

Rolnummer 5288
Arrest nr. 148/2012 van 6 december 2012

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 180, 1°, *juncto* artikel 220, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter M. Bossuyt, rechter J.-P. Snappe, waarnemend voorzitter, en de rechters E. De Groot, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 20 december 2011 in zake het autonoom gemeentebedrijf « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 10 januari 2012, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 180, 1° *juncto* artikel 220, 2° WIB 92 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het de intercommunales of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vrijstelt van de vennootschapsbelasting en onderwerpt aan de rechtspersonenbelasting en aldus een onderscheid in het leven roept tussen de intercommunales of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden enerzijds, en anderzijds de autonome gemeentebedrijven die identiek dezelfde taak van gemeentelijk belang verrichten, doch onderworpen worden aan de vennootschapsbelasting ? ».

Memories zijn ingediend door :

- het autonoom gemeentebedrijf « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ), met maatschappelijke zetel te 8870 Izegem, Prins Albertlaan 3;
- de Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën.

Het autonoom gemeentebedrijf « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 11 oktober 2012 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. B. Cloots *loco* Mr. E. Van Hooydonk, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor het autonoom gemeentebedrijf « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ);
 - . Mr. O. De Pauw *loco* Mr. E. Van Acker, advocaten bij de balie te Gent, voor de Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën;
- hebben de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak 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. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Het autonoom gemeentebedrijf « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) heeft hoger beroep ingesteld tegen een vonnis van 16 november 2009 van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. In dat vonnis werden de bezwaren van het ETIZ tegen de aanslagen in de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 2004 en 2005 afgewezen.

De appellant voor het Hof van Beroep van Gent had in 2004 en 2005 tijdig en regelmatig aangifte in de vennootschapsbelasting ingediend, maar had daarbij aangeklaagd dat hij als autonoom gemeentebedrijf wordt gediscrimineerd ten opzichte van intergemeentelijke samenwerkingsverbanden. Die zijn krachtens de artikelen 180, 1°, en 220, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) immers niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting, maar aan de gunstigere regeling van de rechtspersonenbelasting.

Het Hof van Beroep is ingegaan op het verzoek van het ETIZ om een prejudiciële vraag te stellen.

III. In rechte

- A -

A.1.1. Het autonoom gemeentebedrijf « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) zet uiteen dat intercommunales (en, sinds het decreet van het Vlaamse Gewest van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking, ook de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden) op fiscaal vlak anders worden behandeld dan autonome gemeentebedrijven. De eerstgenoemden worden namelijk krachtens de artikelen 180, 1°, en 220, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting, maar aan de gunstigere rechtspersonenbelasting. Voor autonome gemeentebedrijven wordt geval per geval - afhankelijk van het feit of zij een onderneming exploiteren of een winstgevende bezigheid uitoefenen - bepaald aan welk fiscaal stelsel zij worden onderworpen.

A.1.2. Het ETIZ somt de gelijkenissen tussen intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en autonome gemeentebedrijven op en besluit dat de twee zich in een vergelijkbare toestand bevinden.

Het ETIZ voert aan dat het, net zoals de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, een publiekrechtelijke rechtspersoon is, opgericht door een gemeentelijke overheid. Te dezen oefent het autonoom gemeentebedrijf een activiteit uit die ook door intergemeentelijke samenwerkingsverbanden wordt uitgeoefend, namelijk het beheer van het lokale elektriciteitsdistributienet.

Het ETIZ voegt hieraan toe dat autonome gemeentebedrijven geen winstoogmerk hebben en dat ze zijn opgericht met het oog op de vervulling van taken van gemeentelijk belang. Het enige verschil, namelijk dat de autonome gemeentebedrijven door één enkele gemeente worden opgericht en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden door meer dan één gemeente, is te dezen irrelevant.

Het ETIZ doet opmerken dat bij de parlementaire voorbereiding van het Vlaamse Elektriciteitsdecreet is gesteld dat gemeentelijke elektriciteitsbedrijven zonder rechtspersoonlijkheid vergelijkbaar zijn met intercommunales die dezelfde taak op zich nemen, met die nuance dat ze nog meer vrijheid hebben (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 1999-2000, nr. 285/4, p. 20).

