

GRONDWETTELIJK HOF

Verzoekschrift houdende beroep tot nietigverklaring

Artikelen 17 tot 27 van de Programmawet van 19 december 2014.

Aan de Dames en Heren Voorzitters en Rechters in het Grondwettelijk Hof

Met dit verzoekschrift wordt een beroep tot nietigverklaring ingediend in toepassing van artikel 5 van de Bijzondere Wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, door:

1. De opdrachthoudende vereniging **ECOWERF, INTERGEMEENTELIJK MILIEUBEDRIJF OOST-BRABANT**, met maatschappelijke zetel te 3012 Leuven, Aarschotsesteenweg 210, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0862.492.920;
2. De opdrachthoudende vereniging **IGEAN MILIEU EN VEILIGHEID**, met maatschappelijke zetel te 2160 Wommelgem, Doornaardstraat 60, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0863.137.573;
3. De opdrachthoudende vereniging **INTERCOMMUNALE ONTWIKKELINGS-MAATSCHAPPIJ VOOR DE KEMPEN AFVALBEHEER**, afgekort **IOK Afvalbeheer**, met maatschappelijke zetel te 2440 Geel, Antwerpseweg 1, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0862.457.484;
4. De opdrachthoudende vereniging **INTERCOMMUNALE VOOR HUISVUILVERWERKING EN MILIEUZORG DURME - MOERVAART**, afgekort **I.D.M.** met maatschappelijke zetel te 9160 Lokeren, Zelebaan 42, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0214.014.167;
5. De opdrachthoudende vereniging **INTERCOMMUNALE VOOR VUILVERWIJDERING EN-VERWERKING VOOR VEURNE EN OMMELAND**, afgekort **I.V.V.O.**, met maatschappelijke zetel te 8900 Ieper, Bargiestraat 6, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0213.877.575;
6. De opdrachthoudende vereniging **INTERGEMEENTELIJKE MAATSCHAPPIJ VOOR OPENBARE GEZONDHEID IN HET GEWEST KORTRIJK**, afgekort **IMOG**, met maatschappelijke zetel te 8500 Kortrijk, Grote Markt, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0206.848.639;
7. De opdrachthoudende vereniging **INTERGEMEENTELIJKE OPDRACHTHOUDENDE VERENIGING VOOR HUISVUILVERWERKING MEETJESLAND**, afgekort **I.V.M.**, met maatschappelijke zetel te 9900 Eeklo, Sint-Laureinsesteenweg 29, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0220.574.436;
8. De opdrachthoudende vereniging **INTERGEMEENTELIJK SAMENWERKINGSVERBAND VOOR MILIEU LAND VAN AALST**, afgekort **ILvA**, met maatschappelijke zetel te 9320 Aalst, Industrielaan 18, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0862.014.551;
9. De opdrachthoudende vereniging **INTERGEMEENTELIJKE VERENIGING VOOR AFVALBEHEER IN GENT EN OMSTREKEN**, afgekort **IVAGO**, met maatschappelijke zetel te 9000 Gent, Botermarkt 1, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0252.828.916;
10. De opdrachthoudende vereniging **INTERGEMEENTELIJKE VERENIGING VOOR DUURZAAM AFVALBEHEER REGIO MECHELEN**, afgekort **IVAREM**, met maatschappelijke

zetel te 2800 Mechelen, Schoutetstraat 2, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0267.403.264;

11. De opdrachthoudende vereniging **INTERGEMEENTELIJKE VERENIGING VOOR HET AFVALBEHEER VOOR OOSTENDE EN OMMELAND**, afgekort **IVOO**, met maatschappelijke zetel te 8400 Oostende, Klokhofstraat 2, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0214.753.050;

12. De opdrachthoudende vereniging **LIMBURG.NET OV**, met maatschappelijke zetel te 3500 Hasselt, Gouverneur Verwilghensingel 32, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0214.533.712;

13. De opdrachthoudende vereniging **MILIEUZORG ROESELARE- MENEN, MENEN**, afgekort **MIROM MENEN**, met maatschappelijke zetel te 8930 Menen, Industrielaan 30, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0213.809.081;

14. De opdrachthoudende vereniging **MILIEUZORG ROESELARE EN MENEN, ROESELARE**, afgekort **MIROM ROESELARE**, met maatschappelijke zetel te 8800 Roeselare, Oostnieuwkerksesteenweg 121, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0213.894.205;

15. De dienstverlenende vereniging **DIENSTVERLENENDE VERENIGING VOOR DE RUIMTELIJKE ORDENING EN DE ECONOMISCH-SOCIALE EXPANSIE VAN HET ARRONDISSEMENT LEUVEN**, afgekort **INTERLEUVEN**, met maatschappelijke zetel te 3000 Leuven, Brouwersstraat 6, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0205.774.810;

16. De dienstverlenende vereniging **DIENSTVERLENENDE VERENIGING VOOR RUIMTELIJKE ORDENING EN ECONOMISCHE ONTWIKKELING, VENECO2**, afgekort **VENECO**, met maatschappelijke zetel te 9070 Destelbergen, Dendermondesteenweg 430, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0200.065.765;

17. De dienstverlenende vereniging **INTERCOMMUNALE GRONDBELEID EN EXPANSIE ANTWERPEN-DIENSTVERLENING**, afgekort **IGEAN dienstverlening**, met maatschappelijke zetel te 2160 Wommelgem, Doornaardstraat 60, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0206.767.574;

18. De dienstverlenende vereniging **INTERCOMMUNALE MAATSCHAPPIJ VOOR RUIMTELIJKE ORDENING, ECONOMISCHE EXPANSIE EN RECONVERSIE VAN HET GEWEST KORTRIJK**, afgekort **LEIEDAL**, met maatschappelijke zetel te 8500 Kortrijk, President Kennedypark (Kor) 10, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0205.350.681;

19. De dienstverlenende vereniging **INTERCOMMUNALE ONTWIKKELINGS-MAATSCHAPPIJ VOOR DE KEMPEN**, afgekort **IOK**, met maatschappelijke zetel te 2440 Geel, Antwerpseweg 1, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0204.212.714;

20. De dienstverlenende vereniging **INTERGEMEENTELIJK SAMENWERKINGSVERBAND VAN HET LAND VAN WAAS**, afgekort **INTERWAAS**, met maatschappelijke zetel te 9100 Sint-Niklaas, Lamstraat 113, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0206.460.639;

21. De dienstverlenende vereniging **INTERGEMEENTELIJK SAMENWERKINGSVERBAND VOOR DE RUIMTELIJKE ORDENING EN DE ECONOMISCHE EXPANSIE VAN HET ARRONDISSEMENT HALLE-VILVOORDE**, afgekort **HAVILAND**, met maatschappelijke zetel te 1731 Asse, Brusselsesteenweg 617, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0200.881.951;

22. De dienstverlenende vereniging **INTERGEMEENTELIJK SAMENWERKINGSVERBAND VOOR RUIMTELIJKE ORDENING EN SOCIO-ECONOMISCHE EXPANSIE**, afgekort **SOLVA**, met maatschappelijke zetel te 9420 Erpe-Mere, Joseph Cardijnstraat 60, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0200.305.493;
23. De dienstverlenende vereniging **INTERGEMEENTELIJKE VERENIGING VOOR ONTWIKKELING VAN HET GEWEST MECHELEN EN OMGEVING**, afgekort **IGEMO**, met maatschappelijke zetel te 2800 Mechelen, Schoutetstraat 2, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0213.349.124;
24. De dienstverlenende vereniging **WEST-VLAAMSE INTERCOMMUNALE**, afgekort **WVI**, met maatschappelijke zetel te 8310 Brugge, Baron Ruzettelaan 35, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0205.157.869;
25. De vereniging zonder winstoogmerk **VERENIGING VAN VLAAMSE STEDEN EN GEMEENTEN**, afgekort **V.V.S.G.** met maatschappelijke zetel te 1030 Schaarbeek, Paviljoenstraat 7-9, ingeschreven in de KBO met als ondernemingsnummer 0451.857.573;
26. De gemeente **BEKKEVOORT**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3460 Bekkevoort, Eugene Coolsstraat;
27. De gemeente **BERLAAR**, provincie Antwerpen, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 2590 Berlaar, Markt 1;
28. De gemeente **BERTEM**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3060 Bertem, Tervuursesteenweg 178;
29. De gemeente **BIERBEEK**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3360 Bierbeek, Speelpleinstraat 10;
30. De gemeente **BONHEIDEN**, provincie Antwerpen, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 2820 Bonheiden, Waversesteenweg 13;
31. De gemeente **BOORTMEERBEEK**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3190 Boortmeerbeek, Pastorijstraat 2;
32. De gemeente **BOUTERSEM**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3370 Boutersem, Neervelpsestraat 11;
33. De gemeente **DUFFEL**, provincie Antwerpen, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 2570 Duffel, Gemeentestraat 21;
34. De gemeente **GEETBETS**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3450 Geetbets, Dorpsstraat 7;
35. De gemeente **GLABBEEK**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3380 Glabbeek, Grotestraat 33;
36. De gemeente **HERENT**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3020 Herent, Spoorwegstraat 6;
37. De gemeente **HOEGAARDEN**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3320 Hoegaarden, Gemeenteplein 1;
38. De gemeente **HULDENBERG**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3040 Huldenberg, Gemeenteplein 1;

39. De gemeente **KEERBERGEN**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3140 Keerbergen, Gemeenteplein 10;
40. De gemeente **LANDEN**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door college van burgemeester en schepenen, met adres te 3400 Landen, Stationsstraat 29, 3400 Landen;
41. De gemeente **LINTER**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3350 Linter, Helen-Bosstraat 43;
42. De gemeente **LUBBEEK**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3210 Lubbeek, Gellenberg 16;
43. De gemeente **OUD-HEVERLEE**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3054 Oud-Heverlee, Gemeentestraat 2;
44. De gemeente **PUTTE**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 2580 Putte, Gemeenteplein 1;
45. De gemeente **PUURS**, provincie Antwerpen, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 2870 Puurs, Hoogstraat 29;
46. De gemeente **ROTSELAAR**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3110 Rotselaar, Provinciebaan 20;
47. De gemeente **SCHERPENHEUVEL-ZICHEM**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3270 Scherpenheuven-Zichem, August Nihoulstraat 13-15;
48. De gemeente **SINT-AMANDS**, provincie Antwerpen, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 2890 Sint-Amands, L. Van der Looystraat 10;
49. De gemeente **TIELT-WINGE**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3390 Tielt-Winge, Gemeentehuis Kruisstraat 2;
50. De gemeente **TIENEN**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3300 Tienen, Grote Markt 17;
51. De gemeente **TREMELO**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door de gemeenteraad, met adres te 3120 Tremelo, Tremelo Veldonkstraat 1;
52. De gemeente **ZOUTLEEUW**, provincie Vlaams-Brabant, vertegenwoordigd door het college van burgemeester en schepenen, met adres te 3440 Zoutleeuw, Vincent Betsstraat 15;

Bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Bernard Van Vlierden en Mr. Filip Smet, advocaten, Tiberghien advocaten, kantoorhoudende te 2018 Antwerpen, Karel Oomsstraat 47A bus 5, alwaar keuze van woonplaats wordt gedaan voor de doeleinden van deze procedure.

INHOUDSOPGAVE

I. VOORAFGAANDEN	7
1. Bestreden bepalingen en tijdigheid van het beroep	7
2. Belang en hoedanigheid van verzoekende partijen	10
2.1. Verzoekende partijen beschikken over het vereiste belang	10
2.1.1. Verzoekers sub. 1-14: dienstverlenende verenigingen	10
2.1.2. Verzoekers sub 15-24: opdrachthoudende verenigingen.....	11
2.1.3. Verzoeker(s) sub 26-53: gemeenten	11
2.1.4. Verzoeker sub 25: de VVSG.....	11
2.2. Verzoekende partijen beschikken over de vereiste hoedanigheid	12
2.3. De ontvankelijkheid van de middelen	12
3. De totstandkoming van de betwiste bepalingen	12
4. De ontstaansgeschiedenis en de <i>ratio legis</i> van het opheffen fiscaal regime voor intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen	15
4.1. De fiscale bepalingen.....	15
4.2. De intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen als emanatie van de gemeenten.....	18
5. Juridische, fiscale en financiële gevolgen van de bestreden bepalingen	20
5.1. Vennootschapsbelasting vs. rechtspersonenbelasting	21
5.2. Rechtspersonenbelasting 'categorie 2' t.a.v. rechtspersonenbelasting 'categorie 3' ..	22
II. IN HOOFDORDE	24
EERSTE MIDDEL: DE UITOEFENING VAN BEVOEGDHEDEN DOOR DE FEDERALE WETGEVER MIDDELS ARTIKEL 17 TOT 27 VAN DE PROGRAMMAWET SCHENDT DE BEGINSELEN VAN EVENREDIGHEID EN FEDERALE LOYAUTEIT ZOALS BEDOELD IN ARTIKEL 143, § 1 VAN DE GRONDWET (IN SAMENHANG GELEZEN MET ARTIKEL 162 VAN DE GRONDWET EN ARTIKEL 6, § 1, VIII, 8° BWHI)	24
1. Ontvankelijkheid van het middel: de federale loyautéit is een referentienorm.....	24
2. De bevoegdheden van de respectievelijke wetgevers inzake intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen	24
3. De plicht tot federale loyautéit.....	25
III. EVENEENS IN HOOFDORDE	27
TWEDE MIDDEL: DE ARTIKEL 17 TOT 27 VAN DE PROGRAMMAWET SCHENDEN HET GELIJKHEIDSBEGINSEL ZOALS BEDOELD IN ARTIKEL 10, 11 EN 172 VAN DE GRONDWET	27
1. Eerste onderdeel: De artikelen 17 tot 27 van de programmawet vormen een disproportionele inperking van de gemeentelijke autonomie tot vereniging (schending van de artikelen 10, 11 en 172 Grondwet in samenhang gelezen met artikelen 41 en 162 van de Grondwet)	27
1.1. Gevolgen voor het gemeentelijk beleid.....	27
1.2. Onverantwoorde inperking van de gemeentelijke autonomie	28
2. Tweede onderdeel: discriminatie tussen activiteiten die door gemeenten zelf worden georganiseerd en activiteiten die door verscheidende gemeenten via een intercommunale worden georganiseerd (schending artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet)	29

2.1.	Ongelijke behandeling tussen activiteiten door de gemeente in eigen beheer enerzijds en in samenspraak met andere gemeenten anderzijds	29
2.2.	Mogelijke verantwoording in het licht van doel en strekking van de wet?.....	30
2.2.1.	“Loyale fiscale concurrentie”	30
2.2.2.	Wegwerken ongelijke behandeling tussen intergemeentelijke samenwerkingsverbanden enerzijds en autonome gemeentebedrijven anderzijds	33
2.3.	Tussenbesluit: onverantwoorde discriminatie.....	34
3.	Derde onderdeel: Er is geen voldoende verantwoording voor het verschil in behandeling tussen intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen enerzijds, en de overige entiteiten die op grond van artikel 180 W.I.B.’92 van de vennootschapsbelasting zijn uitgesloten anderzijds (schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet)	35
3.1.	Haveninstanties (art. 180, 2° W.I.B.’92).....	35
3.2.	Vervoersmaatschappijen	37
3.3.	Waterzuiveringsmaatschappijen.....	38
3.4.	Tussentijds besluit: de Programmawet voert een nieuwe discriminatie in.....	39
4.	Vierde onderdeel: Activiteiten van intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen kunnen omwille van hun specifieke regelgeving niet worden gelijkgesteld met activiteiten van private rechtspersonen (schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet).....	39
IV.	IN ONDERGESCHIKTE ORDE.....	41
	DERDE MIDDEL: HET ARTIKEL 26 VAN DE PROGRAMMAWET SCHENDT HET VERBOD OP RETROACTIVITEIT EN HET RECHT OP EIGENDOM.....	41
1.	Overgangsregeling.....	41
1.1.	De gevolgen van de regeling ten aanzien van de in het verleden opgebouwde reserves (bij overgang naar vennootschapsbelasting) (art. 26.2° Programmawet).....	41
1.2.	De behandeling van afschrijvingen en vorige verliezen bij de overgang naar de vennootschapsbelasting (art. 26, 5° en 6° Programmawet).....	42
1.3.	Gebrek aan overgangsmaatregelen voor overgang binnen de rechtspersonenbelasting	43
2.	Non-retroactiviteit.....	43
2.1.	Eerste onderdeel: verbod op retroactiviteit en het rechtszekerheidsbeginsel.....	43
2.1.1.	Voorzienbaarheid	43
2.1.2.	Retroactiviteit van een fiscale norm	44
2.1.3.	Motivering van de retroactiviteit?	45
2.2.	Tweede onderdeel: artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het EVRM.....	45

I. VOORAFGAANDEN

1. Bestreden bepalingen en tijdigheid van het beroep

1. Verzoekende partijen stellen huidig beroep in tegen de artikelen 17 tot 27 van de Programmawet van 19 december 2014 (hierna de "Programmawet" genoemd). Een afschrift van de Programmawet wordt overeenkomstig artikel 7 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof als bijlage 1 gevoegd aan huidig verzoekschrift.

2. De Programmawet verscheen in het Belgisch Staatsblad van 29 december 2014. Bijgevolg is huidig beroep tot nietigverklaring tijdig ingesteld in toepassing van artikel 3, § 1 *juncto* artikel 119 van de wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof.

3. De bestreden bepalingen brengen in eerste instantie diverse wijzigingen aan in het wetboek inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B.92), waardoor het fiscale regime waaraan intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen onderworpen zijn, grondig wordt gewijzigd (art. 17-25). Als gevolg van deze wijzigingen zullen diverse intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen mogelijk aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden, in tegenstelling tot het bestaande regime van de rechtspersonenbelasting.

4. Daarnaast heeft de wetgever ook voorzien in een overgangsmaatregel voor de intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen die ingevolge de wijzigingen van de Programmawet aan het regime van de vennootschapsbelasting onderworpen zouden worden (art. 26) én een bepaling van de werking in de tijd van de desbetreffende wetswijzigingen (art 27).

5. De betrokken bepalingen worden hier *in extenso* weergegeven:

Afdeling 2. - Vennootschapsbelasting

Onderafdeling 1. - Intercommunales

Art. 17. Artikel 180, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gewijzigd bij de wet van 22 december 2009, wordt opgeheven.

Art. 18. In artikel 202, § 2, derde lid, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 22 december 2009, wordt de bepaling onder het 2° opgeheven.

Art. 19. In artikel 203, § 2, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 22 december 2009, wordt het eerste lid opgeheven.

Art. 20. Artikel 224 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 22 december 2009, wordt opgeheven.

Art. 21. In artikel 225, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 30 juli 2013, wordt de bepaling onder het 6° opgeheven.

Art. 22. Artikel 226 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 4 mei 1999, wordt opgeheven.

Art. 23. In artikel 235, 3°, van hetzelfde Wetboek, worden de woorden "221 tot 224" vervangen door de woorden "221 tot 223".

Art. 24. Artikel 264, eerste lid, 1°, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 22 december 2009, wordt vervangen als volgt:

"1° dat wordt verleend of toegekend aan de Staat, de Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten, gemeenten en openbare centra voor maatschappelijk welzijn;"

Art. 25. In artikel 463bis, § 1, eerste lid, 1°, eerste streepje, en tweede lid, van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 30 juli 2013, worden telkens de woorden ", 226" opgeheven.

