden. Het gaat in eerste instantie om die ondernemingen die voorheen nog geen vestiging exploiteerden op het grondgebied van Gent. Een tweede Gentse vestiging van een bestaande onderneming is geen nieuw onzeker verhaal, waarvan de leefbaarheid in Gent nog moet worden onderzocht. Evenmin kan een zelfstandige, die zijn activiteiten in een vennootschap onderbrengt, gezien worden als een nieuwe onderneming. Het gaat om het verderzetten van bestaande activiteiten, en zelfs over het verderzetten van dezelfde vestiging. Kortom moet het gaa[n] om een belastingplichtige die voorheen geen vestiging exploiteerde op het grondgebied van Gent, en mag die belastingplichtige ook niet ontstaan zijn door wijziging, samenvoeging of splitsing, juridisch of op andere wijze, van een dergelijke natuurlijke of rechtspersoon of erdoor zijn opgericht.”

9. Met de kwestieuze tijdelijke belastingvrijstelling beoogt de verwerende partij ondernemingen die voordien nog niet actief waren op haar grondgebied, aan te trekken en te behouden. De verzoekende partij toont niet aan dat het daarvoor gehanteerde criterium ter onderscheid, met name het al dan niet reeds exploiteren van een bedrijfsvestiging op het grondgebied van de verwerende partij, in het licht van de voormelde doelstelling niet pertinent is.

Dat in de motieven van de bestreden beslissing een verwijzing naar het begrip “starters” is opgenomen, belet niet dat uit de globale motivering duidelijk blijkt dat de verwerende partij het toepassingsgebied van de belastingvrijstelling in artikel 6, § 1, c, van de bestreden beslissing niet tot die ondernemingen wou beperken.

10. De verzoekende partij roept ook in dat de kwestieuze vrijstelling “op gespannen voet [staat] met het Europees (staatssteun)recht” en wegens gebrek aan aanmelding ”de in het leven geroepen discriminatie niet [kan] verantwoorden”.

11. Afgezien van de vraag of het te dezen wel gaat om een middel dat in het verzoekschrift op een ontvankelijke wijze werd ingeroepen, is de Raad

van State van oordeel dat hoe dan ook niet wordt aangetoond dat de kwestieuze vrijstelling voldoet aan de voorwaarde inzake selectiviteit.

12. Overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof van Justitie kan een nationale maatregel slechts worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) indien de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaft.

13. In een mededeling van 19 juli 2016 ‘betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (2016/C 262)’ wordt deze voorwaarde als volgt toegelicht:

> “126. Wanneer lidstaten positieve *ad-hoc*maatregelen nemen die ten goede komen aan één of meer specifieke ondernemingen (bijv. toekenning van financiële middelen of activa aan een bepaalde onderneming), is het doorgaans eenvoudig om te concluderen dat die maatregelen een selectief karakter hebben, omdat zij de gunstige behandeling voorbehouden aan één of enkele ondernemingen.
> 127. De situatie is doorgaans minder duidelijk wanneer lidstaten ruimere maatregelen vaststellen die gelden voor alle ondernemingen die aan bepaalde criteria voldoen en waarmee de lasten worden verlicht welke die ondernemingen normaal gesproken moeten dragen (bijv. belasting-vrijstellingen of vrijstellingen van sociale premies voor ondernemingen die aan bepaalde criteria voldoen).
> 128. In dergelijke gevallen dient de selectiviteit van de maatregelen normaal gesproken te worden beoordeeld aan de hand van een onderzoek in drie stappen. In de eerste plaats moet worden bepaald wat de referentieregeling is. In de tweede plaats moet worden nagegaan of een bepaalde maatregel van die regeling afwijkt, voor zover hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Het cruciale onderdeel van dit gedeelte van het onderzoek is dat wordt nagegaan of er sprake is van een afwijking, zodat op basis daarvan conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van de vraag of de maatregel *a priori* selectief is. Indien de betrokken maatregel geen afwijking van de referentieregeling is, is hij niet selectief. Indien dat echter wel het geval is (en hij dus *a priori* selectief is), dient in de derde stap van het onderzoek te worden bezien of de afwijking gerechtvaardigd wordt door de aard of de opzet van de (referentie)regeling. Indien een *a priori* selectieve maatregel door de aard of de opzet van de regeling gerecht-vaardigd wordt, zal hij niet als selectief worden beschouwd en zal

hij dus buiten de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, van het Verdrag vallen."