A.1.3. Het feit dat het ETIZ wordt belast onder het stelsel van de vennootschapsbelasting, terwijl intergemeentelijke samenwerkingsverbanden die eveneens instaan voor het beheer van het elektriciteitsdistributienet, worden onderworpen aan het stelsel van de rechtspersonenbelasting, maakt volgens het ETIZ een fundamenteel verschil in behandeling uit, dat niet kan worden verantwoord in het licht van de doelstelling van de wetgever.

Met het onderscheid tussen de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting beoogt de wetgever bepaalde publieke overheden of instellingen die nauw daarmee zijn verbonden, alsook private rechtspersonen die geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, te onderwerpen aan het fiscaal meer voordelige stelsel van de rechtspersonenbelasting.

Het te dezen aangewende onderscheidingscriterium op basis van de rechtsvorm van de rechtspersoon laat volgens het ETIZ niet toe het door de wetgever beoogde doel te verwezenlijken. Dat criterium is niet pertinent. Wanneer autonome gemeentebedrijven en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden identieke activiteiten uitoefenen en beide handelen zonder winst oogmerk, dienen zij, rekening houdend met het door de wetgever beoogde doel, op gelijke wijze te worden belast.

Het ETIZ refereert aan de arresten van het Hof nrs. 8/2004 en 14/2004, beide van 21 januari 2004, waarin het Hof oordeelde dat artikel 26 van de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales in strijd is met het gelijkheidsbeginsel in zoverre het intercommunales belast met de huisvuilophaling en -verwerking vrijstelt van de milieuheffing, terwijl de gemeenten die deze activiteit verrichten de milieuheffing wel verschuldigd zijn.

Het ETIZ haalt ook een arrest aan van het Hof van Cassatie van 5 oktober 1990 waarin dat Hof oordeelde dat het onderscheid, op basis van de rechtspersoonlijkheid, tussen belastingplichtigen die identiek dezelfde winstgevende handelingen uitoefenden, niet was gerechtvaardigd. *A fortiori* geldt dat voor twee publieke rechtspersonen die een zelfde activiteit verrichten.

Ook de Raad van State oordeelde (RvSt, 16 maart 2004, nr. 129.347, bvba « *Van Rompu Paul accountants- en belastingconsulenten* ») dat het criterium van de rechtspersoonlijkheid voor een gemeentelijke belasting niet verantwoord is. In een advies over een wetsvoorstel tot regeling van het beroep op vrijgevigheid van de bevolking, was de afdeling wetgeving van de Raad van State van mening dat het onderscheid tussen natuurlijke personen en rechtspersonen bij het beroep op vrijgevigheid in strijd is met het gelijkheidsbeginsel (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 548/2, pp. 19-20). Volgens het ETIZ geldt zulks des te meer voor twee entiteiten met rechtspersoonlijkheid, zoals de autonome gemeentebedrijven en de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden.

Hieruit concludeert het ETIZ dat gemeenten die een activiteit hetzij zelf uitvoeren, hetzij gebruik maken van een autonoom gemeentebedrijf, niet fiscaal mogen worden benadeeld ten opzichte van gemeenten die eenzelfde activiteit uitvoeren in een intergemeentelijk samenwerkingsverband.

A.1.4. Tot slot doet het ETIZ opmerken dat de gemeente Izegem krachtens de artikelen 3 en 5 van het intussen opgeheven decreet van het Vlaamse Gewest van 17 juli 2000 houdende de organisatie van de elektriciteitsmarkt verplicht was het beheer van het distributienet door een netbeheerder met rechtspersoonlijkheid te laten waarnemen. Om die reden, oppert het ETIZ, kan niet worden geargumenteed dat het vrijwillig de rechtsvorm van een autonoom gemeentebedrijf heeft aangenomen.