Art. 26. De overgang van een intercommunale, een samenwerkingsverband of een projectvereniging naar de vennootschapsbelasting vindt onder de volgende voorwaarden plaats:

1° het deel van het maatschappelijk kapitaal, van de uitgiftepremies of van de bedragen waarop ingeschreven wordt ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen, dat voorheen werkelijk werd gestort tijdens de boekjaren afgesloten voor het boekjaar dat verbonden is aan het eerste aanslagjaar waarvoor de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, wordt aangemerkt als gestort kapitaal in de zin van artikel 184 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, onder de voorwaarden bedoeld in het eerste en tweede lid van dit artikel;

2° de voorheen gereserveerde winsten, al dan niet geïncorporeerd in kapitaal, de herwaarderingsmeerwaarden, alsmede de voorzieningen voor risico's en kosten die door de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging zijn geboekt in haar jaarrekening met betrekking tot boekjaren afgesloten voor het boekjaar dat verbonden is aan het eerste aanslagjaar waarvoor de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, worden slechts vrijgesteld voor zover is voldaan aan de voorwaarden bedoeld in artikel 190 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992;

3° de kosten die werkelijk door de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging worden gedragen tijdens een aanslagjaar dat aanvangt vanaf de eerste dag van het aanslagjaar waarvoor de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen en die het voorwerp hebben uitgemaakt van een voorziening voor risico's en kosten in de zin van de boekhoudwetgeving die werd aangelegd tijdens een aanslagjaar waarvoor de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de rechtspersonenbelasting was onderworpen, zijn als beroepskosten aftrekbaar voor het aanslagjaar tijdens hetwelk zij werkelijk zijn gedragen voor zover is voldaan aan de voorwaarden van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

De ten laste neming van de in het eerste lid bedoelde kosten via het aanwenden van een voorziening voor risico's en kosten voor een bedrag gelijk aan dat van die kosten, zal het voorwerp uitmaken van een verhoging van de begintoestand van de belaste reserves van het desbetreffend aanslagjaar ten belope van het bedrag van die kosten.

Elke terugname van een in het eerste lid bedoelde voorziening voor risico's en kosten, in voorkomend geval, voor een bedrag dat de werkelijk gedragen kosten waarvoor voorheen die voorziening werd aangelegd te boven gaat, blijft voor het gedeelte dat de werkelijk gedragen kosten overschrijdt slechts vrijgesteld voor zover blijft voldaan aan de voorwaarden bedoeld in artikel 190 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992;

4° definitieve verliezen op activa, die worden verwezenlijkt door de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging in de zin van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 tijdens een aanslagjaar dat aanvangt vanaf de eerste dag van het aanslagjaar vanaf wanneer de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen en die het voorwerp hebben uitgemaakt van een waardevermindering geboekt tijdens een aanslagjaar waarvoor de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de rechtspersonenbelasting was onderworpen, zijn als

beroepskosten aftrekbaar voor het aanslagjaar gedurende hetwelk deze werden gerealiseerd.

De verwezenlijking van een in het eerste lid vermeld verlies die gepaard gaat met een terugname van een waardevermindering voor een bedrag gelijk aan dat verlies, zal het voorwerp uitmaken van een verhoging van de begintoestand van de belaste reserves van het desbetreffend aanslagjaar ten belope van het bedrag van dat verlies.

Elke terugname van een in het eerste lid vermelde waardevermindering, in voorkomend geval voor een bedrag dat het definitief verlies waarvoor voorheen die waardevermindering werd geboekt te boven gaat, zal voor het gedeelte dat het definitief verwezenlijkt verlies overschrijdt, slechts vrijgesteld zijn voor zover is voldaan aan de voorwaarden bedoeld in artikel 190 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992;

5° de in hoofde van de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging in aanmerking te nemen afschrijvingen, min- of meerwaarden op activa worden bepaald alsof de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging altijd aan de vennootschapsbelasting onderworpen is geweest.

Wanneer bij het onderzoek van de boekhouding over een belastbaar tijdperk voor hetwelk de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva vermeld in artikel 24, eerste lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, worden vastgesteld, worden deze, in afwijking van artikel 361 van hetzelfde Wetboek, niet als winst van dit belastbaar tijdperk aangemerkt op voorwaarde dat de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aantoont dat deze hun oorsprong vinden tijdens een belastbaar tijdperk voor hetwelk zij aan de rechtspersonenbelasting was onderworpen;

6° de door de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging geboekte verliezen geleden tijdens boekjaren afgesloten vóór het boekjaar dat verbonden is met het eerste aanslagjaar voor hetwelk de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen mogen niet in mindering worden gebracht van de belastbare grondslag van aanslagjaren voor dewelke de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen.

Art. 27. De artikelen 17 en 20 tot 26 treden in werking vanaf aanslagjaar 2015 en zijn van toepassing op de boekjaren die ten vroegste op 1 juli 2015 worden afgesloten.

De artikelen 18 en 19 zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2015 en zijn van toepassing op de dividenden die zijn verleend of toegekend door de in artikel 180, 1°, van hetzelfde Wetboek, zoals het bestond voor de opheffing ervan bij artikel 17, bedoelde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen voor hun boekjaren afgesloten ten vroegste op 1 juli 2015.

Elke wijziging die vanaf 1 november 2014 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van het eerste en tweede lid.

6. Het voorwerp van huidig beroep tot vernietiging is beperkt tot de hiervoor aangehaalde artikelen 17-27 van de Programmawet.

2. Belang en hoedanigheid van verzoekende partijen

2.1. Verzoekende partijen beschikken over het vereiste belang

7. De verzoekende partijen zijn allen hetzij intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de zin van het Vlaams decreet van 6 juli 2001 houdende intergemeentelijke samenwerking (hierna "DIS" genoemd) hetzij gemeenten die deelnemen in intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en de VVSG. Tot voor de wijzigingen van de Programmawet waren intergemeentelijke samenwerkingsverbanden overeenkomstig artikel 180, 1° W.I.B.'92 aan de rechtspersonenbelasting onderworpen.

8. De bestreden bepalingen wijzigen het fiscale regime dat van toepassing is op intergemeentelijke samenwerkingsverbanden fundamenteel.

9. De Programmawet heeft deze bijzondere bepaling van artikel 180, 1° W.I.B.'92 geschrapt met ingang van aanslagjaar 2015, voor zover het boekjaren betreft welke ten vroegste op 1 juli 2015 worden afgesloten (art. 17 en 27 Programmawet).

10. Bijgevolg zijn intergemeentelijke samenwerkingsverbanden niet meer automatisch en principieel uitgesloten van de vennootschapsbelasting.

11. Bovendien is het fiscale regime van intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, zelfs indien zij alsnog aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zouden blijven, gewijzigd.

12. Voor de Programmawet waren intergemeentelijke samenwerkingsverbanden aan de rechtspersonenbelasting onderworpen overeenkomstig artikel 220, 2° W.I.B.'92. Het betrof entiteiten van de zogenaamde "tweede categorie" van entiteiten die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen waren.

13. Het regime van de intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen zoals bedoeld in artikel 180, 1° W.I.B.'92 was wel in beperkte mate een "sui generis" regime. Zij waren immers ingevolge de artikelen 224, 225, 6° en 226 W.I.B.'92 bijkomend belastbaar op de uitgekeerde dividenden aan andere entiteiten dan publieke entiteiten ¹ in zoverre de uitkering geen betrekking had op winsten die verband hielden met de openbare verdeling van elektriciteit.

14. Ná de Programmawet zijn intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen, voor zover ze niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, enkel nog op grond van artikel 220, 3° W.I.B.'92 aan de rechtspersonenbelasting onderworpen. De wetgever heeft bijgevolg de belastbare grondslag in de rechtspersonenbelasting uitgebreid met de in artikel 222 W.I.B.'92 opgenomen inkomsten ².

15. Aangezien de bestreden bepalingen van de Programmawet de fiscale situatie van de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden rechtstreeks beïnvloeden, hebben zowel de verzoekende intergemeentelijke samenwerkingsverbanden als de verzoekende gemeenten als leden van een intergemeentelijk samenwerkingsverband een rechtstreeks en persoonlijk belang in de zin van artikel 2, 2° Bijz. W. 6 januari 1989.

2.1.1. Verzoekers sub 15-24: dienstverlenende verenigingen

16. De dienstverlenende verenigingen zijn samenwerkingsverbanden zonder beheersoverdracht door de betrokken leden (gemeenten). Het betreft publiekrechtelijke rechtspersonen. Zij hebben tot doel om bepaalde, duidelijk omschreven ondersteunende diensten te verlenen aan de deelnemende gemeenten. Deze diensten kunnen zich situeren in verschillende beleidsdomeinen van lokaal belang (art. 11-12 DIS).

¹ Het betreft enerzijds de overheden zoals bedoeld in artikel 220, 1° W.I.B.'92 (de Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn) en anderzijds de intercommunales zelf (zoals bedoeld in artikel 180, 1° W.I.B.'92).

² De belastbare grondslag zoals hoger vermeld sub randnummer 13 is wél opgeheven.

17. Verzoekers sub. 15-24 zijn allen streekontwikkelingsintercommunales. Zij zijn als het ware het typevoorbeeld van deze vorm van intergemeentelijke samenwerking. Zij bieden de mogelijkheid aan de aangesloten leden om bepaalde opdrachten die zij hebben op grond van onder meer het Decreet Ruimtelijke Economie en het Grond- en Pandendecreet op een grensoverschrijdende manier te organiseren (zie ook ruimtelijke ordening, erfgoed, ...). Zodoende kunnen de aangesloten leden deze taken in een ruimer perspectief uitvoeren, om zo rekening te houden met grensoverschrijdende problematieken (mobiliteit, waterlopen, ...).

18. De dienstverlenende verenigingen kunnen daarnaast ook andere diensten ter beschikking stellen van hun leden, bijvoorbeeld een bepaalde expertise of pool van deskundigen om de aangesloten leden bij te staan bij het beleid dat zij voeren (bijvoorbeeld een pool van specialisten inzake ruimtelijk ordening, IT-deskundigheid, ...). Daarbij richten zij zich rechtstreeks tot de aangesloten leden.

19. Het feit dat zij net als de opdrachthoudende verenigingen een emanatie vormen van de gemeenten, blijkt uit het ruimere regelgevende kader, van de bepalingen van de grondwet tot de relevante bepalingen van het DIS (zie ook infra, randnummers 57 tot 71).

2.1.2. Verzoekers sub 1-14: opdrachthoudende verenigingen

20. De opdrachthoudende verenigingen zijn eveneens publiekrechtelijke rechtspersonen. Zij worden opgericht wanneer twee of meerdere gemeenten, via een beheersoverdracht, bepaalde opdrachten van gemeentelijk belang gezamenlijk willen organiseren.

21. Verzoekers sub 1-14 zijn allen actief inzake de inzameling en verwerking van afval. De verknochtheid van deze entiteiten met de gemeenten vloeit voort uit het regelgevend kader ter zake, onder meer de grondwet en het DIS (zie ook infra, randnummers 57 tot 71).

2.1.3. Verzoekers sub 26-53: gemeenten

22. De gemeenten zijn eveneens publiekrechtelijke rechtspersonen. De gemeenten beogen op het lokale niveau bij te dragen tot het welzijn van de burgers en tot de duurzame ontwikkeling van het gemeentelijk gebied.

23. Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vormen het verlengstuk van de lokale besturen en volgden vanuit die optiek steeds hetzelfde fiscale regime. Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden zijn een emanatie van de gemeenten. Zoals blijkt uit de bepalingen van het DIS zijn de gemeenten de drijvende kracht achter de intergemeentelijke samenwerking. Het zijn ook de gemeenten die beslissen om de uitoefening van bepaalde taken van algemeen (lokaal belang) toe te vertrouwen aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden.

24. Door de Programmawet ontstaat een belangrijk verschil in de fiscale behandeling tussen de situatie waarin een gemeente in eigen beheer bepaalde taken verricht, dan wel wanneer twee of meer gemeenten dit samen doen. De Programmawet grijpt bijgevolg rechtstreeks in op de gemeentelijke autonomie en de uitvoering van de taken van gemeentelijk belang door de gemeenten.

25. Aangezien gemeenten ook financiële belangen hebben in intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, hebben zij bij uitbreiding ook een financieel belang bij de fiscale behandeling van deze intergemeentelijke samenwerkingsverbanden.

26. Bijgevolg hebben verzoekers sub 26 - 53 eveneens een rechtstreeks en persoonlijk belang in de zin van artikel 2, 2° Bijz. W. 6 januari 1989.

2.1.4. Verzoeker sub 25: de VVSG

27. De VVSG heeft als belangenvereniging van de steden en gemeenten, maar ook van de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden tot doel lokale besturen te helpen bij het vervullen van doelstellingen en opdrachten en tevens hun autonomie te bevorderen en te verdedigen.

28. In dit kader verdedigt de VVSG een collectief belang, onderscheiden van de individuele belangen van haar leden en van het algemeen belang, zoals blijkt uit artikel 3 van haar statuten. Het is duidelijk dat dit collectief belang door de Programmawet in het gedrang komt.

29. Verzoeker sub 25 heeft bijgevolg het vereiste belang.

2.2. Verzoekende partijen beschikken over de vereiste hoedanigheid

30. Verzoekende partijen sub 1-24 zijn publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van artikel 11 van het Vlaams decreet van 6 juli 2001. Zij beschikken derhalve over de vereiste hoedanigheid om op te treden voor Uw Hof.

31. Verzoekende partijen sub 26-53 hebben als gemeenten uiteraard ook de noodzakelijke hoedanigheid, net als verzoekende partij sub 25, de VVSG.

32. In toepassing van artikel 7 Bijz. W. 6 januari 1989 voegen verzoekende partijen de vereiste documenten (kopie beslissing om in rechte op te treden) toe als bijlage 2 - 52 bij dit verzoekschrift.

2.3. De ontvankelijkheid van de middelen

33. Voor de volledigheid benadrukken verzoekende partijen tot slot dat de door hen aangehaalde middelen houdende vernietiging van de bestreden norm (zie randnummers 92 e.v.), allen normen zijn waaraan Uw hof vermag te toetsen.

3. De totstandkoming van de betwiste bepalingen

34. Reeds van bij haar aanvang stelde de Regering Michel een mogelijke wijziging van het fiscaal regime van de intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen in het vooruitzicht.

35. Het regeerakkoord³ vermeldt deze mogelijkheid op twee verschillende plaatsen. In het Hoofdstuk 4 Financiën, 4.1. Fiscale hervorming, 4.1.1. Principes van de hervorming luidt het regeerakkoord als volgt (p. 78):

Rechtvaardig: een rechtvaardig belastingsysteem betekent dat iedereen zijn deel bijdraagt en dat in een progressief inkomstenbelastingstelsel de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen. De strijd tegen fraude wordt onverminderd verdergezet, gezien fraude de rechtvaardigheid van het systeem ondermijnt. Er wordt gezorgd voor een loyale fiscale concurrentie binnen alle activiteitssectoren en tussen de privésector en de overheidssector (bijvoorbeeld met betrekking tot intercommunales en oneigenlijk gebruikte vzw's).

36. Onder titel 8.2.7. Loyale concurrentie vermeldt het regeerakkoord het volgende (p. 178):

De regering zal erover waken dat tussen alle private en publiekrechtelijke actoren, zoals de overheidsbedrijven, naamloze vennootschappen van publiek recht, vzw's in handen van overheidsorganisaties of intercommunales, die op eenzelfde externe markt actief zijn een loyale concurrentie kan verzekerd worden.

³ http://www.premier.be/sites/default/files/articles/accord_de_gouvernement_-_regeerakkoord.pdf

37. Bij het eigenlijke wetgevende werk is deze motivatie grotendeels behouden. De Memorie van Toelichting bepaalt het volgende over de bestreden bepalingen van de Programmawet ⁴:

In haar regeerakkoord engageert de regering zich om het fiscaal systeem dusdanig te hervormen, te vereenvoudigen en te moderniseren, zodoende een daling van de globale fiscale en parafiscale druk te realiseren. Eén van de principes waarop deze hervorming zal steunen, is het creëren van een loyale fiscale concurrentie tussen de privésector en de overheidssector (zie Federaal Regeerakkoord dd. 10 oktober 2014, p. 78). Het is in dit kader dat de opheffing van artikel 180, 1°, Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dient te worden gesitueerd. Meer bepaald zullen de in dit artikel bedoelde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen.

Momenteel zijn deze bedoelde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen, overeenkomstig artikel 180, 1°, WIB 92 en artikel 220, 2°, WIB 92, onvoorwaardelijk vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en aan de rechtspersonenbelasting onderworpen. Private rechtspersonen daarentegen dienen aan te tonen dat zij geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, alvorens zij aan de rechtspersonenbelasting worden onderworpen. (artikelen 181, 182 en 220, 3°, WIB 92).

Teneinde de doelstellingen van de regering te realiseren, heft artikel 17 van dit ontwerp artikel 180, 1°, WIB 92 op, zodat intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen automatisch aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen. Hierdoor dienen intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen net als andere rechtspersonen, om aanspraak te kunnen maken op de rechtspersonenbelasting, aan de voorwaarden gesteld in artikel 220, 3°, WIB 92 te voldoen.

Daarnaast heeft het Grondwettelijk Hof in haar arrest nr. 114/2014 van 17 juli 2014 geoordeeld dat het niet redelijk verantwoord is 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, een samenwerkingsverband of een projectvereniging zouden worden uitgeoefend, wel op algemene wijze van de vennootschapsbelasting zouden zijn vrijgesteld. Door de opheffing van artikel 180, 1°, WIB 92, vermijdt artikel 17 van dit ontwerp de door dit Hof aangehaalde discriminatie. De intercommunales en de autonome gemeentebedrijven zullen wanneer zij een gelijkaardige activiteit uitoefenen op dezelfde wijze worden belast. Beiden zullen aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden of, indien ze zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, aan de rechtspersonenbelasting.

De artikelen 18 tot 25 van dit ontwerp heffen de bepalingen op die in de artikelen 202, § 2, vierde lid, 2°, 203, § 2, eerste lid, 224, 225, tweede lid, 226, 235, 3°, 264, eerste lid, 1°, b, en 463bis, § 1, WIB 92, verwijzen naar de beoogde organismen in artikel 180, 1°, WIB 92.

Artikel 26 regelt de overgang van een intercommunale, een samenwerkingsverband of een projectvereniging van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting.

⁴ M.v.T. Parl. St. Kamer 2014-2015, nr. 0672/001, 8-9.

De artikelen 17 en 20 tot 26 treden in werking vanaf aanslagjaar 2015 en zijn van toepassing op de boekjaren die ten vroegste op 1 juli 2015 worden afgesloten.

Er is rekening gehouden met de opmerking van de Raad van State over de inwerkingtreding van de artikelen 15 en 16. Het tweede lid van artikel 24 wordt dienovereenkomstig gewijzigd.

De artikelen 18 en 19 treden in werking vanaf aanslagjaar 2015 en zijn van toepassing op de dividenden die zijn verleend of toegekend door een in artikel 180, 1° van hetzelfde Wetboek, zoals het bestond voor de opheffing ervan bij artikel 17 van deze wet bedoelde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen voor hun boekjaren afgesloten ten vroegste op 1 juli 2015.