Dit "onderzoek in drie stappen" wordt verder als volgt uitgelegd:

"5.2.3.1. Bepaling van de referentieregeling
132. De referentieregeling vormt het ijkpunt waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst.
133. De referentieregeling bestaat uit een coherent geheel van regels die algemeen toepasselijk zijn – op grond van objectieve criteria – voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van de regeling af, maar ook de voorwaarden waarop de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling.
134. In het geval van belastingen is de referentieregeling gebaseerd op elementen als belastinggrondslag, belastingplichtigen, belastbare feiten en belastingpercentages. Zo kan een referentieregeling worden bepaald voor het vennootschapsbelastingstelsel, het btw-stelsel of het algemene stelsel van belasting over verzekeringspremies. Hetzelfde geldt voor (op zichzelf staande) bestemmingsheffingen, zoals heffingen op bepaalde producten of activiteiten met een negatief effect op het milieu of de gezondheid, die niet echt een onderdeel zijn van een ruimere belastingregeling. Dit betekent dat, afgezien van bijzondere gevallen die in de punten 129 tot en met 131 aan bod kwamen, de referentieregeling in beginsel de heffing zelf is.
5.2.3.2. Afwijking van de referentieregeling
135. Wanneer de referentieregeling is bepaald, is de volgende stap in de analyse het onderzoek van de vraag of een bepaalde maatregel, in afwijking van die regeling, differentieert tussen ondernemingen. Met het oog daarop dient te worden nagegaan of de maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren, in het licht van de intrinsieke doelstellingen van de referentieregeling. De lidstaat kan zich niet beroepen op externe beleidsdoelstellingen – zoals doelstellingen van regionaal beleid, milieubeleid of industrieel beleid – om de gedifferentieerde behandeling van ondernemingen te rechtvaardigen.
[…]
137. Indien een maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt die zich in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden, is de maatregel *a priori* selectief.
5.2.3.3. Rechtvaardiging door de aard of de opzet van de referentieregeling
138. Een maatregel die afwijkt van de referentieregeling (*a priori* selectiviteit) is steeds niet-selectief indien deze is gerechtvaardigd door de aard of de opzet van die regeling. Dit is het geval wanneer een maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van de referentieregeling voortvloeit of resulteert uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van de regeling. Daarentegen

kunnen externe beleidsdoelstellingen die vreemd zijn aan de regeling daarvoor niet worden ingeroepen.
139. Een mogelijke rechtvaardigingsgrond zou bijvoorbeeld kunnen zijn de noodzaak om fraude of belastingontwijking te bestrijden, de noodzaak om met bijzondere boekhoudkundige vereisten rekening te houden, de administratieve beheersbaarheid, het beginsel van de fiscale neutraliteit, het progressieve karakter van de inkomstenbelasting en de herverdelende functie ervan, de noodzaak om dubbele belasting te vermijden en de doel-stelling van het optimaliseren van de invordering van belastingschulden.
140. […] Opdat belastingvrijstellingen kunnen worden gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het stelsel, moet ook gewaarborgd zijn dat zij evenredig zijn en niet verder gaan dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder ver gaande middelen kan worden bereikt."

14. De verwerende partij betoogt in essentie dat de kwestieuze maatregel werd gerechtvaardigd door de aard en de opzet van die regeling, berust op fiscale motieven en een fiscaal doel nastreeft:

> "De redenering is met andere woorden dat de fiscale opbrengsten die deze nieuwe ondernemingen op lange termijn zullen genereren, zwaarder doorwegen dan de tijdelijke vrijstelling die zij genieten de eerste drie jaar na de aanvang van hun activiteit in Gent. […]
> De belastingvrijstelling steunt dan ook wezenlijk op fiscale motieven en streeft een fiscaal doel na. Zij past perfect binnen het doel van het bestreden Belastingreglement om inkomsten te verwerven in het kader van de algemene financiering van de stad."

15. De verzoekende partij voert geen concrete elementen aan om dit standpunt te ontkrachten.

Dat de verwerende partij terloops ook heeft verwezen naar andere – externe – beleidsdoelstellingen zoals het stimuleren van de werk-gelegenheid of dienstverlening aan de burger, doet niet anders besluiten.

16. De verzoekende partij toont voorts ook niet aan dat de kwestieuze vrijstelling verder zou gaan dan nodig.

C. Tweede middelonderdeel van het derde middel in de mate het gericht is tegen het onderscheid tussen agrarische, recreatieve en overige bedrijfsvestigingen.

Samenvatting van het middel

17. In het vierde subonderdeel bekritiseert de verzoekende partij de differentiatie van tarieven voor de drie categorieën van belastingplichtigen binnen de component oppervlakte (zie randnr. 4.4).