A.2.1. De Belgische Staat doet opmerken dat in het koninklijk besluit van 10 april 1995 « tot bepaling van de activiteiten van industriële of commerciële aard waarvoor de gemeenteraad een autonoom gemeentebedrijf met rechtspersoonlijkheid kan oprichten » een lijst van activiteiten van industriële of commerciële aard is opgenomen waarvoor de gemeenteraad een autonoom gemeentebedrijf met rechtspersoonlijkheid kan oprichten.

Een dergelijk autonoom gemeentebedrijf is in principe onderworpen aan de vennootschapsbelasting (antwoord van de minister van Financiën op de parlementaire vraag nr. 772 van 18 februari 1997 van P. Cahay-André – *Vr. en Antw*, Kamer, 1996-1997, nr. 86, van 16 juni 1997, pp. 11749-11750).

Krachtens artikel 180, 1^o, van het WIB 1992 zijn de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. In dezelfde geest werd dat artikel aangepast om alle intercommunales en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden met rechtspersoonlijkheid te onderwerpen aan de rechtspersonenbelasting (*Parl. St.*, Kamer, 2009-2010, DOC 52-2170/001, p. 24).

De Belgische Staat voert aan dat, hoewel intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en het autonoom gemeentebedrijf beide vormen van externe verzelfstandiging zijn waarbij een aparte rechtspersoon wordt belast met bepaalde overheidsaangelegenheden, de twee toch geen verwisselbare alternatieven zijn. Het verschil is dat het intergemeentelijk samenwerkingsverband een initiatief is waarbij meerdere gemeenten zijn betrokken, terwijl een autonoom gemeentebedrijf een binnengemeentelijke verzelfstandigingsvorm uitmaakt.

Voorts doet de Belgische Staat opmerken dat autonome gemeentebedrijven kunnen worden opgericht om industriële en commerciële activiteiten te vervullen, waarbij er mogelijkwijze concurrentie is met privéondernemingen. Dat zou tot gevolg hebben dat een dergelijk autonoom gemeentebedrijf aan de vennootschapsbelasting wordt onderworpen.

Volgens de Belgische Staat hebben de gemeenten in principe de keuze om over te gaan tot de oprichting van een autonoom gemeentebedrijf of de activiteiten in kwestie uit te oefenen in het kader van een gemeentebedrijf zonder rechtspersoonlijkheid. Het is dus de gemeente die in beginsel kiest voor de ene fiscale behandeling of de andere.

Uit dat alles maakt de Belgische Staat op dat het verschil tussen de twee rechtsvormen een mogelijk verschil in fiscale behandeling verklaart.

A.2.2. Vervolgens haalt de Belgische Staat artikel 220 van het WIB 1992 aan. Enkel de tweede en de derde groep van de belastingplichtigen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, zijn relevant voor autonome gemeentebedrijven. Vermits zij verzelfstandigde entiteiten zijn met een eigen rechtspersoonlijkheid, kunnen autonome gemeentebedrijven niet dezelfde behandeling genieten als gewone gemeentebedrijven, die wel vallen onder het toepassingsgebied van artikel 220, 1°, van het WIB 1992.

Wat betreft de vrijstelling van de vennootschapsbelasting die de autonome havenbedrijven van Antwerpen, Oostende en Gent krachtens artikel 180, 2°, van het WIB 1992 genieten, haalt de Belgische Staat de rechtvaardiging aan die door minister D. Reynders naar voren werd gebracht. De onvoorwaardelijke vrijstelling, die moet worden beperkt tot autonome gemeentebedrijven met havenbestuurlijke bevoegdheden, is volgens hem te rechtvaardigen vanuit het openbaar nut van die entiteiten en niet wegens hun juridisch statuut (*Vr. en Antw.*, Kamer, 26 maart 2002, CRIV 50 COM 702, pp. 7-10, vraag nr. 6754 van 26 maart 2002 van M. De Meyer).