38. In dit kader wensen verzoekende partijen ook nog expliciet te verwijzen naar enkele van de opmerkingen van de Raad van State bij het voorontwerp van programmawet⁵:

De artikelen 14 en volgende van het ontwerp strekken ertoe het automatisch onttrekken van de in artikel 180, 1°, van het WIB 92 vermelde instanties (o.a. de intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986 'betreffende de intercommunales' of door het decreet van het Waalse Gewest van 5 december 1996 'relatif aux intercommunales wallonnes' en de samenwerkingsverbanden, met uitzondering van de interlokale verenigingen, beheerst door het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 6 juli 2001 'houdende de intergemeentelijke samenwerking') aan het stelsel van de vennootschapsbelasting, ongedaan te maken. Daartoe wordt artikel 180, 1°, van het WIB 92 opgeheven. Het resultaat zal zijn dat deze instanties aan de vennootschapsbelasting zullen worden onderworpen, tenzij ze zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, in welk geval ze aan de rechtspersonenbelasting zullen worden onderworpen.

In dit verband verklaarde de gemachtigde ook nog het volgende:

"De bedoeling is om alle rechtspersonen (publieke of private) met handelsactiviteiten op dezelfde manier te belasten. In het verleden waren de intercommunales uitgesloten van de vennootschapsbelasting omwille van het feit dat ze geen handelsvennootschap waren en niet omwille van hun activiteiten. Aangezien heel wat intercommunales actief zijn in domeinen die handelsactiviteiten zijn, is het noodzakelijk om een 'level playing field' te scheppen. Evenwel blijven intercommunales zonder winstoogmerk, nog steeds onderworpen aan de rechtspersonenbelasting."

Gelet op de daarbij gehanteerde uitgangspunten, namelijk het wegwerken van een door het Grondwettelijk Hof vastgestelde discriminatie in hoofde van de autonome gemeentebedrijven en het creëren van een loyale fiscale concurrentie tussen de privésector en de overheidssector, rijst de vraag of ook voor andere in artikel 180 vermelde instanties (bijvoorbeeld de haveninstanties die voorkomen in artikel 180, 2°, van het WIB 92) niet op dezelfde wijze dient te worden gehandeld. Gezien de korte tijd waarbinnen dit advies dient te worden gegeven, heeft de afdeling Wetgeving dit vraagpunt niet nader kunnen onderzoeken.

39. De betrokken maatregelen zijn voorts nog aan bod gekomen in de bespreking van Kamercommissie Financiën⁶, doch hieruit bleken geen bijzondere nieuwe elementen voor wat betreft de ratio legis.

⁵ Advies van de Raad van State nr. 56 773/1/2/3/4 van 17 november 2014, *Parl. St. Kamer*, nr. 0672/001, 180. Het betrof artikelen 14-24 van het voorontwerp.

4. De ontstaansgeschiedenis en de *ratio legis* van het opheffen fiscaal regime voor intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen

40. Verzoekende partijen achten het ook nuttig om dieper in te gaan op de wetsgeschiedenis van de gewijzigde bepalingen in het W.I.B.'92, alsook op het ruimer regelgevend kader waarin zij opereren.

4.1. De fiscale bepalingen

41. De wetgever heeft steeds een uitzonderingsregime voorzien voor intercommunales inzake (inkomsten)belastingen. De wetgever heeft dit uitzonderingsregime steeds gekoppeld aan het publiekrechtelijk karakter van intercommunales. Dit regime houdt in dat een vorm van fiscale neutraliteit bestaat tussen enerzijds het eigen optreden van de gemeente, en anderzijds het optreden van de gemeente in samenspraak met andere gemeenten.

42. Verzoekende partijen verwijzen naar de overwegingen van de wetgever bij de totstandkoming van artikel 13 van de wet van 18 augustus 1907 « *betreffende de verenigingen van gemeenten en van particulieren tot het inrichten van waterleidingen* ». Deze wetgeving vormde de basis voor het huidige artikel 26 van de wet van 22 december 1986 op intercommunales.⁷:

« 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. »

43. De koppeling van het uitzonderingsregime aan het feit dat intercommunales uitsluitend taken van algemeen (gemeentelijk) belang kunnen aannemen is duidelijk.

44. De wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen 8 vormde de basis voor het stelsel dat tot vóór de opheffing van artikel 180, 1° W.I.B.'92 bestond. Hoewel de intercommunales onder de "vennootschapsbelasting" vielen, waren zij ingevolge art. 27 van deze wet enkel belast op "de inkomsten uit en de opbrengsten van roerende kapitalen en goederen die zij hebben genoten of waarover zij hebben beschikt, alsook op de inkomsten uit grondeigendommen wanneer deze laatste niet van belasting zijn vrijgesteld"⁹.

45. Diezelfde wet van 20 november 1962 poogde om alle "*organismen van openbaar belang die diensten of goederen verkopen op basis van een kostprijs*" aan hetzelfde regime te onderwerpen¹⁰.

46. Deze bijzondere bepaling van de belastbare grondslag van de intercommunales werd uiteindelijk opgenomen in artikel 103, § 1, 1° W.I.B.'64.

47. De voorbereidende werken van de wet van 23 april 1970¹¹ benadrukken het verband van het bijzonder belastingregime voor intercommunales met het feit dat zij optreden in het openbaar belang nogmaals. De wetgever wilde met deze wet alle "*vennootschappen, verenigingen, instellingen enz. die de aard van openbare inrichtingen of instellingen van openbaar nut*" hebben, van een bijzonder regime te voorzien, zijnde het regime dat van toepassing was op de intercommunales¹². De wetgever moest evenwel vaststellen dat ingevolge de wet van 20 november 1962 niet alle vergelijkbare instellingen dit regime konden genieten, waardoor een

⁶ Verslag namens de commissie voor financiën en begroting, *Parl. St. Kamer* 2014-2015, nr. 0672/009, 6, 23-32

⁷ *Pasin.*, 1907, p. 206 – vertaling van Uw Hof GwH nr. 28 oktober 2004, nr. 166/2004, B.4.

⁸ *BS* 1 december 1962

⁹ *Parl. St. Senaat*, 1961-62, nr. 366, 189 e.v.

¹⁰ *Parl. St. Kamer*, 1961-62, nr. 264/1, 35

¹¹ *BS* 6 mei 1970

¹² *Parl. St. Kamer*, 1969-1970, nr. 523/1

“onverdedigbare distorsie” in het leven was geroepen¹³. De wetgever heeft bij de wet van 23 april 1970 ook diverse andere vergelijkbare entiteiten onder dit bijzondere regime gebracht (de Spoorwegen, uitbreiding van het regime tot alle havens etc.).

48. Bij wet van 23 november 1976 verplaatste de wetgever de intercommunales *de facto* naar de rechtspersonenbelasting, al bleef de belastbare grondslag dezelfde¹⁴. De wetgever verwees opnieuw naar “*vennootschappen, verenigingen, instellingen of organismen van openbaar belang of van openbaar nut*” en stelde dat de verplaatsing naar de rechtspersonenbelasting “*geen bijzondere problemen*” stelde voor onder meer de intercommunales¹⁵.

49. De wetgever oordeelde dus steevast dat bepaalde publiekrechtelijke entiteiten, die een nauwe verknochtheid hebben met het openbaar belang, een bijzonder regime inzake (inkomsten)belastingen kunnen genieten, net zoals de overheden waarvan zij afhingen. Inzake intercommunales in het bijzonder hield de wetgever daarenboven rekening met het feit dat zij in feite niet meer dan een emanatie waren van de gemeenten, zodat hun fiscale behandeling zo nauw mogelijk moest aansluiten bij deze van de gemeenten waarvan zij afhingen (zie ook verder randnummers 57 tot 71).

50. De werking van artikel 224, 225, 6° en 226 W.I.B.'92 kadert ook in deze context. De wetgever stelde in 1989 vast dat er bepaalde gevallen van misbruik waren. Door de invoering van het DBI regime waren de dividenden van intercommunales bij hun private aandeelhouders steeds vrijgesteld. De wetgever had vastgesteld dat bepaalde private aandeelhouders van intercommunales, een gedeelte van hun winsten (in de vennootschapsbelasting) artificieel verschoven naar de intercommunales, met name door te lage prijzen aan te rekenen voor hun diensten. Vervolgens werden deze winsten belastingvrij uitgekeerd aan deze aandeelhouders. De wetgever wilde dit oneigenlijk gebruik van het D.B.I. regime inperken en voerde om die reden dit regime in, waarbij de intercommunale belast wordt bij uitkering van reserves aan private aandeelhouders.¹⁶

51. Daarbij moeten nog twee belangrijke opmerkingen gemaakt worden. Vooreerst is het systeem, waarbij de intercommunale zelf belasting verschuldigd is (tot voor de opheffing van het systeem 25,75%¹⁷), erg logisch, omdat indien zou zijn gekozen voor een voorheffing, deze voorheffing verrekenbaar zou zijn in hoofde van de private aandeelhouder-ondernemer.

52. Daarenboven is er ook de wisselwerking met artikel 264, 1° W.I.B.'92. Dit artikel voorziet in een absolute vrijstelling van roerende voorheffing voor dividenden “*verleend of toegekend aan de Staat, de Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten, gemeenten en openbare centra voor maatschappelijk welzijn*”¹⁸. De ontstaansgeschiedenis van artikel 264, 1° W.I.B.'92 vóór de wijziging door de bestreden programmawet toont overigens de logica van het vroegere systeem eens te meer aan. De Memorie van toelichting van de wet van 15 juli 1966¹⁹ licht dit als volgt toe (eigen benadrukking)^{20 21}:

“Artikel 23 strekt ertoe:

*eensdeels de door de Administratie gevolgde handelswijze te wettigen waarbij die , voor de toepassing van de R.V. op door “zuivere intercommunale verenigingen” verkregen inkomsten van aandelen of delen of van belegde kapitalen, **die intercommunale verenigingen gelijkstelt met de openbare besturen die de vennoten ervan zijn***

¹³ *Ibid.*

¹⁴ BS 1 december 1976

¹⁵ *Parl. St. Kamer* 1975-1976, nr. 179, 7, 26 ; zie ook *Parl. St. Senaat*, 1976-1977, nr. 952/2, 17

¹⁶ *Parl. St. Senaat*, 1989-1990, nr. 806/3, 14-15

¹⁷ Art. 225, 6° W.I.B.'92 zoals voor de opheffing door art. 21 van de Programmawet, laatst gewijzigd door art. 54 van de wet 30 juli 2013, BS 1 augustus 2013 (ed. 2). De aanvullende crisisbijdrage is eveneens van toepassing (art. 463, *bis* 1° W.I.B.'92)

¹⁸ Lid 1 werd vervangen door het bestreden artikel 24 van de Programmawet. Het artikel 264 voorzag tevens in een vrijstelling van RV op dividenden door een in art. 180, 1° W.I.B.'92 bedoelde intercommunale of ontvangen door een (zuivere) intercommunale.

¹⁹ Wet van 15 juli 1966 tot wijziging van het wetboek van de inkomstenbelastingen, BS 20 oktober 1966

²⁰ *Parl. St. Kamer* 1965-1966, nr. 198/1, 25

²¹ In dezelfde zin: *Parl. St. Kamer*, 1965-1966, nr. 198/5, 30 (noteer aldaar de foutieve Nederlandse tekst in deze passage, de Franse tekst is uiteraard correct “*évitant la double perception du précompté mobilier.*”)

anderdeels, inzonderheid in de elektriciteitssector, te vermijden dat de heffing van de R.V. op inkomsten van aandelen of delen of van belegde kapitalen die door een "gemengde intercommunale vereniging" aan een andere "gemengde intercommunale vereniging" worden verleend of toegekend, een fiscale hinderpaal zou vormen tot de rationalisatie van die sector door oprichting van gewestelijke intercommunale verenigingen, aangezien de R.V. tenslotte ten laste zou vallen van de vennoten-openbare besturen "

53. Met andere woorden, de fiscale wetgever had voorzien in een systeem dat neutraal is in hoofde van de publieke entiteiten. Het was voor gemeenten, provincies, ... fiscaal neutraal om enerzijds in eigen beheer activiteiten te organiseren of anderzijds dit via een intergemeentelijke samenwerking te doen. De correctie van artikel 224 W.I.B.'92 speelde enkel ten aanzien van de winsten uitgekeerd aan de private aandeelhouders.

54. De door de wetgever nagestreefde neutraliteit en de verantwoording van het afzonderlijke regime voor publieke entiteiten zoals intercommunales, blijkt bijvoorbeeld uit de voorbereidende werken inzake het huidige artikel 180, 2° W.I.B.'92. Wanneer de Stad Antwerpen in 1995 het gemeentelijk havenbedrijf organiseerde als een autonoom gemeentebedrijf zonder dat hierbij een andere gemeente werd betrokken, stelde de wetgever heel duidelijk voorop dat deze entiteit gelijk moest behandeld worden met de havens die nog in eigen beheer van de gemeenten waren (*in casu* destijds haven van Gent)²² (zie ook verder randnummers 178 tot 186).

55. Ook Uw Hof erkende reeds dat een fiscaal afwijkend statuut voor publieke entiteiten zoals intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden of projectverenigingen verantwoord is. Daarbij kunnen verzoekende partijen verwijzen naar de arresten van Uw Hof omtrent artikel 26 van de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales. Uw Hof stelde aldaar²³:

B.3. Wanneer de intercommunales activiteiten uitoefenen die kunnen worden beschouwd als behorend tot de behartiging van doelstellingen van gemeentelijk belang, dienen die activiteiten te worden gekwalificeerd als activiteiten die « in de hoedanigheid van overheid » worden verricht, ongeacht de vraag of het gaat om activiteiten waarvoor de intercommunales in concurrentie treden met andere economische operatoren.

B.4. [...]

De in het geding zijnde bepaling, net als de bepaling die zij heeft vervangen, gaat terug op artikel 13 van de wet van 18 augustus 1907 « betreffende de vereenigingen van gemeenten en van particulieren tot het inrichten van waterleidingen » (Belgisch Staatsblad van 5 september 1907). De fiscale vrijstelling van de intercommunales werd tijdens de parlementaire voorbereiding van die wet 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 – vertaling van het Hof)

Uit die toelichting kan worden afgeleid dat de wetgever tot doel heeft gehad de intercommunales vrij te stellen van belastingen waaraan de gemeenten niet zijn onderworpen. Vermits ze activiteiten vervullen die betrekking hebben op de behartiging van doelstellingen van gemeentelijk belang, achtte de wetgever het rechtmatig de intercommunales aan hetzelfde fiscaalrechtelijke stelsel te onderwerpen als de gemeenten.

²² Parl. St. Kamer, 1996-97, nr. 862/1,

²³ GwH nr. 166/2004, 28 oktober 2004 ; in gelijke zin: GwH nr. 14/2004, 21 januari 2004, overweging B.5.; GwH nr. 8/2004, 21 januari 2004, overweging B.3.

56. Uw Hof erkende al eerder het principe van fiscale neutraliteit tussen enerzijds gemeenten en anderzijds intercommunales en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden. Uw Hof stelde ter zake ²⁴:

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.

4.2. De intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen als emanatie van de gemeenten

57. Verzoekende partijen sub 1-24 zijn allen intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de zin van het DIS.

58. Voormelde fiscale neutraliteit van deze entiteiten ten aanzien van de gemeenten dient in een ruimer kader geduid te worden. Deze entiteiten zijn immers de emanatie van hun publiekrechtelijke vennoten (hoofdzakelijk de gemeenten).

59. Dit principe is vooreerst grondwettelijk verankerd. Uit artikel 33, tweede lid van de Grondwet moet worden afgeleid dat de bevoegdheden die aan de gemeentelijke overheid worden toegekend, in beginsel onoverdraagbaar en onvervreemdbaar zijn. Eventuele uitzonderingen op deze toewijzing van bevoegdheden aan de gemeentelijke overheid zijn slechts mogelijk indien de wet of het decreet voorziet in deze mogelijkheid. Op grond van artikel 162, vierde lid van de Grondwet en het DIS is deze wettelijke mogelijkheid voorzien (zie hierover verder meer sub randnummers 100 tot 103).

60. De intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen zijn publiekrechtelijke rechtspersonen en treden uitsluitend op namens publiekrechtelijke vennoten, in het algemeen (lokaal belang).

61. In Vlaanderen heeft de Decreetgever het principe van de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden van de gemeenten tot een van de krachtlijnen van het DIS gemaakt. Zo stelt de Memorie van Toelichting bij het Ontwerp van Decreet dat de intergemeentelijke samenwerkingsvormen "hulpstructuren [zijn], die de gemeenten op vrijwillige basis oprichten voor

²⁴ GwH 6 december 2012, nr. 148/2012 en GwH 17 juli 2014, nr. 114/2014.

de doelmatige uitoefening van welomschreven taken van gemeentelijk belang. De rechtstreekse band met de gemeenten die ze hebben opgericht, moet gevrijwaard blijven”²⁵.

62. Ook elders in de voorbereidende weken komt dit basisbeginsel naar voren. Zo stelde de vertegenwoordiger van de administratie Binnenlandse Aangelegenheden in het verslag van de hoorzittingen ter zake het volgende²⁶:

“Enkele ideeën uit dit advies hebben de basis gevormd voor het ontwerp. Wat gemeenten afzonderlijk mogen doen, mogen zij ook samen doen. [...] Het stelsel van intergemeentelijke samenwerking wordt als een verlengstuk en een hulpmiddel van de gemeenten beschouwd. De intergemeentelijke samenwerking dient als een integraal onderdeel van de lokale bestuurslaag behouden te blijven.”

63. Om die reden voorziet het DIS in diverse bepalingen die verzekeren dat de publiekrechtelijke vennoten steeds de beslissings- en controlebevoegdheden binnen de betreffende entiteiten in de hand houden. Dit verklaart ook het bijzondere “*sui generis*” regime van artikel 11 van het DIS²⁷.

64. De decreetgever heeft overigens ook in diverse andere decretale bepalingen de kwalificatie van intergemeentelijke samenwerkingsverbanden als emanatie van de gemeenten uitdrukkelijk bevestigd.

65. Verzoekers verwijzen bijvoorbeeld naar artikel 26 van het Materialendecreet²⁸. In de materie van het voorkomen, ophalen en verwijderen van huishoudelijk afval stelt de decreetgever expliciet dat gemeenten dit in samenspraak met andere gemeenten kunnen organiseren (art. 26, eerste lid Materialendecreet). Maar de decreetgever gaat nog verder en stelt dat de gemeente “*haar verzelfstandigde entiteiten of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden ertoe [kan] machtigen die kosten te innen, ook als ze in de vorm van belastingen en retributies worden verhaald*” (artikel 236, tweede lid). De Decreetgever laat dus toe dat gemeenten inning van belasting of retributies in deze materie toevertrouwen aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden.

66. Het Decreet inzake Grond en Pandenbeleid voorziet dat gemeenten de taak van het opbouwen en bijhouden van het leegstandsregister kunnen toevertrouwen aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden²⁹. Ook in het milieubeleid voorziet de Vlaamse Overheid expliciet de mogelijkheid om belangrijke bevoegdheden van handhaving aan de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden toe te wijzen³⁰. De decreetgever heeft daarnaast ook voorzien in de mogelijkheid om de handhaving van het beleid ruimtelijke ordening toe te vertrouwen aan de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden³¹.

67. Dit principe van de intercommunales als emanatie van de gemeente is dan ook algemeen toegepast in de wetgeving ter zake.

²⁵ Parl. St. VI. Parl. 2000-2001, nr. 565/1, p. 3-4.

²⁶ Parl. St. VI. Parl. 2000-2001, nr. 565/2, p. 4.

²⁷ Zie hierover: Omzendbrief 2003/09 dd. 18 juli 2003 betreffende de toepassing van artikel 11 van het decreet van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking.