18. Het verschil in behandeling wordt in de bestreden beslissing als volgt gemotiveerd:

> "Agrarische bedrijven (die uitsluitend land- en/of tuinbouw als activiteit hebben) zijn, wanneer de maatstaf van oppervlakte wordt bekeken, minder financieel draagkrachtig en hebben grotere oppervlaktes nodig om economisch rendabel te zijn. De (grond)oppervlakte is voor deze bedrijven een grondstof of productiemiddel, en niet alleen de plaats waar deze grondstoffen verwerkt worden of productiemiddelen geplaatst. Het is daarom verantwoord deze bedrijven aan een afzonderlijk tarief te onderwerpen, voor wat het onderdeel bedrijfsoppervlakte betreft.
> Deze ondernemingen hebben immers noodzakelijk een lager rendement (en dus kleinere financiële draagkracht) per vierkante meter oppervlakte. Door dergelijke tariefstructuur, die voor deze categorie van belastingplichtigen in aangepaste tarieven voorziet in overeenstemming met hun financiële draagkracht, wordt tegemoetgekomen aan de doelstelling van een evenwichtige spreiding van de belastingdruk (zie o.m. Cass. 16 juni 2016, F.14.0218.N).
> Voor de recreatieve vestigingen, die eveneens over een aanzienlijke oppervlakte dienen te beschikken, kan naar analogie met de agrarische bedrijven geredeneerd worden. Zij kunnen daarom aan een gelijkaardig tarief worden onderworpen. (zie o.m. Cass. 16 juni 2016, F.14.0218.N). Onder recreatieve vestigingen wordt begrepen de vestiging waarvan de werkzaamheden bestaan uit het exploiteren van kampeerterreinen, andere recreatieve accommodaties van toeristische aard, sportinstallaties, dieren- en botanische tuinen, parken, markten, openluchtmusea en natuur- en wildreservaten."

19. Waar de oppervlakte een kenmerk is aan de hand waarvan de financiële draagkracht van een onderneming kan worden benaderd, komt het niet als onredelijk voor om in aanmerking te nemen dat bepaalde ondernemingen uit de voor hen beschikbare oppervlakte een lager rendement halen. De oppervlakte

weerspiegelt hun financiële draagkracht in die gevallen niet op afdoende wijze. De verwerende partij kon dan ook oordelen dat de – geringere – rendabiliteit van deze bedrijfsvestigingen een gunstiger belastingtarief voor de component oppervlakte noodzakelijk maakt.

Voor het kwestieuze verschil in behandeling bestaat dan ook een objectief criterium van onderscheid en een redelijke verantwoording.

20. In haar memorie van wederantwoord werpt de verzoekende partij nog op dat er ook andere bedrijfsvestigingen zijn die niet tot de categorie van agrarische ondernemingen of recreatieve ondernemingen behoren, en die ”mogelijk [beschikken] over oppervlakte met als doel te worden gerentabiliseerd als e.g. een windmolen- of zonnepanelenpark, maar waarvan de oppervlakte nog niet effectief is ingenomen door dergelijke installaties”.

Het gegeven dat er nog andere ondernemingen nood hebben aan oppervlakte om hun bedrijfsactiviteiten te kunnen ontplooien en rendabel te zijn, volstaat evenwel niet om hen gelijk te stellen met de in het reglement beoogde agrarische en recreatieve bedrijfsvestigingen.

Wanneer de bestreden beslissing voorziet in een onderscheiden tarief voor agrarische en recreatieve bedrijfsvestigingen, vindt dat zijn verantwoording in het gegeven dat de grotere oppervlakten waarover die bedrijfsvestigingen beschikken, geen adequate indicatie vormen van hun financiële draagkracht, om reden dat ze een lager rendement per vierkante meter hebben.

Met dergelijke bedrijven zijn niet gelijk te stellen de bedrijven waarvan de activiteiten, wegens hun aard, een grotere oppervlakte vereisen maar die geen lager rendement per vierkante meter behalen dan andere bedrijven. Wat hen betreft, blijft de oppervlakte een geschikte berekeningsbasis voor de bepaling van de financiële draagkracht. De verzoekende partij maakt niet aannemelijk dat de door haar aangehaalde ondernemingen in een vergelijkbare

situatie verkeren als agrarische of recreatieve ondernemingen, in die zin dat ze ook een lager rendement per vierkante meter kennen.

21. Pas in haar laatste memorie werpt de verzoekende partij nog op dat het voorstel van de administratie van de verwerende partij “om de definitie van sportinstallaties te beperken tot de openlucht niet werd gevolgd” en dat de motivering voor de onderscheiden behandeling “kennelijk niet opgaat voor fitnessruimten”.

De verzoekende partij overtuigt er evenwel niet van dat fitnesszaken te dezen als “recreatieve vestigingen” zijn te beschouwen. Zowel de finaliteit van de onderscheiden behandeling van de betrokken categorie bedrijfs-vestigingen als de opsomming van de beoogde recreatieve bedrijfsvestigingen in artikel 2, § 6, van het bestreden reglement doen integendeel ervan blijken dat de verwerende partij met de term “sportinstallaties” enkel de exploitatie van sportterreinen voor ogen had.

VI. Besluit

22. De door het auditoraat onderzochte *sub*onderdelen van het tweede middelonderdeel van het derde middel worden verworpen.

23. Er is reden tot een aanvullend onderzoek door het auditoraat.

BESLISSING

1. De Raad van State heropent het debat.

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

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, op eenentwintig februari tweeduizend vijfentwintig, door de Raad van State, Xe kamer, samengesteld uit:

Jan Clement,	kamervoorzitter,
Stephan De Taeye,	staatsraad,
David D'Hooghe,	staatsraad,

bijgestaan door

Silvan De Clercq,	griffier.

De griffier	**De voorzitter**
Silvan De Clercq	**Jan Clement**