Voor autonome gemeentebedrijven die geen havenbedrijven zijn, stelt de Belgische Staat dat ze enkel via artikel 220, 3°, van het WIB 1992 belastingplichtig kunnen zijn in de rechtspersonenbelasting. De uitdrukking die in die bepaling voorkomt, namelijk « een onderneming exploiteren », wordt verklaard aan de hand van een document van de administratie (*Com. IB*, 1992, 179/10). Bedoeld is het exploiteren van een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming waarvan de winst een beroepsinkomen zou vormen die aan de personenbelasting zou zijn onderworpen indien de onderneming in kwestie werd gevoerd door een natuurlijke persoon, of door een vennootschap, vereniging, enz., zonder rechtspersoonlijkheid.

A.2.3. De Belgische Staat vermeldt drie geprivilegieerde materies waarin rechtspersonen zonder winst oogmerk zich mogen inlaten met een winstgevende exploitatie of met winstgevende verrichtingen zonder daarbij onderworpen te zijn aan de vennootschapsbelasting :

- alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;
- verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen verkregen in het raam van het maatschappelijk doel;
- verrichtingen die slechts bijkomstig betrekking hebben op een nijverheids-, handels- of landbouwverrichting of die niet volgens nijverheids- of handelsmethoden worden uitgevoerd.

Wanneer men kijkt naar de lijst van activiteiten waarvoor een autonoom gemeentebedrijf kan worden opgericht, kan men volgens de Belgische Staat aannemen dat een dergelijk bedrijf in principe aan de vennootschapsbelasting zal zijn onderworpen.

Een autonoom gemeentebedrijf wordt immers opgericht om industriële en commerciële activiteiten te vervullen, waarbij het rechtstreeks in concurrentie treedt met privéondernemingen.

Hieruit volgt dat autonome gemeentebedrijven moeilijk de voorwaarden van artikel 220, 3°, van het WIB 1992 zullen vervullen en dus geen belastingplichtigen in de rechtspersonenbelasting kunnen zijn. Die benadering is volgens de Belgische Staat in overeenstemming met artikel 92, lid 1, van het EG-Verdrag.

A.2.4. De Belgische Staat voert aan dat het beroep op autonome gemeentebedrijven in de eerste plaats fiscaal is geïnspireerd, nu zulke bedrijven volgens artikel 4 van het BTW-Wetboek gewone belastingplichtigen zijn en aldus het recht op btw-aftrek kunnen genieten. Die rechtsvorm wordt vaak gebruikt om de btw in verband

met onroerend goed te optimaliseren. Ook uit de aard van die activiteiten volgt dat dergelijke autonome gemeentebedrijven in concurrentie kunnen treden met privéondernemingen. Die fiscale voordelen brengen gevolgen met zich mee die het bedrijf moet ondergaan, waaronder de onderwerping aan de vennootschapsbelasting.

A.2.5. Voorts betoogt de Belgische Staat dat er geen sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel vanwege het verschil in rechtsvorm tussen intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en autonome gemeentebedrijven. Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden kunnen worden opgericht met of zonder rechtspersoonlijkheid en met of zonder beheersoverdracht. De Belgische Staat voert aan dat de twee rechtsvormen zich *normaliter* niet in dezelfde toestand bevinden, zodat er geen sprake kan zijn van discriminatie.

Autonome gemeentebedrijven worden beheerd volgens industriële en commerciële methodes en oefenen activiteiten uit van commerciële of industriële aard. Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden hebben geen handelskarakter.

A.2.6. Volgens de Belgische Staat, is de vraag of er sprake is van een ongelijke behandeling doordat de voormelde criteria voor de ene categorie, krachtens artikel 180 van het WIB 1992, automatisch worden verondersteld vervuld te zijn, terwijl die voor de andere categorie geval per geval dienen te worden onderzocht.

De waaier van activiteiten waarvoor autonome gemeentebedrijven kunnen worden opgericht, rechtvaardigt dat geval per geval wordt nagegaan of zij in concurrentie kunnen treden met particuliere ondernemingen, in welk geval zij aan de vennootschapsbelasting moeten worden onderworpen. Ook in dat verband haalt de Belgische Staat artikel 92, lid 1, van het EG-Verdrag aan.