²⁸ Decreet VI. Parl. van 23 december 2011 betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen, BS 28 februari 2012

²⁹ Art. 2.2.6, § 1 Decreet VI. Parl. 27 maart 2009 betreffende het grond en pandenbeleid, BS 15 mei 2009

³⁰ Art. 16.3.5. Decreet VI. Parl. 5 april 1995 houdende algemene bepalingen inzake milieubeleid, BS 3 juni 1995 ; art. 16, § 2 Besluit Vlaamse Regering van 12 december 2008 tot uitvoering van titel XVI van het decreet van 5 april 1995 houdende algemene bepalingen inzake milieubeleid, BS 10 februari 2009 ;

³¹ Art. 6 en 36 Decr. VI. Parl. 25 april 2015 betreffende de handhaving van de omgevingsvergunning, BS 27 augustus 2014. Deze bepalingen brengen wijzigingen aan in de Codex ruimtelijke ordening en voorzien expliciet de mogelijkheid om de handhaving op intergemeentelijk niveau te organiseren.

68. Verzoekers verwijzen bij wijze van voorbeeld naar de uitgebreide rechtspraak van het Hof van Justitie in het kader van de regelgeving inzake overheidsopdrachten³². De zogenaamde “*in house*” doctrine is een uitzondering op het principe dat er steeds een aanbesteding zou moeten worden gedaan bij gunning van opdrachten aan andere rechtspersonen dan de aanbestedende overheid.

69. Deze uitzondering houdt in dat wanneer *in casu* een lokaal bestuur een bepaalde opdracht wenst toe te vertrouwen aan een externe juridische entiteit, waarop zij evenwel een toezicht uitoefent als op zijn eigen diensten en wanneer deze entiteit het merendeel van zijn werkzaamheden verricht ten behoeve van (*in casu*) het lokale bestuur, de gunningsprocedures niet van toepassing zijn.³³

70. Het arrest ‘Coditel’³⁴ is van bijzonder belang, aangezien het een Belgische zaak betrof. In dit arrest stelde het Hof van Justitie dat publiekrechtelijke vennoten in het kader van intergemeentelijke samenwerking gezamenlijk de controle over (*in casu*) een intercommunale kunnen uitoefenen. Dit geldt in het bijzonder omdat de entiteit in kwestie enkel overheidsinstanties als aandeelhouders had. Het Hof oordeelde tevens dat een dergelijke entiteit niet beschikt over een mate van zelfstandigheid (ten aanzien van de publiekrechtelijke vennoten) om te besluiten dat zij niet meer onder het effectieve toezicht en controle van de aangesloten overheidsinstanties zou vallen. De conclusie van advocaat-generaal Trstenjak bevestigt deze principes, en gaat ook uitgebreid in op het recht van lokale overheden om gezamenlijk bepaalde bevoegdheden en activiteiten te ontwikkelen³⁵. Om die reden vereiste de toewijzing van *in casu* een concessie van openbare dienst geen aanbesteding. Het Hof van Justitie erkent zelfs in het kader van de rechtspraak omtrent de ‘*in house*’ doctrine dat kan geoordeeld worden dat de openbare besturen bij dergelijke vormen van samenwerking hun ‘eigen middelen’ inzetten³⁶. Ten overvloede kunnen verzoekers nog verwijzen naar richtlijn 2014/24/EU van 26 februari 2014, welke eens te meer deze principes bevestigt en bekrachtigt³⁷.

71. Verzoekers stellen vast dat *in casu* alle betrokken intergemeentelijke entiteiten als ‘emanatie’ van de gemeenten/vennoten moeten beschouwd worden.

5. Juridische, fiscale en financiële gevolgen van de bestreden bepalingen

72. Verzoekende partijen zullen voor de goede orde nogmaals de concrete gevolgen van de bestreden bepalingen van de Programmawet voorafgaandelijk aan hun argumentatie uiteenzetten.

73. Voordien waren intergemeentelijke samenwerkingsverbanden uit hun aard uitgesloten van het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting. Nu zijn zij slechts uitgesloten in zoverre ze voldoen aan de voorwaarden van artikel 220, 3° W.I.B.’92. Dit houdt in dat zij moeten aantonen dat zij geen onderneming exploiteren en zich niet bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard.

74. In dit laatste geval (verrichtingen van winstgevende aard) kan men eventueel nog trachten aan te tonen dat men ingevolge art. 181 W.I.B.’92 of 182 W.I.B.’92 alsnog aan de rechtspersonenbelasting onderworpen is.

75. Maar zelfs binnen de rechtspersonenbelasting heeft de Programmawet een impact op intergemeentelijke samenwerkingsverbanden. De opheffing van artikel 180, 1° W.I.B.’92 door artikel 17 van de Programmawet leidt ertoe dat de intercommunales, intergemeentelijke

³² Zie hierover: Werkdocument van de diensten van de commissie betreffende de toepassing van het EU-aanbestedingsrecht op de betrekkingen tussen aanbestedende diensten (“publiek-private samenwerking”): http://ec.europa.eu/internal_market/publicprocurement/docs/public_public_cooperation/sec2011_1169_nl.pdf

³³ Zie onder meer het arrest Teckal: HvJ 18 november 1999, C-107/98

³⁴ HvJ 13 november 2008, nr. C-324/07

³⁵ Conclusie A.G. Trstenjak van 4 juni 2008, C-324/07

³⁶ HvJ 13 november 2008, C-324/07 r.o. 49 ; HvJ 8 mei 2014, C-15/13, r.o. 25

³⁷ P.B. 28 maart 2014, zie i.h.b. overwegingen 31 e.v. en artikelen 12 e.v.

samenwerkingsverbanden en projectverenigingen die alsnog aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn, nu een ander regime ondergaan.

76. Voordien waren zij op grond van artikel 180, 1° juncto artikel 220, tweede lid W.I.B.'92 onderworpen aan de rechtspersonenbelasting (wat men noemt "categorie 2").

77. Het regime van de betrokken entiteiten was wel in beperkte mate "sui generis" ten aanzien van de in artikel 180, 1° W.I.B.'92 genoemde entiteiten. Ze waren immers in tegenstelling tot de andere aan de rechtspersonenbelasting categorie 2 onderworpen entiteiten, bijkomend afzonderlijk belastbaar op uitgekeerde dividenden aan private aandeelhouders (artikelen 224, 225, 6° en 226 W.I.B.'92 ; zie hoger randnummers 50 tot 52).

78. Ten gevolge van de Programmawet zijn alle intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen die geen onderneming exploiteren of zich niet bezighouden met verrichtingen van winstgevend aard op grond van artikel 220, derde lid W.I.B.'92 voortaan aan de rechtspersonenbelasting onderworpen (wat men noemt "categorie 3").

79. Voor deze "derde categorie" entiteiten, die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen is, is de belastbare grondslag in vergelijking tot entiteiten die behoren tot de tweede categorie aanzienlijk uitgebreid overeenkomstig art. 222 W.I.B.'92. De bijzondere bepalingen inzake dividenduitkeringen (art. 224, 225, 6° en 226 W.I.B.'92) zijn niet op deze entiteiten van toepassing, de Programmawet heeft deze bepalingen overigens opgeheven (art. 20-23).

5.1. Vennootschapsbelasting vs. rechtspersonenbelasting

80. De belastbare grondslag van intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen was tot voor kort erg beperkt. Het betreft met name het kadastraal inkomen, de roerende inkomsten en de in artikel 223 en 224 W.I.B.'92 vernoemde inkomsten.

81. Een intercommunale, intergemeentelijk samenwerkingsverband of projectvereniging onder het stelsel van de vennootschapsbelasting kan vooreerst belastbaar zijn onder de vennootschapsbelasting. In dat geval wordt de belastbare grondslag bepaald op basis de winst (inkomsten - kosten) zoals bepaald op grond van het boekhoudrecht. Om vervolgens de belastbare grondslag vast te stellen, moet men de zogenoemde 9 bewerkingen toepassen. De belasting op de gehele winst is veel ruimer dan het stelsel van de rechtspersonenbelasting, waar slechts de specifiek aangeduide inkomsten belastbaar zijn.

82. Verzoekende partijen verwijzen onder meer naar de inschatting van de budgettaire impact van de maatregel. De Hoge Raad voor Financiën berekende de budgettaire opbrengst op 330 Miljoen EUR, op grond van de cijfers van 2011 ³⁸.

Deze fiscale uitgave wordt in de Inventaris niet becijferd. Het gaat echter duidelijk om een afwijking van het referentiestelsel, in elk geval voor de intercommunale vennootschappen die een handelsactiviteit uitoefenen en ook voor degene die enige activiteit met een winstoogmerk uitoefenen (92). Dat deze ondernemingen niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting is in strijd met het principe van de belastingneutraliteit en kan resulteren in concurrentievervalsingen. Volgens een simulatie op basis van de balans en de resultatenrekeningen voor het jaar 2011, bedraagt de budgettaire opbrengst 329 miljoen euro (93).

83. In de rijksmiddelenbegroting is de jaarlijkse opbrengst voor 2015 geraamd op 200 miljoen euro ³⁹.

³⁸ Hoge Raad voor Financiën, afdeling fiscaliteit en parafiscaliteit, rapport augustus 2014 "Een tax shifting ten voordele van arbeid en bredere belastinggrondslagen. Scenario's voor een globale en significante belastinghervorming", 164.

http://financien.belgium.be/nl/binaries/hrf_fisc_rapport_2014_08_tcm306-255311.pdf

³⁹ Parl. St. Kamer, 2014-2015, DOC 54, nr. 0494/001, p. 15, 109

84. De maatregel heeft bijgevolg belangrijke financiële gevolgen voor de betrokken entiteiten.

5.2. Rechtspersonenbelasting 'categorie 2' t.a.v. rechtspersonenbelasting 'categorie 3'

85. Minstens blijkt dat alle betrokken intercommunales, samenwerkingsverbanden of projectverenigingen, zelfs indien zij alsnog aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zouden blijven, een gewijzigd fiscaal regime zullen moeten ondergaan. De Programmawet heeft immers als gevolg dat de belastbare grondslag in de rechtspersonenbelasting voor alle intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen is uitgebreid.

86. Artikel 222 W.I.B.'92 stelt dat onder meer volgende elementen bijkomend een onderdeel van de belastbare grondslag zullen uitmaken:

- sommen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van **opstal of erfpacht** of gelijksoortige onroerende rechten;
- het deel van het nettobedrag van de **huurprijs en de huurvoordelen van in België gelegen onroerende goederen** dat meer bedraagt dan het kadastraal inkomen van de goederen behoudens indien het betreft:
 - o goederen verhuurd aan een natuurlijke persoon die de goederen noch geheel, noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid;
 - o goederen verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving en die door de huur voor land-of tuinbouw worden gebruikt;
 - o andere goederen mits de huurder geen winstoogmerken nastreeft en die goederen worden gebruikt voor een van de bestemmingen vermeld in art. 12 § 1 W.I.B.'92;het belastbare bedrag van die inkomsten wordt eveneens vastgelegd overeenkomstig artikelen 7-11 en 13 W.I.B.'92;
- **meerwaarden op in België gelegen gebouwde of ongebouwde onroerende goederen** die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel worden verwezenlijkt;

87. Zoals reeds aangehaald zullen eventuele dividenduitkeringen niet meer tot de belastbare grondslag behoren (opheffing art. 224, 225, 6° en 226 W.I.B.'92).

88. Door de overgang van "categorie 2" naar "categorie 3" zullen mogelijk bepaalde meerwaarden op onroerende goederen tot de belastbare grondslag in de rechtspersonenbelasting behoren.

89. Voor intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen die belast zijn met opdrachten in het kader van het grond- en pandenbeleid, zoals verzoekers sub [15-24], heeft dit bijvoorbeeld een bijzonder grote impact.

90. Zij kunnen, net als gemeenten, onteigenende bevoegdheid toegekend krijgen in het kader van het Decreet Ruimtelijke Economie en de verwezenlijking van ruimtelijke uitvoeringsplannen (art. 2.4.3. Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening - hierna: VCRO).

91. Een treffend voorbeeld is het principe van planologische neutraliteit, beschreven in artikel 2.4.6. § 1 Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening (hierna: VCRO). Dit principe houdt in dat ingeval een onteigening gebeurt ter verwezenlijking van een ruimtelijk uitvoeringsplan, men geen rekening mag houden met eventuele waardeveranderingen in positieve of negatieve zin die uit het plan zelf voortkomen. De waarde van het perceel blijft m.a.w. behouden voor de bepaling van de onteigeningsvergoeding. Deze planologische neutraliteit bij onteigening ten algemene nutte voor de verwezenlijking van een ruimtelijk uitvoeringsplan is een algemeen rechtsbeginsel, aldus het Hof van Cassatie, ongeacht de rechtsgrond van de onteigening⁴⁰.

⁴⁰ Cass. 7 november 2013, nr. C.12.0053.N/1, www.cass.be

De wijziging van het fiscaal regime van de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden kan dus mogelijk tot een zeer grote discrepantie in de fiscale behandeling van de bevoegdheden inzake ruimtelijke ordening leiden tussen enerzijds gemeenten (categorie 1) en anderzijds intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (categorie 3 RPB of vennootschapsbelasting), met name in de mate dat bepaalde meerwaarden in hoofde van de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden belastbaar zouden zijn.

II. IN HOOFDORDE

EERSTE MIDDEL: DE UITOEFENING VAN BEVOEGDHEDEN DOOR DE FEDERALE WETGEVER MIDDELS ARTIKEL 17 TOT 27 VAN DE PROGRAMMAWET SCHENDT DE BEGINSELEN VAN EVENREDIGHEID EN FEDERALE LOYAUTEIT ZOALS BEDOELD IN ARTIKEL 143, § 1 VAN DE GRONDWET (IN SAMENHANG GELEZEN MET ARTIKEL 162 VAN DE GRONDWET EN ARTIKEL 6, § 1, VIII, 8° BWHI)

1. Ontvankelijkheid van het middel: de federale loyauteit is een referentienorm

92. Sinds de inwerkingtreding van artikel 47 van de Bijzondere wet met betrekking tot de Zesde Staatshervorming op 1 juli 2014, is het principe van federale loyauteit, zoals voorzien in artikel 143, § 1 van de Grondwet, expliciet een referentienorm waaraan Uw Hof vermag te toetsen bij een vernietigingsberoep.⁴¹

93. Uw Hof heeft in het verleden de federale loyauteit reeds behandeld als een bevoegdheidsverdelende regel.⁴²

94. Alle overheden moeten overigens dit beginsel eerbiedigen. Het geldt dus ook voor de uitoefening van de bevoegdheden door de federale overheid⁴³. Ook zij mag het de Gewesten of Gemeenschappen niet overdreven moeilijk maken om de hun door of krachtens de Grondwet toegewezen bevoegdheden uit te oefenen.

95. De Grondwetgever voegde daarenboven een § 4 toe aan artikel 143 van de Grondwet⁴⁴. Hiermee heeft de Grondwetgever bepaald dat het systeem van voorkoming en regeling van belangenconflicten, niet kan worden aangewend wanneer de federale wetgever ingrijpt in de belastbare grondslag, de belastingtarieven, de vrijstellingen of elk ander element dat in de berekening van de personenbelasting van belang is.

96. Dit laatste is hier niet van toepassing, aangezien de hier bestreden bepalingen van de Programmawet losstaan van de personenbelasting. Bovendien staat dit artikel 143, § 4 geen *post factum*-toetsing in de weg in het kader van een vernietigingscontentieux⁴⁵.

2. De bevoegdheden van de respectievelijke wetgevers inzake intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen

97. Artikel 41 van de Grondwet bepaalt dat de uitsluitend gemeentelijke belangen door de gemeenteraden worden geregeld, volgens de beginselen bij de Grondwet vastgesteld.

98. De bevoegdheden die artikel 41 van de Grondwet toekent aan de gemeentelijke overheden, zijn in beginsel onoverdraagbaar en onvervreemdbaar. Dit volgt uit artikel 33, tweede lid van de Grondwet. De daartoe wettelijk voorziene organen moeten bijgevolg in principe deze bevoegdheden uitoefenen en eventuele afwijkingen op deze toewijzing van bevoegdheden aan de gemeentelijke overheden zijn slechts mogelijk indien de wet of het decreet deze mogelijkheid uitdrukkelijk voorziet.

⁴¹ Art. 1, 3° Bijz. w. 6 januari 1989, zoals ingevoerd door art. 47 van de bijzondere wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming, BS 31 januari 2014 (ed 1).

⁴² Overigens werd deze regel ook in het verleden reeds aangewend als een referentienorm: GwH nr. 119/2004, 30 juni 2004 ; GwH nr. 95/2010, 29 juli 2010 en GwH nr. 124/2010, 28 oktober 2010. Zie ook: P. PEETERS, "Enkele paradoxen van het federaal loyauteitsbeginsel in België", in E. VANDENBOSSCHE (ed.), *Evoluties in het Belgisch Coöperatief federalisme*, Bibliotheek Grondwettelijk Recht, Brugge, Die Keure, 2013, 61-78, inz. randnummers 4, 5 en 27-29. P. PEETERS, "Wijzigingen aan de bevoegdheden van de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten", in A. ALLEN en L.P. SUETENS, *Het Federale België na de vierde staatshervorming*, Een commentaar op de Nieuwe Grondwet en haar uitvoeringswetten, Brugge, Die Keure, 1993, 30; J. SAUTOIS, "Le concept de loyauté fédérale et la sixième réforme de l'État", in E. VANDENBOSSCHE (ed.), *Evoluties in het Belgisch Coöperatief federalisme*, Bibliotheek Grondwettelijk Recht, Brugge, Die Keure, 2013, 79-100

⁴³ B. PEETERS en N. PLETS, "Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming", AFT 2014/4, 15

⁴⁴ Herziening van artikel 143 van de Grondwet, BS 31 januari 2014

⁴⁵ B. PEETERS en N. PLETS, "Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming", AFT 2014/4, 15.

99. Artikel 162, vierde lid van de Grondwet bepaalt het volgende:

“Ter uitvoering van een wet, aangenomen met de in artikel 4, laatste lid, bepaalde meerderheid, regelt het decreet of de in artikel 134 bedoelde regel de voorwaarden waaronder en de wijze waarop verscheidene provincies, verscheidende bovengemeentelijke besturen of verscheidene gemeenten zich met elkaar kunnen verstaan of zich kunnen verenigen.

100. De Grondwet voorziet aldus – binnen haar eigen kader – een centrale rol voor de gemeenten bij het regelen van de uitsluitend gemeentelijke belangen. De gemeenten genieten tevens de mogelijkheid tot vereniging. De manier waarop dit laatste wordt georganiseerd, behoort tot de bevoegdheden van de Gewesten in uitvoering van een wet van de Bijzondere Wetgever.

101. De Gewestelijke bevoegdheid is opgenomen in art. 6, § 1, VIII, 8° van de Bijzondere wet tot hervorming van de instellingen van 8 augustus 1980⁴⁶.

102. De Gewesten hebben deze bevoegdheden ook uitgeoefend. Voor wat betreft de verzoekende partijen, die zich in het Vlaamse Gewest situeren, kan in dat kader in het bijzonder verwezen worden naar het DIS.

103. Daarnaast moet ook rekening gehouden worden met het feit dat de Gewesten bevoegd zijn voor de algemene financiering van de gemeenten⁴⁷ en de financiering van andere publiekrechtelijke rechtspersonen (waaronder intercommunales) wanneer zij optreden inzake Gewestbevoegdheden⁴⁸.

3. De plicht tot federale loyaliteit

104. Het beginsel van de federale loyaliteit houdt blijkens de parlementaire voorbereiding van artikel 143 van de Grondwet in dat de verschillende staatkundige entiteiten bij de uitoefening van hun bevoegdheden het evenwicht van de federale constructie in haar geheel niet mogen verstoren. Het betekent meer dan het uitoefenen van bevoegdheden: het geeft aan in welke geest dat moet geschieden.⁴⁹

105. De Federale Wetgever heeft ingevolge artikel 170, § 1 en 2 van de Grondwet een algemene fiscale bevoegdheid. Dat is uiteraard niet in betwisting.

106. Het principe van federale loyaliteit en het principe van evenredigheid dat hiermee hand in hand gaat, brengen wél met zich mee dat de federale wetgever bij de uitoefening van die bevoegdheden zich moet onthouden van dergelijke verregaande maatregelen dat zij het voor een andere overheid onmogelijk of overdreven moeilijk maken om het beleid dat haar is toevertrouwd doelmatig te voeren⁵⁰.

107. *In casu* heeft de maatregel een belangrijke financiële impact op de betrokken intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen (zie hoger, randnummers 72 tot 91). Dit heeft een dubbele invloed op de bevoegdheid van de Gewesten.

108. Vooreerst kunnen de Gewesten niet meer in alle vrijheid de hen door de Grondwet toegewezen bevoegdheid tot organisatie van de “voorwaarden waaronder en de wijze waarop” onder meer de gemeenten zich kunnen verenigen. De fiscale neutraliteit die de federale wetgever tot nu toe huldigde (zie hoger randnummers 41 tot 57) tussen gemeenten en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden is doorbroken.

⁴⁶ Ingevoerd door de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, BS 20 juli 1993, en nadien nog meermaals gewijzigd

⁴⁷ art. 6, § 1, VIII, 9° Bijzondere wet tot hervorming van de instellingen van 8 augustus 1980.

⁴⁸ art. 6, § 1, VIII, 10° Bijzondere wet tot hervorming van de instellingen van 8 augustus 1980

⁴⁹ *Parl. St.* Senaat, B.Z. 1991-92, nr. 100-29/2. Zie ook vaste rechtspraak van Uw Hof: onder meer GwH 30 juni 2004, nr 119/2004, B.3.2. ; GwH 18 januari 2012, nr. 7/2012, B.11.1.

⁵⁰ GwH 30 maart 2010, nr. 31/2010, B.13.

109. De bevoegdheid die aan de Gewesten is toegewezen wordt op deze manier, minstens indirect, uitgehold. Gewesten kunnen immers niet meer op dezelfde manier de intergemeentelijke samenwerking aanmoedigen zo zij dit zouden willen. De fiscale impact van de keuze tussen het intern organiseren van activiteiten binnen een gemeente, en het gezamenlijk organiseren van activiteiten binnen de daartoe door de verschillende Decreetgevers voorziene juridische structuren is hoger reeds aangetoond. Het samenwerken van verschillende gemeenten op bepaalde beleidsdomeinen heeft ontegensprekelijk zowel bestuurlijke (delen expertise, ...) als financiële (schaalvoordelen, ...) voordelen voor bestuur en burgers. De Gewesten zien nu een belangrijke beleidsmatige hefboom gekortwikt.

110. Verzoekers verwijzen bij wijze van voorbeeld naar de hoger aangehaalde decretale bepalingen waar de Decreetgever expliciet voorziet in de uitoefening van bepaalde gemeentelijke bevoegdheden door hetzij gemeenten, hetzij intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (zie hoger, randnummers 61 tot 66). De fiscale impact van de programmawet is nefast voor deze beleidslijn van de (Vlaamse) Decreetgever.

111. Daarenboven is er ook de financiële impact. De Gewesten zijn op grond van de Bijzondere wet Hervorming instellingen ook bevoegd voor de algemene financiering van de intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen alsmede van hun leden (de gemeenten)⁵¹.

112. Zowel de budgettaire impact als de impact op het uitoefenen van de bevoegdheden zijn daarenboven niet eenmalig, maar wel degelijk structureel.

113. Het wekt dan ook geen verwondering dat zowel in het Waalse als in het Vlaamse Gewest vragen werden gesteld omtrent het optreden van de fiscale wetgever. De Waalse regering heeft zelfs stappen gezet om dit op de agenda van het federaal overlegcomité te plaatsen⁵².

114. Nochtans had de federale wetgever de aangehaalde doelstellingen – die inherent zijn aan de bevoegdheid van de federale (*in casu* fiscale) wetgever op een manier kunnen uitoefenen die de evenredigheid en de federale loyaliteit wel waarborgen.

115. Zoals verder zal worden aangetoond, had de wetgever in het bijzonder het motief dat er in bestaat de door Uw Hof in de zaken ETIZ vastgestelde discriminatie weg te werken, op een minder ingrijpende manier kunnen bereiken (zie verder randnummers 159 tot 173).

116. Daarenboven kan ook de doelstelling die erin bestaat om de “loyale fiscale concurrentie” te bewerkstelligen (voor zover deze motivering de bestreden bepalingen al kan schragen), op een minder ingrijpende manier bereikt worden.

117. Op dat vlak willen verzoekers verwijzen naar de reeds in de doctrine aangehaalde problematiek omtrent het “alles of niets” karakter van de onderwerping binnen de inkomstenbelastingen van binnenlandse entiteiten met rechtspersoonlijkheid aan hetzij de vennootschapsbelasting hetzij de rechtspersonenbelasting. Zo zou men kunnen opteren voor een systeem waarbij binnen één entiteit rekening wordt gehouden met het feit dat er gebeurlijk verschillende activiteiten met verschillende finaliteiten bestaan, welke elk hun eigen fiscale regime zouden kunnen volgen⁵³. Dat dit juridisch perfect kan georganiseerd worden blijkt eveneens uit de bestaande regelgeving inzake BTW en overheden.

118. Om al deze redenen menen verzoekers dat de bestreden bepalingen van de Programmawet, door hun structurele impact op de bevoegdheden en financiële situatie van de gewesten en door het gebrek aan evenredigheid, het principe van federale loyaliteit schenden.

⁵¹ Zie hieromtrent: *Vlaams Parlement*, Vraag om uitleg 832 (2014-2015)

⁵² Motie van 17 december 2014 betreffende een belangenconflict met betrekking tot het ontwerp van programmawet, *Vlaams Parlement*, stuk 188 (2014-2015), nr. 1. De Waalse regering zou effectief een belangenconflict hebben ingeroepen zo blijkt uit een persbericht van 11 december 2014: <http://furlan.wallonie.be/GW-assujettissement-isoc-intercommunales>

⁵³ S. VAN CROMBRUGGE, “Naar een hervorming van het fiscale stelsel van VZW's?”, in B. PEETERS, ed, *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. JJ. Couturier*, Gent, Larcier, 1999, 233-249.

III. EVENEENS IN HOOFDORDE

TWEEDE MIDDEL: DE ARTIKELN 17 TOT 27 VAN DE PROGRAMMAWET SCHENDEN HET GELIJKHEIDSBEGINSEL ZOALS BEDOELD IN ARTIKELN 10, 11 EN 172 VAN DE GRONDWET

1. Eerste onderdeel: De artikelen 17 tot 27 van de programmawet vormen een disproportionele inperking van de gemeentelijke autonomie tot vereniging (schending van de artikelen 10, 11 en 172 Grondwet in samenhang gelezen met artikelen 41 en 162 van de Grondwet)

119. De Grondwet voorziet zoals hoger aangetoond in een centrale rol voor de gemeenten bij het regelen van de uitsluitend gemeentelijke belangen. De gemeenten genieten tevens de mogelijkheid tot vereniging op basis van artikel 162 van de Grondwet. De manier waarop dit laatste wordt georganiseerd, behoort tot de bevoegdheden van de Gewesten in uitvoering van een wet van de Bijzondere Wetgever (zie hoger randnummers 100 tot 103).

120. Uw Hof erkende reeds in het verleden het belang van de gemeentelijke autonomie in het kader van de intergemeentelijke samenwerking⁵⁴.

121. Verzoekende partijen stellen echter vast dat door de Programmawet, de federale overheid in belangrijke mate de gemeentelijke autonomie tot vereniging heeft beïnvloed. De federale overheid heeft immers een maatregel ingevoerd die een wijziging met zich meebrengt in de fiscale behandeling van een samenwerking tussen gemeenten. De Programmawet heeft met name de fiscale neutraliteit doorbroken die bestond in de inkomstenbelastingen (zie hierover hoger randnummers 41 tot 52), tussen enerzijds het in eigen beheer organiseren van bepaalde activiteiten en anderzijds het gezamenlijk organiseren van deze activiteiten in samenspraak met andere gemeenten.

122. Wanneer gemeenten autonoom bepaalde zaken van gemeentelijk belang organiseren, kwalificeert deze activiteit fiscaal steeds onder de rechtspersonenbelasting (categorie 1) ongeacht de wijze van uitvoering (handelsmethoden, ...). Van zodra twee of meerdere gemeenten evenwel beslissen om, gebruikmakend van de in art. 162, derde lid van de Grondwet voorziene vrijheid van vereniging bepaalde zaken van gemeentelijk belang gezamenlijk te organiseren, worden zij geconfronteerd met een andere fiscale behandeling. Hetzij omwille van de onderwerping aan de rechtspersonenbelasting "categorie 3", hetzij omwille van de onderwerping aan de vennootschapsbelasting.

1.1. Gevolgen voor het gemeentelijk beleid

123. De fiscaal gelijke behandeling tussen gemeenten en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden die redelijk was verantwoord, wordt thans ongedaan gemaakt. Door de nieuwe wetgeving worden intrinsiek gelijke situaties (activiteit van openbaar belang door een gemeente vs. activiteit van openbaar belang door intercommunale, intergemeentelijk samenwerkingsverband of projectvereniging) thans fiscaal ongelijk behandeld.

124. Het voorgaande heeft ongetwijfeld een invloed op de (huidige en toekomstige) keuze van de lokale besturen (zoals verzoekende partijen sub 26 - 53) om activiteiten al dan niet in samenwerking met andere lokale besturen te organiseren. De Programmawet heeft bijgevolg een niet te verwaarlozen impact op de vrijheid van de gemeenten om bepaalde zaken van gemeentelijk belang al dan niet in vereniging met andere gemeenten te organiseren. Zij moeten nu immers rekening houden met een negatieve fiscale impact van de keuze om bepaalde activiteiten in vereniging te organiseren.

125. Verzoekers geven een eenvoudig voorbeeld ter illustratie. Stel dat de Stad Antwerpen de havenactiviteiten in de toekomst in samenwerking met de Stad Brugge zou willen organiseren (Zeebrugge). De figuur van het autonoom gemeentebedrijf zoals bedoeld in artikel 180, 2° W.I.B.'92 is daarvoor niet geschikt. Bijgevolg is de meest logische rechtsfiguur voor deze

⁵⁴ GwH 12 juli 2007, nr. 102/20077, B.7.3. tot B.8.3.

structuur een intergemeentelijk samenwerkingsverband. Deze beleidskeuze zou leiden tot een belastbaarheid van deze activiteit in de vennootschapsbelasting met ongewijzigd beleid na de Programmawet.

126. Zelfs binnen de rechtspersonenbelasting ontstaat er een onverantwoorde ongelijke behandeling. Verzoekers verwijzen opnieuw naar het hoger aangehaalde voorbeeld inzake de het beleid op ruimtelijke ordening (hoger, randnummers 88 tot 92). Een gemeente wordt niet belast op eventuele meerwaarden die kunnen ontstaan na een onteigening ten algemene nutte (bijvoorbeeld in toepassing van het beginsel van planologische neutraliteit bij de verwezenlijking van een ruimtelijk uitvoeringsplan). Indien dezelfde gemeente deze taak van openbaar (gemeentelijk) belang evenwel laat behartigen door een intercommunale, intergemeentelijk samenwerkingsverband of projectvereniging, zal deze entiteit, omwille van de onderwerping aan de rechtspersonenbelasting "categorie 3" mogelijk wel belastbaar zijn op eventuele meerwaarden (mits wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 222 W.I.B.'92).

127. Enige verantwoording voor dit verschil in behandeling bij de uitvoering van een taak van openbaar belang door hetzij een gemeente, hetzij een publiekrechtelijke rechtspersoon zoals een intergemeentelijk samenwerkingsverband is niet voorzien. Dit is ook niet te verantwoorden aangezien de decreetgever de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in het VCRO voor wat betreft deze opdrachten gelijkenschakelt met de gemeenten.

128. Het komt verzoekende partijen voor dat dit in het bijzonder een belangrijke negatieve impact zal hebben op de activiteiten van kleinere gemeenten. Grote steden en gemeenten kunnen immers, gelet op hun schaalvoordelen, eenvoudiger bepaalde activiteiten opnieuw naar zich toe trekken en voortaan intern organiseren. Zij zouden dan blijvend aan de rechtspersonenbelasting (categorie 1) onderworpen zijn. Voor de kleinere gemeenten zal dit vaak onmogelijk blijken. Zij zullen in dat geval bijgevolg gesanctioneerd worden omwille van het feit dat zij net in het algemeen (gemeentelijk) belang bepaalde schaal- en efficiëntievoordelen willen nastreven door samenwerking met andere gemeenten.

1.2. Onverantwoorde inperking van de gemeentelijke autonomie

129. De wetgever heeft in de voorbereidende werken hoofdzakelijk volgende motieven aangehaald (zie reeds randnummer 34 tot 39):

- Vereenvoudiging van het fiscale systeem. Bekomen van "loyale fiscale concurrentie" binnen activiteitsectoren tussen de privé- en de overheidssector;
- Het wegwerken van de ongelijke behandeling tussen enerzijds intercommunales en anderzijds autonome gemeentebedrijven⁵⁵

130. De motieven zijn geheel vreemd aan het belang van de gemeenten. Er is in geen enkel opzicht rekening gehouden met hun grondwettelijk voorziene bevoegdheden. Bovendien zal later nog worden aangetoond dat de federale wetgever op een veel minder ingrijpende manier deze bedoelingen en motieven had kunnen bewerkstelligen, zonder een dermate belangrijke impact voor de bevoegdheden van de gemeenten.

131. De (federale) fiscale wetgever beschikt over een ruime autonomie bij het vaststellen van het fiscale regime of de belastbare grondslag van de Belgische ingezetenen. De wetgever is bij de uitoefening van deze bevoegdheid wel gebonden door de grondwettelijke principes ter zake.

132. Verzoekende partijen stellen het volgende vast:

- De Grondwetgever voorziet een belangrijke lokale (gemeentelijke) autonomie voor de organisatie van alles wat van gemeentelijk belang is en voorziet de vrijheid van vereniging voor gemeenten. Zij kunnen in het kader van het algemeen (lokale) belang bepaalde materies en activiteiten in vereniging met andere gemeenten organiseren.

⁵⁵ GwH 6 december 2012, nr. 148/2012 GwH 17 juli 2014, nr. 114/2014

- De Programmawet wijzigt het fiscaal statuut van de entiteiten die het uitvloeisel zijn van deze gemeentelijke autonomie tot verenigen en de fiscale neutraliteit van deze entiteiten (hoger randnummers 41 - 57).
- Dit heeft een belangrijke financiële impact op de beleidsvrijheid van de gemeenten en de vrijheid om zich te verenigen (hoger randnummers 123 tot 134).
- De motivering van de federale wetgever is niet pertinent (zie i.h.b. verder sub randnummers 146 tot 165).
- De maatregel gaat bovendien verder dan nodig op basis van de aangehaalde motivering (zie eveneens verder sub randnummers 146 tot 165).

133. Er is geen pertinente verantwoording waarom de activiteiten van een gemeente fiscaal fundamenteel anders moeten worden behandeld, indien zij binnen de gemeente worden uitgeoefend, dan wel wanneer de gemeente vergelijkbare activiteiten, gebruik makende van de grondwettelijk voorziene vrijheid van vereniging, gezamenlijk met andere gemeenten wil organiseren. Zoals aangetoond is dit verschil in behandeling niet te verantwoorden bij de onderwerping van de intercommunale aan de vennootschapsbelasting, noch wanneer de intercommunale zou onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting "categorie 3".

134. Er ontstaat bijgevolg een niet redelijk verantwoorde en onevenredige inperking van de gemeentelijke autonomie in het licht van doel en strekking van de Programmawet. Bijgevolg besluiten verzoekende partijen dat de bestreden bepalingen de in het middel aangehaalde referentienormen schenden.

2. Tweede onderdeel: discriminatie tussen activiteiten die door gemeenten zelf worden georganiseerd en activiteiten die door verscheidende gemeenten via een intercommunale worden georganiseerd (schending artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet)

2.1. Ongelijke behandeling tussen activiteiten door de gemeente in eigen beheer enerzijds en in samenspraak met andere gemeenten anderzijds

135. Verzoekende partijen zullen aantonen dat de federale wetgever, met de bestreden bepalingen uit de Programmawet, een nieuwe discriminatie in het leven heeft geroepen.

136. Het (fiscaal) gelijkheidsbeginsel voorziet immers dat vergelijkbare situaties in principe gelijk moeten worden behandeld. *In casu* menen verzoekers dat activiteiten die worden uitgeoefend door een gemeente in eigen beheer, vergelijkbaar zijn met activiteiten die een gemeente uitoefent in samenspraak met andere gemeenten. De basisgedachte van de intergemeentelijke samenwerking is net dat het om dezelfde activiteiten gaat (dus ook in het algemeen / gemeentelijk belang).

137. Zoals hoger uitvoerig is aangetoond, heeft de federale fiscale wetgever, althans tot voor de bestreden programmawet, ook steeds een principe van (fiscale) neutraliteit gehuldigd ten aanzien van intergemeentelijke samenwerking enerzijds en de gemeenten anderzijds (hoger randnummers 41 tot 56).

138. De bestreden bepalingen van de Programmawet grijpen evenwel niet in op de fiscale behandeling van gemeenten zelf. Bijgevolg blijven activiteiten die gemeenten in eigen beheer uitoefenen, nog steeds vrijgesteld van vennootschapsbelasting (artikel 220, 1° W.I.B.'92). Het is daarbij irrelevant of deze al dan niet in concurrentie zouden treden met ondernemingen uit de privésector.

139. Van zodra de gemeenten dezelfde activiteiten – omwille van redenen van algemeen belang – via een intercommunale, intergemeentelijk samenwerkingsverband of projectvereniging zouden organiseren, geldt deze automatische vrijstelling van de vennootschapsbelasting niet meer.

140. Verzoekende partijen stellen aldus vast dat de wetgever een nieuwe ongelijkheid heeft gecreëerd, te weten deze tussen de intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen (en autonome gemeentebedrijven) enerzijds, en de gemeenten anderzijds.

141. Bijkomend creëert de wetgever in de praktijk een ongelijke behandeling tussen enerzijds de grotere steden en gemeenten, die makkelijker zaken in eigen beheer kunnen organiseren om budgettaire redenen en redenen van schaalgrootte en anderzijds de kleinere gemeenten.