De criteria die daarbij moeten worden aangewend, zijn het openbaar nut en het ontbreken van concurrentie ten aanzien van de particuliere sector en niet de rechtsvorm. Die criteria zijn volgens de Belgische Staat objectief en redelijk verantwoord.

De Belgische Staat argumenteert nog dat een algemene vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor autonome gemeentebedrijven zou leiden tot een nog grotere discriminatie ten opzichte van de particuliere sector.

A.3.1. Het ETIZ antwoordt dat de Belgische Staat nergens aangeeft welk relevant onderscheid er zou bestaan tussen autonome gemeentebedrijven en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden.

In zijn antwoord op een parlementaire vraag bevestigde de minister dat niet de juridische vorm, maar de aard van de activiteiten doorslaggevend was bij de beoordeling of een entiteit aan de rechtspersonenbelasting dan wel aan de vennootschapsbelasting wordt onderworpen.

Zowel bij de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden als bij de autonome gemeentebedrijven die instaan voor het beheer van het elektriciteitsdistributienet, is er sprake van een openbaar nut en is er geen concurrentie met private ondernemingen.

A.3.2. In antwoord op het argument van de Belgische Staat dat het ETIZ vrijwillig de rechtsvorm van een autonoom gemeentebedrijf heeft gekozen en derhalve de fiscale gevolgen van die keuze moet dragen, herhaalt het ETIZ dat de artikelen 3 en 5 van het intussen opgeheven decreet van het Vlaamse Gewest van 17 juli 2000 houdende de organisatie van de elektriciteitsmarkt de gemeenten verplichtten een afzonderlijke rechtspersoon op te richten die zou instaan voor het netbeheer. De stad Izegem was dus verplicht haar bestaande elektriciteitsregie zonder rechtspersoonlijkheid om te vormen tot een autonoom gemeentebedrijf met rechtspersoonlijkheid.

A.3.3. Tot slot voert het ETIZ aan dat er geen verklaring is voor het feit dat havenbedrijven wel worden vrijgesteld van de vennootschapsbelasting, terwijl dat niet het geval is voor andere autonome gemeentebedrijven.

Volgens de Belgische Staat was de vrijstelling van de vennootschapsbelasting nodig toen havenbedrijven een eigen rechtspersoonlijkheid verwierven, los van de gemeenten. Dezelfde argumentatie geldt volgens het ETIZ voor de autonome gemeentebedrijven van de gemeenten, nu die laatsten verplicht werden het beheer van het elektriciteitsdistributienet onder te brengen in een afzonderlijke rechtspersoon.

- B -

B.1. Het verwijzende rechtscollege vraagt of artikel 180, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in samenhang gelezen met artikel 220, 2°, van hetzelfde Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het de intercommunales (of, in het Vlaamse Gewest, de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, sinds het decreet van het Vlaamse Gewest van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking) op algemene wijze vrijstelt van de vennootschapsbelasting en onderwerpt aan de rechtspersonenbelasting, terwijl de autonome gemeentebedrijven die dezelfde taak van gemeentelijk belang verrichten aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

B.2. Artikel 180, 1°, van het WIB 1992, zoals aangevuld bij artikel 36 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, bepaalt :

« Aan de vennootschapsbelasting zijn niet onderworpen :

1° intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales, alsmede intercommunales beheerst door het decreet van het Waalse Gewest van 5 december 1996 betreffende de Waalse intercommunales, samenwerkingsverbanden, met uitzondering van interlokale verenigingen, beheerst door het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking, en de projectverenigingen beheerst door het decreet van het Waalse Gewest van 19 juli 2006 tot wijziging van Boek V van het eerste deel van het Wetboek van de plaatselijke democratie en de decentralisatie en betreffende de wijzen van samenwerking tussen gemeenten ».