142. Verzoekende partijen verwijzen naar mogelijke absurde situaties. Stel dat een streekontwikkelingsintercommunale een grensoverschrijdend project uitvoert, in samenspraak met een buurgemeente die geen lid is van een intercommunale. Bij de latere verkoop van de bedrijfsterreinen / bedrijfsunits zullen dus potentieel drie regimes van toepassing zijn:

- Gemeente x: eventuele meerwaarden zijn niet belastbaar (regime art. 220, 1° W.I.B.'92) ;
- Intergemeentelijk samenwerkingsverband indien rechtspersonenbelasting "categorie 3": eventuele meerwaarden belastbaar binnen de voorwaarden van artikel 222, 4°-6° W.I.B.'92 ;
- Intergemeentelijk samenwerkingsverband onderworpen aan de vennootschapsbelasting: eventuele meerwaarden steeds belastbaar

143. Het betreft ruimer gesproken alle mogelijke "meerwaarden" die het gevolg zijn van het grondbeleid in Vlaanderen (onder meer voorzien in het decreet ruimtelijke economie⁵⁶). Hierbij voorziet men de mogelijkheid dat dienstverlenende verenigingen (of gemeenten in eigen naam) onder bepaalde voorwaarden kunnen onteigenen om terreinen te ontwikkelen in functie van maatschappelijk verantwoorde economische expansie. Het is dus niet de bedoeling om de dienstverlenende verenigingen of gemeenten zelf een economische activiteit te laten uitoefenen, maar louter om de mogelijkheden te creëren voor bedrijven om activiteiten te ontplooiën, met name door het bouwrijp maken van infrastructuur en bedrijventerreinen.

144. Noteer dat de schrapping van artikel 180, 1° W.I.B.'92 ook in de rechtspersonenbelasting een bijzonder effect heeft. Hoewel in de regelgeving inzake het grondbeleid een gelijkschakeling wordt gemaakt tussen alle entiteiten die handelen in het openbaar (lokaal) belang, zijnde de verwezenlijking van een ruimtelijk uitvoeringsplan (gemeenten of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden), zal de fiscale behandeling binnen de voorwaarden van artikel 222 W.I.B.'92, mogelijk plots zeer verschillend zijn.

145. Tevens stellen verzoekende partijen vast dat deze nieuwe ongelijkheid geenszins verantwoord is door doel en strekking van de Programmawet.

2.2. Mogelijke verantwoording in het licht van doel en strekking van de wet?

2.2.1. "Loyale fiscale concurrentie"

146. Een eerste element dat de Wetgever aanhaalt is het tot stand brengen van "loyale fiscale concurrentie" tussen de private en de overheidssector binnen de verschillende activiteitsectoren.

a. Selectief niet consequente toepassing van 'deloyale concurrentie' als verantwoording van een onderscheiden fiscale behandeling

147. Artikel 17 van de Programmawet heeft enkel artikel 180, 1° W.I.B.'92 opgeheven. Bijgevolg blijven er nog diverse entiteiten, in diverse activiteitsectoren die uit hun aard zijn uitgesloten van de vennootschapsbelasting. Ook het fiscaal statuut van deze entiteiten kan aanleiding geven tot wat de federale wetgever "deloyale fiscale concurrentie" noemt. Desalniettemin blijven zij bij voortduur uitgesloten van de vennootschapsbelasting en onderworpen aan de rechtspersonenbelasting "categorie 2".

148. Ook de gemeenten zelf blijven genieten van een afzonderlijk statuut. Dus in de mate dat zij activiteiten van gemeentelijk belang die nu aan een intercommunale, intergemeentelijk

⁵⁶ Decreet 13 juli 2012, inzake Ruimtelijke Economie, BS 16 augustus 2012

samenwerkingsverband of projectvereniging zijn toevertrouwd opnieuw in eigen beheer gaan ontwikkelen, blijft het fiscale onderscheid met het privé initiatief bestaan.

149. Hoewel het uiteraard het prerogatief van de federale wetgever is en blijft om het fiscaal beleid uit te stippelen en hij daarbij onderscheiden mag doorvoeren, moeten deze verschillen in fiscale behandeling redelijk verantwoord zijn.

150. In dit geval ontbreekt dergelijke motivering, aangezien de wetgever het criterium van onderscheid (deloyale concurrentie) niet consequent heeft toegepast door alle entiteiten die mogelijk "deloyaal" fiscaal concurreren gelijk te behandelen.

b. De beperking van de motivering tot "fiscale" concurrentie

151. Verzoekende partijen menen dat de wetgever tevens onvoldoende rekening houdt met het specifieke statuut van de intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen en hun vergelijkbaarheid met de gemeenten zelf.

152. De werking en organisatie van alle verzoekende partijen wordt geregeld door het DIS. Dientengevolge zijn diverse bepalingen en verplichtingen van toepassing op verzoekers die niet op private sectorgenoten van toepassing zijn. Bijgevolg is een beoordeling van hun concurrentiepositie die beperkt is tot de 'fiscale concurrentie', niet ernstig en kan dit derhalve geen pertinente verantwoording zijn voor de Programmawet.

153. Intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen zijn een verlengstuk van de gemeenten. Bijgevolg kunnen zij enkel optreden in het openbaar (gemeentelijk) belang. Enkele voorbeelden van het onderscheid met ondernemingen uit de privésector:

- Het intergemeentelijk samenwerkingsverband is een publiekrechtelijke rechtspersoon "*sui generis*" (art. 11 DIS). Dit houdt in dat zij niet gelijk te stellen zijn met gewone privaatrechtelijke rechtsvormen, zelfs al nemen zij ogenschijnlijk deze vorm aan⁵⁷;
- Het intergemeentelijk samenwerkingsverband is een emanatie van de gemeente. Het wordt opgericht met het oog op het behartigen van het gemeentelijk belang⁵⁸, daar waar een gewone onderneming uiteraard een privaat belang behartigt. De intercommunale kan enkel doelstellingen verwezenlijken die behoren tot het gemeentelijk – en dus het algemeen – belang⁵⁹;
- De toepassing van de Wet Overheidsopdrachten op intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen⁶⁰. Zoals de doctrine ter zake opmerkt, behoort de relatie tussen het bestuur en de opdrachthoudende of dienstverlenende vereniging in de regel tot het kader van de zgn. "*in house* regeling", waarbij de wetgeving overheidsopdrachten niet zou spelen. In dat geval dient men er wel mee te houden te worden dat de intercommunale zelf in de regel voor verdere activiteiten wel een "aanbestedende dienst" zal zijn die voor de organisatie van zijn activiteiten onder de wetgeving inzake overheidsopdrachten valt wat uiteraard niet het geval is voor de private sector.
- De toepassing van de algemene bestuursrechtelijke principes. Het intergemeentelijk samenwerkingsverband is als publiekrechtelijke rechtspersoon een administratieve overheid waarvan de akten en reglementen onder de rechtsmacht van de Raad van

⁵⁷ Omzendbrief BA 2003/09 betreffende de toepassing van artikel 11 van het DIS, BS 19 augustus 2003, zie ook Ruling 2014.007 van 18 maart 2014

⁵⁸ Art. 3 van het Decreet

⁵⁹ Zie art. 12, § 2 van het Decreet. Het doel bestaat uit het verlenen van ondersteunende diensten voor (verschillende) gemeentelijke beleidsdomeinen (dienstverlenende verenigingen) respectievelijk de uitvoering van een of meer duidelijk omschreven bevoegdheden binnen de gemeentelijke beleidsdomeinen.

⁶⁰ K. WAUTERS, "Overheidsopdrachten", in J. DUJARDIN en W. SOMERS, o.c. 252 e.v.

State vallen ⁶¹. De kwalificatie als administratieve overheid leidt ook tot de toepassing van de wet op de formele motivering van bestuurshandelingen ⁶² en de regelgeving inzake openbaarheid van bestuur ⁶³;

- De verbintenissen van intergemeentelijke samenwerkingsverbanden kunnen geen handelskarakter hebben (art. 11, tweede lid DIS). De samenwerking is immers gericht op een dienstverlening die tot de bevoegdheid behoort van de gemeenteraad, zodat een handelskarakter uitgesloten is ⁶⁴.

154. Hun nauwe verknoktheid met de gemeenten is de rode draad doorheen alle bepalingen van het DIS ⁶⁵.

- De bijzondere formaliteiten bij oprichting
- De bestuursrechtelijke controle door de voogdijoverheid (Vlaamse Regering)
- De noodzakelijke controle van de gemeenten t.a.v. eventuele private entiteiten in de raad van bestuur (art. 47)
- [...]

155. Naast de bepalingen uit het DIS zijn er nog tal van andere sectorale regelgevingen waar de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden op een afzonderlijke manier behandeld worden t.a.v. de 'private' sector. Bovendien zijn er ook diverse expliciete decretale regelingen waarin beide types entiteiten gelijkgeschakeld worden (hoger, randnummers 64 tot 67). En de hoger aangehaalde bevoegdheden inzake ruimtelijke ordening (onteigeningsbevoegdheid).

156. De *ratio legis* is steeds terug te brengen op het publiekrechtelijk karakter van de betrokken entiteiten ⁶⁶. Zij worden in dat kader dan ook veeleer als gemeenten behandeld.

157. Recent nog erkende Uw Hof het specifieke statuut van intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, dat zelfs moet onderscheiden worden van autonome gemeentebedrijven. In antwoord op een prejudiciële vraag aangaande de wet tot uitvoering van het interprofessioneel akkoord, oordeelde Uw Hof als volgt ⁶⁷:

B.6. De wetgever vermocht redelijkerwijze ervan uit te gaan dat een einde diende te worden gemaakt aan het verschil in behandeling dat bestond tussen de private ondernemingen en de autonome overheidsbedrijven, door een stelsel van niet-recurrente resultaatsgebonden voordelen in te stellen ten gunste van de tweede categorie, zonder dat stelsel uit te breiden tot de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden.

Zoals de Ministerraad in zijn memorie doet opmerken, beantwoorden de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden als werkgever niet aan dezelfde regels van sociaal overleg als de private ondernemingen of de autonome overheidsbedrijven. Zo zijn zij niet onderworpen aan interprofessionele of sectorale collectieve arbeidsovereenkomsten, noch aan de wetgevingen die gericht zijn tot de werkgevers die onder het toepassingsgebied vallen van de wet van 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités.

⁶¹ Art. 14, § 1 RvS-Wet, zie hierover F. VANDENDRIESSCHE en S. DE SOMER, De toepasselijkheid van algemene bestuursrechtelijke regimes op de gemeentelijk verzelfstandigde agentschappen en de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden", in J. DUJARDIN en W. SOMERS, o.c., 393 e.v.

⁶² Wet 21 juli 1991

⁶³ I.h.b. Art. 4, § 1, 6° Decreet van 26 maart 2004 betreffende de openbaarheid van bestuur en de federale wetgeving ter zake

⁶⁴ M. VERHULST, *Eerste hulp bij intergemeentelijke samenwerking*, Brugge, Uitgeverij Vanden Broele, 2013, 13, art. 11 Vlaams Decreet van intergemeentelijke samenwerking dd. 6 juli 2001 (BS 31 oktober 2001) en Voorafgaande Beslissing nr. 2014.007 dd. 18 maart 2014.

⁶⁵ M.v.T. *Parl. St.* VI. Parl. 2001-2002, nr. 565, 3-4

⁶⁶ M.v.T. *Parl. St.* VI. Parl. 2001-2002, nr. 565, 3-4

⁶⁷ GwH 27 november 2014, nr. 172/2014

Wat de activiteiten betreft die zij uitoefenen in concurrentie met de privésector, kunnen de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, met toepassing van artikel 78 van het decreet van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking, privaatrechtelijke rechtspersonen oprichten die onder het toepassingsgebied vallen van de wet van 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités, en kunnen zij het voordeel van het in het geding zijnde stelsel genieten.

158. Uit het voorgaande blijkt aldus dat er diverse bepalingen van publiek- en gemeenrecht zijn die op een belangrijke manier ingrijpen in de activiteiten van een intercommunale, intergemeentelijk samenwerkingsverband of projectvereniging. De wetgever heeft zijn motivering evenwel beperkt tot de fiscale regeling die afwijkend is. Hij heeft evenwel geen rekening gehouden met het feit dat ook alle andere wetgeving in een afzonderlijk regime voorziet.

2.2.2. Wegwerken ongelijke behandeling tussen intergemeentelijke samenwerkingsverbanden enerzijds en autonome gemeentebedrijven anderzijds

159. Een tweede verantwoording van de Wetgever (zie hoger randnummers 0 tot 39) is het wegwerken van de door Uw Hof vastgestelde ongelijke fiscale behandeling tussen intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en autonome gemeentebedrijven. In essentie houdt dit een verwijzing in naar twee eerdere uitspraken van Uw Hof inzake autonoom gemeentebedrijf Elektriciteitsnet Izegem (ETIZ)⁶⁸. Wij hernemen hier de belangrijkste overwegingen ter zake:

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.

⁶⁸ GwH 6 december 2012, nr. 148/2012 en GwH 17 juli 2014, nr. 114/2014. De discussie betrof volgende situatie. Het stond niet in betwisting dat ETIZ in haar hoedanigheid van autonoom gemeentebedrijf onderworpen was aan de vennootschapsbelasting. ETIZ argumenteerde dat het gelijkheidsbeginsel geschonden was omdat intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, die dezelfde taken op zich nemen (instaan voor het beheer van het elektriciteitsnet) aan een ander fiscaal regime onderworpen waren.

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.

160. Uw Hof heeft aangegeven waarin de schending van het gelijkheidsbeginsel bestond, met name doordat artikel 180, 1° W.I.B.'92 "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".

161. Verzoekende partijen stellen vast dat de Wetgever op twee manieren aan de vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel had kunnen remediëren.

162. De meest logische en minst ingrijpende oplossing was een systeem uit te werken waarbij alle publiekrechtelijke entiteiten die vergelijkbare taken uitoefenen (en die niet in concurrentie treden met de privésector) zouden zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.

163. De wetgever heeft voor de meest ingrijpende oplossing gekozen. Art. 17 van de Programmawet heft art. 180, 1° W.I.B.'92 op. Dit heeft tot gevolg dat ook tal van entiteiten die geen vergelijkbare taken uitoefenen met autonome gemeentebedrijven door de maatregel geraakt worden. Aangezien de gevolgen nu veel verder gaan dan nodig op basis van het aangehaalde motief (aanpassing van de fiscale wet aan de door Uw Hof gewezen arresten), is de Programmawet disproportioneel ten aanzien van het hier besproken motief van de wetgever.

164. Bovendien heeft de wetgever een bijkomende ongelijke behandeling in het leven geroepen met de Programmawet. Immers zullen de activiteiten van gemeenten in eigen beheer nu niet langer gelijk behandeld worden met deze van intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, projectverenigingen én autonome gemeentebedrijven.

165. Met andere woorden, er is niet geheel tegemoet gekomen aan de vaststellingen van Uw Hof, zodat de verwijzing naar de ETIZ arresten niet als een voldoende motivering kan beschouwd worden voor de genomen maatregelen bestaat in de afschaffing van de neutraliteit van (fiscale) behandeling tussen activiteiten in eigen beheer van een gemeente en activiteiten van een gemeente georganiseerd via een intercommunale, intergemeentelijk samenwerkingsverbanden of projectverenigingen.

2.3. Tussenbesluit: onverantwoorde discriminatie

166. De (federale) fiscale wetgever beschikt over een ruime autonomie bij het vaststellen van het fiscale regime of de belastbare grondslag van de Belgische ingezetenen. De wetgever is bij de uitoefening van deze bevoegdheid wel gebonden door de Grondwettelijke principes ter zake.

167. Zoals hoger aangetoond heeft de wetgever sinds jaar en dag een fiscale neutraliteit voorzien voor activiteiten van de gemeente en activiteiten van intercommunales. Dit omwille van het feit dat de beide entiteiten, zowel op grond van het publiekrecht als het gemeenrecht vergelijkbaar zijn (randnummers 41 tot 71).

168. Zonder nadere of pertinente verantwoording wordt dit evenwicht nu eenzijdig opgeheven door de federale wetgever.

169. Er is geen pertinente verantwoording waarom de activiteiten van een gemeente fiscaal fundamenteel anders moeten behandeld indien zij binnen de gemeente worden uitgeoefend, dan wel wanneer de gemeente vergelijkbare activiteiten, gebruik makende van de grondwettelijk voorziene vrijheid van vereniging, gezamenlijk met andere gemeenten wil organiseren.

170. De verantwoording ter zake voldoet niet.

171. Immers bestaat dit vooreerst uit het creëren van een fiscaal "level playing field" tussen private en overheidssector. In de mate dat de gemeenten nu bepaalde activiteiten die op

vandaag in intercommunales zijn ondergebracht, terug naar zich toe zouden trekken, zullen deze steeds buiten het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting blijven. Met andere woorden, de ongelijke behandeling tussen beide (gemeenten en intercommunales) kan geenszins verantwoord worden in het licht van dit doel van de wet.

172. Het gemaakte onderscheid tussen gemeenten en intercommunales is evenmin verantwoord op grond van het tweede motief van de wetgever. Het wegwerken van de door uw Hof vastgestelde discriminatie van autonome gemeentebedrijven is immers niet volledig gebeurd. Hetzelfde geldt hier immers, in de mate dat de gemeenten de activiteiten die niet in concurrentie treden met ondernemingen uit de privésector opnieuw naar zich toe zouden trekken (voor zover deze al niet door de gemeenten worden uitgeoefend, blijft de vastgestelde ongelijke behandeling bestaan.

173. Bijgevolg schendt de Programmawet het gelijkheidsbeginsel, doordat zij een nieuwe ongelijke behandeling creëert tussen gemeenten enerzijds en intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen anderzijds, zonder enige redelijke verantwoording in het licht van doel en strekking van de wet.

3. Derde onderdeel: Er is geen voldoende verantwoording voor het verschil in behandeling tussen intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen enerzijds, en de overige entiteiten die op grond van artikel 180 W.I.B.'92 van de vennootschapsbelasting zijn uitgesloten anderzijds (schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet)

174. De wijziging aangebracht door de bestreden bepalingen van de Programmawet is vrij specifiek. De Programmawet beperkt zich immers tot opheffing van artikel 180, 1° W.I.B.'92, zonder acht te slaan op de andere entiteiten (behorende tot de openbare sector) die bij voortduur uitgesloten blijven van de vennootschapsbelasting op grond van artikel 180 W.I.B.'92 juncto artikel 220, 2° W.I.B.'92.

175. Wanneer de motivering van een maatregel (onder meer) bestaat in "het creëren van een loyale fiscale concurrentie tussen de privésector en de overheidssector" rijst de vraag waarom de ingreep beperkt blijft.

176. Een blik op de op heden nog bestaande uitzonderingen van artikel 180 W.I.B.'92 toont immers aan dat het onderscheid met de intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen, wanneer men louter het wegwerken van deloyale fiscale concurrentie tussen de publieke en private sector als uitgangspunt neemt, niet verantwoord is.

177. Uit het hoger opgenomen overzicht van de totstandkoming van artikel 180, 1° W.I.B.'92 blijkt dat de wetgever van oudsher rekening houdt met het specifieke karakter van de intercommunales, als openbare instellingen die een emanatie van de lokale besturen zijn (hoger randnummers 41 tot 56). Uit het overzicht dat volgt zal blijken dat de wetgever ook van oudsher een gelijkschakeling voor ogen had van alle entiteiten die een publiek karakter hebben.

3.1. Haveninstanties (art. 180, 2° W.I.B.'92)

178. Specifiek aangaande de gemeentelijke havenbedrijven, merkte ook de Raad van State op dat dit een mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel zou kunnen omvatten ⁶⁹:

Gelet op de daarbij gehanteerde uitgangspunten, namelijk het wegwerken van een door het Grondwettelijk Hof vastgestelde discriminatie in hoofde van de autonome gemeentebedrijven en het creëren van een loyale fiscale concurrentie tussen de privésector en de overheidssector, rijst de vraag of ook voor andere in artikel 180 vermelde instanties (bijvoorbeeld de haveninstanties

⁶⁹ Advies van de Raad van State nr. 56 773/1/2/3/4 van 17 november 2014, *Parl. St. Kamer*, nr. 0672/001, 180. Het betrof artikelen 14-24 van het voorontwerp.

die voorkomen in artikel 180, 2°, van het WIB 92) niet op dezelfde wijze dient te worden gehandeld. Gezien de korte tijd waarbinnen dit advies dient te worden gegeven, heeft de afdeling Wetgeving dit vraagpunt niet nader kunnen onderzoeken.

179. De wetgever heeft verder geen rekening gehouden met deze bedenking en is er zelfs niet verder op ingegaan. Nochtans is deze opmerking zeer pertinent.

180. De wet van 23 april 1970⁷⁰ voerde diverse wijzigingen toe aan wat uiteindelijk artikel 180 W.I.B.'92 is geworden (zie reeds hoger randnummers 48 e.v.). In deze context werd onder meer de uitsluiting van de vennootschapsbelasting van de Havens uitgebreid. De wetgever stelde immers vast dat niet "alle vennootschappen, verenigingen, instellingen enz. die de aard van openbare inrichtingen of instellingen van openbaar nut" hadden, aan hetzelfde regime onderworpen waren.

181. De overwegingen om de Havens aan de rechtspersonenbelasting (toen nog vennootschapsbelasting met afzonderlijk regime⁷¹) te onderwerpen waren erg duidelijk⁷²:

Het kan niet worden betwist dat die instellingen zich bezighouden met een handelsbedrijvigheid of met verrichtingen van winstgevende aard en dus volgens het gemeen recht aan de vennootschapsbelasting moeten worden onderworpen.

Nochtans:

- Ontsnappen de havens van Gent en van Antwerpen [...] aan de vennootschapsbelasting omdat zij afhangen van de plaatselijke gemeentebesturen, die onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting welke geacht wordt overeen te stemmen met de voorheffingen met betrekking tot de onroerende en roerende inkomsten waartoe zij het genot hebben;

-Is de haven van Brussel [...] in principe niet volgens het gemeen recht aan de vennootschapsbelasting onderworpen, en dat krachtens een arrest van het Hof van beroep te Brussel [...] dat aan deze maatschappij de aard gaf van intercommunale vereniging [...]. Haar belasting stemt derhalve ook overeen met de voorheffingen op de onroerende en roerende inkomsten van de vennootschap;

-Geniet de haven van Brugge [...] eveneens van gezegde rechtspraak van het Hof van beroep.

In feite zou alleen de Haven van Luik [...] de vennootschapsbelasting volgens gemeen recht verschuldigd zijn.

Dit gebrek aan eenvormigheid heeft de Regering ertoe gebracht U voor te stellen alle niet als gemeentebedrijf geëxploiteerde havens aan hetzelfde belastingstelsel te onderwerpen als datgene welk thans op de intercommunale verenigingen van toepassing is: de vennootschapsbelasting zou dus worden beperkt tot de voorheffingen op hun onroerende en roerende inkomsten

182. De wetgever oordeelde aldus dat er een noodzakelijk verband bestond tussen de havens en de intercommunales, omwille van hun publieke karakter. Om die reden werden zij aan hetzelfde belastingregime onderworpen.

183. Overigens heeft de wetgever ook later nog ingegrepen, bijvoorbeeld door de Havens van Gent en Antwerpen, die vanaf medio jaren '90 als autonoom gemeentebedrijf werden georganiseerd, ook expliciet onder de rechtspersonenbelasting te brengen. Opnieuw blijkt uit de

⁷⁰ Wet van 23 april 1970 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, BS 6 mei 1970.

⁷¹ Zie de wetshistoriek hoger randnummers 41 - 48

⁷² Parl. St. Kamer, 1969-1972, nr. 523/1

voorbereidende werken de vaste wil om een gelijkschakeling te bekomen met publieke instellingen en ook gemeenten⁷³.

184. Het Vlaamse decreet van 2 maart 1999 bevestigt de mogelijkheid om aan havenbedrijven een machtiging tot onteigening toe te kennen. In de mate dat voldaan is aan de desbetreffende bepalingen van de VCRO, zal er dus ook een ongelijke behandeling ontstaan tussen havenbedrijven enerzijds en intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen anderzijds bij de uitvoering van het eveneens decretaal gestuurde lokale grondbeleid met toepassing van het principe van planologische neutraliteit. De havenbedrijven zijn, net zoals de gemeenten, immers niet onderworpen aan enige belasting op eventuele meerwaarden. De intercommunales zijn dit wel, ongeacht of ze aan de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting (categorie 3) onderworpen zijn.

185. In het decreet van 6 november 2013 stelt men het Havenbedrijf Gent zelfs expliciet gelijk met autonome gemeentebedrijven voor de toepassing van het decreet van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking⁷⁴.

186. Het principe dat de wetgever aldus hanteerde is dat Havens, omwille van hun publieke karakter aan een gelijk regime moesten onderworpen worden als de intercommunales, welke eveneens dergelijk publiek karakter hebben.

3.2. Vervoersmaatschappijen

187. Ook de Vervoersmaatschappijen zijn van oudsher opgenomen in de uitzondering de vennootschapsbelasting (nu art. 180, 6°-8°⁷⁵).

188. In dit kader zullen verzoekende partijen nader ingaan op de situatie van de Vlaamse Vervoersmaatschappij. Zij is ontegensprekelijk belast met taken van algemeen belang. Desondanks treedt zij in bepaalde gevallen net zo goed op in concurrentie met de private sector. Er is immers geen monopolie van alle vormen van bezoldigd personenvervoer (taxi's, private busondernemingen).

189. Bovendien kan de Vlaamse Vervoersmaatschappij zelfs de exploitatie van opdrachten van "niet-grensoverschrijdend bezoldigd geregeld vervoer", waar zij wel een monopolie heeft, alsnog uitbesteden aan andere uitbaters⁷⁶ (die dan onder de vennootschapsbelasting zouden vallen).

190. De onderwerping aan de rechtspersonenbelasting is hier dan ook gebaseerd op overwegingen van algemeen belang. Zelfs al zouden de activiteiten van de Vlaamse Vervoersmaatschappij een exploitatie van een onderneming inhouden (hetgeen *prima facie* zeker niet valt uit te sluiten), is de uitsluiting van de vennootschapsbelasting verantwoord omwille van de verknochtheid met het algemeen belang en de diverse opdrachten van algemeen belang die zijn toegewezen aan de Vlaamse Vervoersmaatschappij die aan private ondernemingen niet zijn toegewezen. Opnieuw speelde het publieke karakter een hoofdrol.

191. Ook de Vlaamse Vervoersmaatschappij kan overigens gemachtigd worden om tot onteigening ten algemene nutte over te gaan⁷⁷.

192. Hetzelfde evenwicht lag ongetwijfeld aan de basis van de vrijstelling van intercommunales. Ook zij hebben als openbare besturen diverse bijkomende verplichtingen, die hetzij voortvloeien

⁷³ Wet van 6 juli 1997 tot wijziging van artikel 180 van het W.I.B.'92, BS 23 oktober 1997 ; *Parl. St.* Kamer 1996-1997, nr. 862/1 ; *Vr & Antw.* Senaat, 12 maart 1996, nr. 1-12, 566 ; *Handelingen* Kamer, plenaire vergadering, 24 oktober 1996, 3851

⁷⁴ Art. 8 Decreet houdende de omvorming van het Havenbedrijf Gent tot een naamloze vennootschap van publiek recht, BS 6 november 2013.

⁷⁵ De regeling voor de vervoersmaatschappijen werd ingevoerd bij regeringsargument en unaniem goedgekeurd in de commissie gedurende de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 20 november 1962 tot hervorming van de inkomstenbelastingen: *Parl. St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 191-192

⁷⁶ Art. 16 Vlaams decreet van 20 april 2001 betreffende de organisatie van het personenvervoer over de weg, BS 21 augustus 2001

⁷⁷ Art. 31, Decreet van 31 juli 1990 betreffende het publiekrechtelijk vormgegeven extern verzelfstandigd agentschap Vlaamse Vervoermaatschappij - De Lijn, BS 27 oktober 1990

uit het feit dat zij als publieke rechtspersonen niet anders kunnen dan het algemeen belang nastreven, hetzij uit diverse Decretale verplichtingen (zie hoger randnummers 153 e.v.).

3.3. Waterzuiveringsmaatschappijen

193. Een laatste groep van entiteiten waar verzoekers verder op zullen ingaan zijn de waterzuiveringsmaatschappijen.

194. In de voorbereidende werken bij de wetgeving die uiteindelijk heeft geleid tot hun uitsluiting van de rechtspersonenbelasting komt het volgende naar voor ⁷⁸:

Dit amendement wordt verantwoord als volgt:

Artikel 13 van onderhavig ontwerp zou onder de vennootschappen, verenigingen, instellingen enz. die de aard van openbare inrichtingen of instellingen of van nutsbedrijven hebben, opnieuw een onderscheid invoeren inzake directe belastingen.

Dat de wetgever dit onderscheid heeft willen vermijden, blijkt uit artikel 27 van de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen en uit de wet van 23 april 1970 die het belastingstelsel van de voormelde lichamen verder heeft geharmoniseerd.

Bij deze laatste wet werd artikel 103 van het wetboek van de inkomstenbelastingen (voortgekomen uit voormeld artikel 27 van de wet van 20 november 1962) aldus gewijzigd dat de erin genoemd lichamen, niettegenstaande zij een handels- of nijverheidsbedrijf uitoefenen waarvan de winst normaal de vennootschapsbelasting zou moeten dragen, voor deze belasting slechts belastbaar zijn naar hun onroerende en roerende inkomsten, en dat hun belasting wordt geacht overeen te stemmen met de voorheffingen op deze inkomsten.

Het is verantwoord voor de waterzuiveringsmaatschappijen dezelfde regeling toe te passen. Inderdaad [...] zijn zij niettemin publiekrechtelijke verenigingen, onderworpen aan de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle op sommige organismen van openbaar nut. Er mag inderdaad niet uit het oog worden verloren dat zij een taak van openbaar belang vervullen en zij slechts bijkomstig een handels- of nijverheidsactiviteit zullen uitoefenen.

Het zou derhalve niet verantwoord zijn deze maatschappijen aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen. Trouwens ook de waterdistributiebedrijven, die onder de wet van 18 augustus 1907 vallen, zijn aan het bijzondere stelsel van artikel 103 van het Wetboek van de inkomstenbelasting onderworpen.

195. Opnieuw verwijst de wetgever naar het evenwicht tussen enerzijds taken van openbaar belang en anderzijds de handels- en nijverheidsactiviteiten, die hij terecht als bijkomstig omschrijft aan dit openbaar nut. Zoals hoger uitgebreid aangetoond geldt hetzelfde tot op heden in hoofde van intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen.

196. Overigens blijft ook de laatste aangehaalde passage erg pertinent. Immers tot op vandaag zijn vele drinkwatermaatschappijen georganiseerd als intercommunales of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden. Bijgevolg zullen zij ingevolge de opheffing van artikel 180, 1° W.I.B.'92 opnieuw een ander fiscaal regime ondergaan dan de waterzuiveringsmaatschappijen. Dit is niet wat de wetgever destijds voor ogen had, aangezien hij net de gelijkschakeling wou bewerkstelligen.

197. Tot slot hebben ook waterzuiveringsmaatschappijen de mogelijkheid om tot onteigening over te gaan binnen de daartoe voorziene regelgeving ⁷⁹.

⁷⁸ ParL. St. Senaat 1970-1971, nr 362, 2-3

⁷⁹ Art. 12 wet 26 maart 1971, zoals van toepassing in het Vlaamse Gewest

3.4. Tussentijds besluit: de Programmawet voert een nieuwe discriminatie in

198. De situaties van de intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen zijn vergelijkbaar met deze van de overige in artikel 180 W.I.B.'92 genoemde entiteiten. De wetgever past dit principe reeds jaren consequent toe en heeft steeds de nodige maatregelen genomen om er voor te zorgen dat alle vergelijkbare entiteiten op grond van artikel 180 W.I.B.'92 aan eenzelfde regime onderworpen zouden zijn. De wetgever wilde dat het fiscale stelsel van entiteiten in bepaalde gevallen rekening houdt met hun publiek karakter.

199. Uw Hof bevestigde reeds dat dit een legitieme doelstelling kan zijn van de wetgever⁸⁰.

200. In het licht van het doel en strekking van de Programmawet, is het ingevoerde onderscheid tussen enerzijds intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen en anderzijds de nog steeds in artikel 180 W.I.B.'92 vernoemde entiteiten niet voldoende verantwoord.

201. Het is niet in te zien hoe men op grond van de overweging dat de deloyale fiscale concurrentie tussen de publieke en de private sector moet worden opgelost, uitsluitend de entiteiten bedoeld in artikel 180, 1° W.I.B.'92 aan de vennootschapsbelasting zou onderwerpen.

202. Zoals aangetoond zijn er nog steeds entiteiten die uit hun aard zijn uitgesloten van de vennootschapsbelasting, die evenwel ontegensprekelijk in concurrentie treden met private entiteiten (zoals de Vlaamse Vervoersmaatschappij). Daarenboven zijn er nu bepaalde intercommunales of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden uitgesloten uit artikel 180 W.I.B.'92 die niet in concurrentie kunnen treden met ondernemingen uit de private sector, omdat zij over een monopolie beschikken (zoals bijvoorbeeld in de gas- en elektriciteitsdistributiesector).

203. De ongelijke behandeling van intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen is overigens niet beperkt tot de vergelijking met de expliciet in artikel 180 W.I.B.'92 opgenomen entiteiten.

204. De wetgever geeft geen enkele verantwoording voor het beperken van de bestreden maatregelen (onderwerping aan de vennootschapsbelasting (of minstens aan de rechtspersonenbelasting categorie 3) tot intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen zoals verzoekende partijen.

205. Zoals uit het historisch overzicht blijkt zijn verzoekende partijen in het licht van doel en strekking van artikel 180 W.I.B.'92 vergelijkbare entiteiten met de entiteiten die bij voortduur zijn uitgesloten van de vennootschapsbelasting.

206. De wetgever heeft bijgevolg een niet-verantwoorde ongelijke behandeling gecreëerd tussen verzoekende partijen en de entiteiten die bij voortduur op grond van artikel 180 W.I.B.'92 zijn uitgesloten van de vennootschapsbelasting. De bestreden bepalingen van de Programmawet schenden bijgevolg het (fiscale) gelijkheidsbeginsel, zoals beschermd door artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

4. Vierde onderdeel: Activiteiten van intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen kunnen omwille van hun specifieke regelgeving niet worden gelijkgesteld met activiteiten van private rechtspersonen (schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet)

207. Uit de programmawet volgt nu dat intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen fiscaal gelijk behandeld worden met private rechtspersonen. In zoverre zij geen onderneming exploiteren of zich niet bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard, zullen zij onderworpen worden aan de rechtspersonenbelasting "categorie drie". Indien zij dit niet kunnen aantonen, zullen zij automatisch onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting.

⁸⁰ GwH nr. 166/2004, 28 oktober 2004 ; in gelijke zin: GwH nr. 14/2004, 21 januari 2004, overweging B.5.; GwH nr. 8/2004, 21 januari 2004, overweging B.3.

208. Zoals hoger is aangetoond, zijn er evenwel fundamentele verschillen, in de manier waarop zij hun activiteiten kunnen ontplooiën tussen de hier bedoelde publieke entiteiten en private entiteiten (zie hoger, i.h.b. randnummers 151 tot 158).

209. Bijgevolg menen verzoekers dat zelfs indien er sprake zou zijn van de exploitatie van een onderneming of het zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard in hun hoofde, zij zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden met private entiteiten.

210. De wet voorziet zoals hoger aangetoond evenmin in een pertinente motivatie voor het gelijk behandelen van deze niet vergelijkbare situaties. Derhalve is ook om deze reden het gelijkheidsbeginsel geschonden.

IV. IN ONDERGESCHIKTE ORDE

DERDE MIDDEL: HET ARTIKEL 26 VAN DE PROGRAMMAWET SCHENDT HET VERBOD OP RETROACTIVITEIT EN HET RECHT OP EIGENDOM

211. In ondergeschikte orde zullen verzoekers aantonen, dat zo er geen sprake zou zijn van een schending van de federale loyaliteit of het verbod op discriminatie (*quod certe non*), de overgangsmaatregelen zoals (al dan niet) voorzien in artikel 26 van de Programmawet het beginsel van niet-retroactiviteit en het gelijkheidsbeginsel schenden.

1. Overgangsregeling

1.1. De gevolgen van de regeling ten aanzien van de in het verleden opgebouwde reserves (bij overgang naar vennootschapsbelasting) (art. 26.2° Programmawet)

212. De Programmawet voorziet in artikel 26 een overgangsregeling voor die entiteiten die zouden overgaan van de rechtspersonenbelasting 'categorie 2' naar de vennootschapsbelasting. Deze regeling heeft vooreerst een belangrijke impact op de reserves die in het verleden definitief waren opgebouwd.

213. In het bestaande regime konden reserves ten aanzien van de in artikel 264, eerste lid bedoelde entiteiten ("de overheid") belastingvrij worden uitgekeerd. Zij zouden daarnaast, indien ze worden uitgekeerd aan een niet-publieke entiteit en betrekking hebben op andere winsten dan deze die betrekking hebben op de verdeling van elektriciteit, een belasting van 25,75% (onderhevig aan voorafbetalingen) ondergaan in hoofde van de intercommunale (zie hoger, randnummers 50 tot 53).

214. De overgangsregeling van de Programmawet is overgenomen van artikel 154 van de wetgeving die destijds is uitgewerkt voor de overgang van Bpost naar de vennootschapsbelasting.⁸¹

215. Deze regeling beschouwt de 'historische reserves', zijnde de reserves die zijn opgebouwd onder het regime van de rechtspersonenbelasting, niet als reeds belaste reserves in de vennootschapsbelasting, maar wel als vrijgestelde reserves.

216. Ingevolge deze kwalificatie blijven de betrokken 'historische' reserves slechts vrijgesteld van vennootschapsbelasting indien voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde bedoeld in artikel 190 W.I.B.'92. Zij moeten dus op een afzonderlijke rekening van het passief geboekt blijven. Dit wil zeggen dat de historische reserves alsnog aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden zodra de entiteit deze afzonderlijke passiefrekening aantast.

217. Reserves die bestonden op 31 december 2014 en die bij de winstverdeling van een later belastbaar tijdperk zouden worden uitgekeerd worden per definitie "aangetast", aangezien zij zullen verdwijnen van de afzonderlijke passiefrekening van de balans. De latere uitkering van historische reserves zal dus aanleiding geven tot het ontstaan van een belastbaar resultaat in de vennootschapsbelasting, alwaar een belastingdruk van 34% op de reserves zal drukken.

218. Zelfs bij uitkering aan private aandeelhouders is de belasting verhoogd, aangezien in hoofde van de intercommunale nu 34% verschuldigd zou zijn, i.t.t. de huidige 25,75%.

219. Nochtans hebben deze historische reserves in het verleden, bij hun reservering al hun definitieve fiscale regime ondergaan in de rechtspersonenbelasting. Dit is het logische gevolg van het eenjarigheidsbeginsel. Door deze reserves nu slechts als vrijgestelde en niet als belaste reserves te kwalificeren heeft de maatregel een duidelijk retroactief effect. *De facto* past de wetgever immers het nu geldende regime van vennootschapsbelasting toe op alle historische reserves die bij de winstverdeling van latere boekjaren zouden worden uitgekeerd.