Dat artikel 36 heeft krachtens artikel 43 van dezelfde wet van 22 december 2009 uitwerking met ingang van 17 februari 1997 wat de aanpassingen betreft inzake intercommunales als bedoeld in het decreet van het Waalse Gewest van 5 december 1996 betreffende de Waalse intercommunales, met ingang van 10 november 2001 wat de aanpassingen betreft inzake samenwerkingsverbanden als bedoeld in het decreet van het Vlaamse Gewest van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking en met ingang van 23 augustus 2006 wat de aanpassingen betreft inzake projectverenigingen als bedoeld in het decreet van het Waalse Gewest van 19 juli 2006 tot wijziging van Boek V van het eerste deel van het Wetboek van de plaatselijke democratie en de decentralisatie en betreffende de wijzen van samenwerking tussen gemeenten.

Artikel 220, 2°, van het WIB 1992 bepaalt :

« Aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen :

[...]

2° de rechtspersonen die ingevolge artikel 180, niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen ».

B.3.1. Krachtens artikel 263*bis* van de Nieuwe Gemeentewet van 24 juni 1988, zoals ingevoegd bij wet van 28 maart 1995, kunnen gemeenten autonome gemeentebedrijven met eigen rechtspersoonlijkheid oprichten en hun nader door de Koning te bepalen activiteiten van industriële of commerciële aard toevertrouwen. Het koninklijk besluit van 10 april 1995 « tot bepaling van de activiteiten van industriële of commerciële aard waarvoor de gemeenteraad een autonoom gemeentebedrijf met rechtspersoonlijkheid kan oprichten » preciseert de activiteiten die autonome gemeentebedrijven kunnen ontplooien.

In antwoord op een parlementaire vraag (*Vr. en Antw.*, Kamer, 1996-1997, nr. 86, 16 juni 1997, pp. 11749-11750) stelde de minister van Financiën dat voor de autonome gemeentebedrijven geval per geval moet worden nagegaan of ze onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting dan wel aan de rechtspersonenbelasting, al naargelang de aard van de betrokken activiteiten. Aangezien die activiteiten volgens het koninklijk besluit van 10 april 1995 activiteiten van industriële of commerciële aard moeten zijn, kan volgens de minister worden aangenomen dat de autonome gemeentebedrijven in de regel aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. De minister van Financiën bevestigde die visie in antwoord op een andere parlementaire vraag (*Vr. en Antw.*, Kamer, 2001-2002, 26 maart 2002, CRIV 50 COM 702, pp. 8-9).

B.3.2. Krachtens de artikelen 232 en volgende van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 kunnen de gemeenten in het Vlaamse Gewest autonome gemeentebedrijven met eigen rechtspersoonlijkheid oprichten en hen belasten met taken van algemeen belang.

In tegenstelling tot artikel 263*bis* van de Nieuwe Gemeentewet van 24 juni 1988, is in de artikelen 232 en volgende van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 niet gepreciseerd welke activiteiten de autonome gemeentebedrijven kunnen uitoefenen.

B.3.3. Voor het verwijzende rechtscollege staat niet ter discussie dat het autonoom gemeentebedrijf « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ), dat is opgericht op basis van artikel 263*bis* van de Nieuwe Gemeentewet en dat in die gemeente instaat voor het beheer van het elektriciteitsdistributienet, belastingplichtig is in de vennootschapsbelasting.

B.4. Artikel 180, 1°, van het WIB 1992 is overgenomen uit artikel 94, tweede lid, a), van het WIB 1964.

Bij artikel 13 van de wet van 18 augustus 1907 « betreffende de vereenigingen van gemeenten en van particulieren tot het inrichten van waterleidingen », artikel 17 van de wet van 1 maart 1922 « omtrent de vereeniging van gemeenten tot nut van 't algemeen » en ten slotte bij artikel 26 van de voormelde wet van 22 december 1986, zijn de intercommunales op meer algemene wijze vrijgesteld van elke belasting ten gunste van de Staat.

Zowel de decreetgever van het Waalse Gewest als die van het Vlaamse Gewest hebben, wanneer zij een eigen regeling hebben uitgewerkt voor intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, de voormelde wet van 22 december 1986 voor het overige grotendeels opgeheven en het behoud van artikel 26 ervan bevestigd (artikel 35, 2°, van het decreet van het Waalse Gewest van 5 december 1996 betreffende de Waalse intercommunales en artikel 81, a), van het decreet van het Vlaamse Gewest van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking).

De fiscale vrijstelling van de intercommunales werd tijdens de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 18 augustus 1907 als volgt toegelicht :

« De maatschappijen waarop dit wetsontwerp betrekking heeft, zijn opgericht met een doel van algemeen belang; zij nemen de taak op zich een gemeentelijke plicht te vervullen : het lijkt rechtmatig hun het vervullen van die taak te vergemakkelijken door hun de fiscale voordelen toe te kennen die de gemeenten, in wier plaats zij optreden, zouden genieten » (*Pasin.*, 1907, p. 206 – eigen vertaling).

Zoals het Hof in zijn arresten nrs. 8/2004, 14/2004, 166/2004 en 173/2005 reeds heeft gesteld, kan daaruit worden opgemaakt dat de wetgever steeds de bedoeling heeft gehad om de intercommunales, die in een bepaald opzicht het verlengstuk vormen van de gemeenten, vrij te stellen van belastingen in zoverre de gemeenten zelf niet daaraan waren onderworpen.

Bij de voormelde wet van 22 december 2009 heeft de federale wetgever de vrijstelling voor de intercommunales, bedoeld in de voormelde wet van 22 december 1986, met terugwerkende kracht uitgebreid tot de intercommunales beheerst door het voormelde decreet van het Waalse Gewest van 5 december 1996 en de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden beheerst door het decreet van het Vlaamse Gewest van 6 juli 2001.

B.5. Hoewel ook autonome gemeentebedrijven in een bepaald opzicht een verlengstuk vormen van een gemeente, zij het intern, bestaat er voor hen geen vergelijkbare vrijstelling van de vennootschapsbelasting.

Autonome gemeentebedrijven zijn in vele opzichten sterk vergelijkbaar met intercommunales en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden met rechtspersoonlijkheid. Telkens gaat het om publiekrechtelijke rechtspersonen die bij beslissing van de gemeenteraad worden belast met taken van gemeentelijk belang.

Wanneer de activiteiten die door een autonoom gemeentebedrijf zouden kunnen worden uitgevoerd, niet in een afzonderlijke rechtspersoon zijn ondergebracht, maar door de gemeente zelf worden uitgevoerd, wordt daarop geen vennootschapsbelasting geheven, maar is de gemeente als zodanig onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Hetzelfde geldt wanneer die activiteiten door twee of meer gemeenten worden uitgeoefend in een intercommunale of in intergemeentelijke samenwerkingsverbanden met rechtspersoonlijkheid.

Nu de wetgever heeft geoordeeld dat het aangewezen was de intercommunales en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vrij te stellen van belastingen in zoverre de gemeenten zelf daaraan niet werden onderworpen, is het niet redelijk verantwoord om autonome gemeentebedrijven uit te sluiten van de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor activiteiten die, wanneer zij hetzij door de gemeente zelf, hetzij door een

intercommunale of een intergemeentelijk samenwerkingsverband zouden worden uitgeoefend, wel op algemene wijze zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.

Overigens is het beheer van het elektriciteitsdistributienet een activiteit die aan de gemeenten is voorbehouden en waarvoor de autonome gemeentebedrijven derhalve niet in concurrentie treden met ondernemingen uit de privésector.

B.6. Artikel 180, 1°, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 220, 2°, ervan, is niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het de autonome gemeentebedrijven die een identieke taak uitoefenen als een intercommunale of een intergemeentelijk samenwerkingsverband en die niet in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector, niet eveneens vrijstelt van de vennootschapsbelasting.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 180, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 220, 2°, van hetzelfde Wetboek, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het de autonome gemeentebedrijven die een identieke taak uitoefenen als een intercommunale of een intergemeentelijk samenwerkingsverband en die niet in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector, niet eveneens als de intercommunales en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vrijstelt van de vennootschapsbelasting.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 6 december 2012.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

M. Bossuyt