220. In de omzendbrief nr. Ci.D. 19/292.822 van 19 september 1977⁸² heeft de belastingadministratie zelf een overgangsregeling voorzien voor lichamen die de overgang

⁸¹ Art. 154, Programmawet 27 december 2005, BS 30 december 2005.

maken van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting. Men past daar het principe van de 'step up' toe. Vermogen opgebouwd tijdens de periode dat een lichaam onderworpen was aan de rechtspersonenbelasting, is in dat kader niet belastbaar bij overgang naar de vennootschapsbelasting, noch nadien. De reserves verkrijgen immers het statuut van reeds belaste reserves. De rechtsleer bevestigt dat dit principe de voorkeur moet genieten, vermits het vermogen opgebouwd gedurende de onderwerping aan de rechtspersonenbelasting, in het verleden het geëigend belastingregime heeft ondergaan.⁸³

221. Dit is hier dus uitdrukkelijk niet het geval. Er is met andere woorden een retroactief effect van de maatregel op de historische reserves. De wetgever lijkt niet te willen erkennen dat deze hun definitief belastingregime hebben ondergaan.

222. Nochtans bevestigde Uw Hof⁸⁴ omtrent retroactiviteit bij fiscale maatregelen het volgende:

Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken.

223. De maatregelen voorzien in artikel 27 van de Programmawet temperen dit effect, zij het slechts gedeeltelijk. Uitkeringen verbonden aan de afsluiting van het laatste boekjaar onder het regime van de rechtspersonenbelasting, blijven de bestaande regels volgen ingevolge art. 27, eerste en tweede lid. Met andere woorden: de betrokken entiteiten kunnen bij de afsluiting van het boekjaar dat eindigde op 31 december 2014⁸⁵ nog reserves uitkeren om dit retroactieve fiscale effect te ontlopen.

224. Nochtans zijn niet alle betrokken entiteiten *de facto* in de mogelijkheid om op korte termijn de financiële middelen vrij te maken om dergelijke uitkering te organiseren bij de afsluiting van het laatste boekjaar dat onder het oude regime kwalificeerde. Dit past vaak niet in de langetermijnstrategie van uitkering van reserves en dergelijk meer.

225. Het voorgaande bevestigt dat er *in casu* sprake is van een maatregel met retroactieve werking. De historische reserves en de onderliggende inkomsten ondergingen hun definitief fiscaal regime op datum van afsluiting van het boekjaar waarin ze ontstaan zijn. De beperkte overgangsmaatregel die voorzien is komt niet tegemoet aan alle problemen en dwingt de belastingplichtigen bovendien tot bepaalde beslissingen (uitkering dividend) welke zij onder normale omstandigheden en bij consequent fiscaal overgangsrecht niet zouden hebben moeten nemen.

1.2. De behandeling van afschrijvingen en vorige verliezen bij de overgang naar de vennootschapsbelasting (art. 26, 5° en 6° Programmawet)

226. Dezelfde problematiek is te noteren met betrekking tot de overgangsregeling voor afschrijvingen, min – of meerwaarden etc.

227. De wetgever behandelt deze alsof de intercommunale, het intergemeentelijk samenwerkingsverband of de projectvereniging "altijd aan de vennootschapsbelasting onderworpen is geweest" (art. 26, 5° Programmawet).

228. Dit heeft een belangrijk retroactief effect tot gevolg. Een voorbeeld kan dit duiden. Stel dat de intercommunale in 2010 een gebouw kocht voor 100, af te schrijven op 33 jaar. De boekwaarde op vandaag (2015) is dus 85. De werkelijke waarde is inmiddels door de

⁸² www.fisconetplus.be

⁸³ P. RENS EN M. DOORNAERT, "Overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting", AFT 2011, afl. 5, 11.

⁸⁴ GwH 5 maart 2015 nr. 25/2015, B.9.1.

⁸⁵ Mutatis mutandis voor wat betreft gebroken boekjaren

prijzevolutie op de markt gestegen naar 120 op 31 december 2014 (datum van afsluiting van het laatste boekjaar in de rechtspersonenbelasting. Stel dat de intercommunale dit gebouw verkoopt op 1 januari 2015 voor een prijs van 120.

229. Ingevolge artikel 26, 5° Programmawet zal de intercommunale vennootschapsbelasting verschuldigd zijn op de gerealiseerde meerwaarde, zijnde (120 verkoopprijs - 85 boekwaarde=) 35.

230. Nochtans is de gerealiseerde meerwaarde in dit voorbeeld 100% terug te brengen op afschrijvingen en waardeinstijgingen die zich hebben voorgedaan onder het regime van de rechtspersonenbelasting.

231. In een normale situatie van overgang van één wettelijk bepaald regime (artikel 180, 1° W.I.B.'92) naar een nieuw stelsel, werkt men met een zogenaamde "fiscale openingsbalans", waarbij men in feite een afrekening maakt van de eventuele meer- en minderwaarden die zich hebben gemanifesteerd onder het oude regime en die aldus vreemd zijn aan de vennootschapsbelasting⁸⁶. Dit is ook het door de fiscale administratie gehanteerde principe⁸⁷.

232. Doordat de wetgever hier ingrijpt op mogelijke meer- en minderwaarden die zijn ontstaan, zij het dat ze zich nog niet hebben gerealiseerd, gedurende het regime van de rechtspersonenbelasting, heeft de Programmawet een retroactieve werking.

233. Hetzelfde geldt overigens voor het niet- aanvaarden van eventuele in het verleden opgebouwde verliezen.

1.3. Gebrek aan overgangsmaatregelen voor overgang binnen de rechtspersonenbelasting

234. Ook voor die intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen die aan de voorwaarden voldoen om blijvend onder de rechtspersonenbelasting te vallen, rijst een probleem van (gebrek aan) overgangsrecht.

235. Zij zullen immers hoe dan ook "verhuizen" binnen de rechtspersonenbelasting, aangezien zij nu zullen belast vallen onder "categorie 3" (art. 220, 3° W.I.B.'92) (zie hoger randnummers 75-79 en 85-92).

236. Het gevolg is onder meer dat zij nu belastbaar zullen zijn op bepaalde meerwaarden gerealiseerd op onroerend goederen (artikel 224, 4° en 6° juncto artikelen 90, 8° en 90, 10° W.I.B.'92). De wetgever heeft niet in enige overgangsmaatregel voorzien. De belasting van eventuele meerwaarden zal aldus gebeuren alsof de betrokken entiteit steeds onder artikel 220, 3° W.I.B.'92 belastbaar was. Opnieuw is dit een retroactieve ingreep op fiscale feiten die hun definitief regime hebben ondergaan.

2. Non-retroactiviteit

2.1. Eerste onderdeel: verbod op retroactiviteit en het rechtszekerheidsbeginsel

2.1.1. Voorzienbaarheid

237. In de rechtsleer en de rechtspraak noemt men het verbod op retroactiviteit in één adem met het beginsel van de rechtszekerheid⁸⁸.

238. Uw Hof erkende reeds het belang van de non-retroactiviteit van de wet – en meer bepaald van de fiscale wet – omwille van het beginsel van de rechtszekerheid. In het recente arrest inzake de zgn. omzettingstaks⁸⁹ oordeelde Uw Hof als volgt:

⁸⁶ P. RENS EN M. DOORNAERT, "Overgang van rechtspersonen- naar vennootschapsbelasting", *AFT* 2011, afl. 5, 5-16.

⁸⁷ Omzendbrief nr. Ci.D. 19/292.822 van 19 september 1997, www.fisconet.be

⁸⁸ M. DASSESE, "Retroactiviteit in het fiscaal recht – Een stand van zaken in België en in de Europese Gemeenschap", *TFR* 2001/16, afl. 208, 879-883.

⁸⁹ GwH 5 februari 2015, nr. 12/2015.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

239. Dit beginsel houdt in dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk moet zijn, en dit wel op dergelijke wijze dat het rechtssubject redelijkerwijs de gevolgen kan voorzien van een bepaalde wet op het moment dat deze wet uitwerking krijgt. Uw Hof bevestigde in het kader van het eenjarigheidsbeginsel in fiscale zaken dat de fiscale kwalificatie van een gebeurtenis definitief is op de laatste dag van het betrokken belastbaar tijdperk.

240. De rechtspraak en de rechtsleer erkent het rechtszekerheidsbeginsel of het beginsel van de niet-retroactiviteit als een algemeen rechtsbeginsel aan hetwelk een grondwettelijke waarde werd toegekend⁹⁰.

241. Daarnaast beschouwt men het rechtszekerheidsprincipe ook als een beginsel van behoorlijk bestuur. De rechtsonderhorige moet op een voldoende precieze manier de rechtsgevolgen van zijn handelingen kunnen kennen. Het Hof van Justitie⁹¹ en het EHRM⁹², alsook door de Belgische hoven en rechtbanken erkenden dit reeds. De Raad van State erkent ook dat het rechtszekerheidsbeginsel onder meer inhoudt "dat de inhoud van het recht 'voorzienbaar' en 'toegankelijk' moet zijn"⁹³.

242. Het beginsel van rechtszekerheid of non-retroactiviteit dat aldus is verheven tot een grondwettelijk principe, dringt zich op aan zowel de federale als de regionale wetgever. De wetgever is gebonden door deze beginselen en kan deze in bepaalde omstandigheden afwegen ten aanzien van geschreven grondwettelijke beginselen (gelijkheidsbeginsel, legaliteitsbeginsel. Verschillende auteurs binnen het fiscaal recht onderschrijven deze stelling⁹⁴.

243. Ook Uw Hof toetste reeds aan dit principe, ook in fiscale zaken⁹⁵.

2.1.2. Retroactiviteit van een fiscale norm

244. Rekening houdend met het voorgaande, is de terugwerkende kracht van een wet slechts toelaatbaar wanneer dwingende vereisten die de openbare orde raken ze verantwoorden en voor zover de inbreuk evenredig is met het nagestreefde doel⁹⁶.

⁹⁰ GwH 19 februari 1997, nr. 7/97, GwH 19 juli 2003 nr. 100/2003, GwH 26 juni 2002, nr. 106/2002 en P. POPELIER, *Procederen voor het Grondwettelijk Hof*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 156 en I. VEROUGSTRAETE, J.-F. LECLERQ, A. BOSSUYT EN T. ERNIQUIN, *Jaarverslag van het Hof van Cassatie van België, 2002-2003*; www.cass.be; 128 en R. HENDRICÉ, N. BISSCHOP, "La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en matière de régies communales autonomes: une piste de réflexion pour la taxation des intercommunales?", *Actualités Fiscales* 2014, afl. 43, 1 e.v.

⁹¹ HvJ 29 april 2004, C-17/01; HvJ 27 september 2007, C-409/04.

⁹² Zie voor een overzicht: P. POPELIER, "Behoorlijke wetgeving in de rechtspraak van het Europees Hof voor de rechten van de Mens 2006", *TVW* 2007, 107-118 en P. POPELIER, "Behoorlijke wetgeving in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens 2007", *TW* 2008, 75-85.

⁹³ RvS 2 juli 2010, nr. 206369 en B. PEETERS en E. PUNCHER, "Belgium", in: H. GRIBNAU, en M. PAUWELS. Eds. *Retroactivity of tax legislation*, EATLP, International Tax Series, vol. 9, 2013, 177-191, inz. 187-189

⁹⁴ M. BOES, "Intrekking van fiscale beslissingen", *TFR* 2005, 395; E. BUYSSE, "Het sluiten van akkoord met de fiscus: voorzichtigheid geboden", *RAGB* 2006, 1286; H. VANDE BERGH, "Grenzen aan de toepassing van het vertrouwensbeginsel", *TFR* 2003, 218; J. VERSTAPPEN, P. VANDERMOTTE EN C. VANDEKERKEN, "Algemene besluiten en slotbeschouwingen", in J. VERSTAPPEN e.a. (eds.), *Tien jaar nieuwe fiscale procedure. Een evaluatie voor en vanuit de praktijk*, Brussel, Larcier, 230; Br. Peeters, "Rechts(on)zekerheid in het belastingrecht", *TFR* 1994, 193.

⁹⁵ GwH 27 mei 2008, nr. 86/2008, GwH 23 januari 2008, nr. 10/2008 en GwH 10 juli 2008, nr. 102/2008.

⁹⁶ GwH 18 april 2001, nr. 45/2001, GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015.

245. De vraag rijst bijgevolg of er een voldoende verantwoording bestaat om aan de betrokken intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen het voordeel van het rechtszekerheidsbeginsel te ontzeggen.

246. Van belang is in dit kader bovendien dat er in het verleden een duidelijke en expliciete wettelijke bepaling bestond (art. 180,1° W.I.B.'92) op grond waarvan zij aan het regime van de rechtspersonenbelasting onderworpen waren. Men kan dus niet stellen dat er mogelijk twijfel of betwisting was omtrent hun onderworpenheid aan de rechtspersonenbelasting.

2.1.3. Motivering van de retroactiviteit?

247. De voorbereidende werkzaamheden van de Programmawet bevatten geen enkele motivering voor dit retroactief effect. In de behandeling voor de Commissie Financiën is dit retroactieve effect wel opgemerkt door een parlementslid, doch de Minister is hier niet op ingegaan⁹⁷. Een motivering van de wetgever ontbreekt dus.

248. Zoals eerder aangehaald is de huidige overgangsregeling gebaseerd op diegene die destijds werd toegepast voor Bpost. De voorbereidende werkzaamheden bevatten evenwel ook in het geval van deze wetgeving geen verantwoording⁹⁸. Mogelijk wilde de wetgever met de regeling inzake Bpost vooral vermijden dat reserves die onder de rechtspersonenbelasting belastingvrij waren opgebouwd, in de toekomst onbelast zouden opstromen naar private aandeelhouders.⁹⁹ Deze wetgeving kwam immers tot stand in het kader van de privatisering van Bpost.

249. Maar in het geval van de intercommunales, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden en projectverenigingen gaat een dergelijke redenering uiteraard niet op.

250. Vooreerst zijn publieke overheden in grote mate de aandeelhouders van intercommunales. Dergelijke redenering gaat dus niet op voor hen. De wetgever handhaaft overigens in de bestreden Programmawet t de vrijstelling van roerende voorheffing voor dividenden aan publieke overheden (art. 24 Programmawet). Wat de publieke entiteiten betreft is er dan ook volstrekt geen verantwoording voor deze retroactieve werking.

251. Voor wat betreft de intercommunales die reeds private aandeelhouders hadden, voorzag de fiscale wet (artikelen 224, 225, 6° en 226 W.I.B.'92) in een specifiek regime van belasting (hoger randnummer 50 e.v.).

252. Enige verantwoording voor het verhogen van deze belasting in hoofde van de intercommunale van 25,75% naar 34% (welke overigens niet aftrekbaar is ingevolge artikel 198, 1 W.I.B.'92) ontbreekt dus.

253. Het zou nog verdedigbaar kunnen zijn om bij latere uitkering het historische percentage van 25,75% toe te passen, op het gedeelte van de reserves dat wordt uitgekeerd aan private ondernemingen en dat afkomstig is uit de periode dat de entiteit onderworpen was aan de rechtspersonenbelasting (voor zover geen betrekking op elektriciteitsverdeling).

254. Maar deze maatregel, die blind alle historisch opgebouwde reserves bij latere uitkering in hoofde van de intercommunales belast (dus ook bij uitkering aan gemeenten), gaat verder dan nodig.

2.2. Tweede onderdeel: artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het EVRM

255. Ook het EHRM heeft het belang van het principe van non-retroactiviteit reeds erkend. Het oordeelde dat de wijziging van de wetgeving met terugwerkende kracht in principe een inmenging vormt in het eigendomsrecht (artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het EVRM). Deze

⁹⁷ Parl. St. Kamer, 2014-2015, nr. 0672/9, p. 25

⁹⁸ Parl. St. Kamer 2004-2005, nr. 2097/001., p.98.

⁹⁹ D. DESCHRIJVER, "Intercommunales: geen vrijstelling voor voorheen opgebouwde reserves", *Fiscoloog* 2014, afl. 1411, 7 en S. SMETS, P. VAN DEN BERGHE EN S. VERDONCK, "Intercommunales tussen rechtspersonenbelasting en vennootschapsbelasting", *Fisc. Act.* Nr. 03, 1-6.

inmenging kan krachtens de tweede alinea van voormeld artikel 1 enkel worden gerechtvaardigd, wat betreft de betaling van belastingen of andere bijdragen.

256. Een dergelijke inmenging moet een juist evenwicht nastreven tussen de vereisten van algemeen belang en de noodzaak om de fundamentele rechten van het individu te beschermen. De financiële verplichting die is ontstaan uit het heffen van belastingen of bijdragen mag de waarborg die in deze bepaling wordt bekrachtigd terzijde schuiven, indien ze de betrokkene een overmatige last oplegt of zijn financiële situatie fundamenteel schade toebrengt.

257. Het beginsel van de non-retroactiviteit werd reeds verschillende malen toegepast door het EHRM¹⁰⁰.

258. De overgangsmaatregel voorzien in artikel 26, 1° van de Programmawet zal aanzienlijke financiële schade toebrengen aan de betrokken intercommunales. Immers bij een latere uitkering van historische reserves zullen zij zelf belastingplichtige worden van 34% vennootschapsbelasting op deze uitkering, zoals hoger aangetoond. Dit vormt een schending van artikel 1 van het eerste aanvullende protocol bij het EVRM. Zoals eveneens hoger aangetoond is voor dit ingrijpen in het recht op eigendom geen ernstige verantwoording gegeven door de wetgever.

¹⁰⁰ EHRM 13 januari 2015, X tegen Verenigd Koninkrijk (www.fiscalnet.be) ; EHRM 14 oktober 2010, S. tegen Oekraïne, C-1697/10 ; EHRM 11 september 2012, O. en I. tegen België, C-1471/12, EHRM 3 december 1998, Belgocodex tegen Belgische Staat, C-381/97 ; Arrest 8 juni 2000, Schlosstraß, C-396/98.

OM DEZE REDENEN

Onder voorbehoud van verdere aanvulling in de loop van het geding en zo nodig aan te vullen met andere middelen tot vernietiging

BEHAGE HET HET GRONDWETTELIJK HOF

De vordering tot nietigverklaring ontvankelijk en gegrond te verklaren;

Dienvolgens tot vernietiging over te gaan van de vernietiging van artikelen 17 tot 27 van de programmawet van 19 december 2014;

Antwerpen, 25 juni 2015

Voor verzoekende partijen,
Hun raadslieden,

Filip SMET

Inventaris van de bijlagen bij het verzoekschrift



Bernard VAN VLIERDEN

BIJLAGEN BIJ HET VERZOEKSCHRIFT HOUDENDE BEROEP TOT NIETIGVERKLARING VAN ARTIKELEN 17 TOT 27 VAN DE PROGRAMMAWET VAN 19 DECEMBER 2014
--

1. Afschrift Programmawet, *BS* 29 december 2014.
2. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub. 1
3. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub. 2
4. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub. 3
5. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 4
6. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 5
7. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 6
8. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 7
9. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 8
10. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 9
11. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 10
12. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 11
13. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 12
14. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 13
15. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 14
16. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 15
17. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 16
18. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 17

19. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 18
20. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 19
21. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 20
22. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 21
23. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 22
24. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 23
25. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 24
26. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 25
27. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 26
28. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 27
29. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 28
30. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 29
31. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 30
32. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 31
33. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 32
34. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 33
35. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 34
36. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 35
37. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 36

38. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 37
39. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 38
40. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 39
41. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 40
42. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 41
43. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 42
44. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 43
45. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 44
46. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 45
47. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 46
48. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 47
49. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 48
50. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 49
51. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 50
52. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 51
53. Voor eensluidend verklaard afschrift van de beslissing houdende instellen van beroep door verzoekende partij Sub 52