

De belastingvrijstelling van intercommunales 2.0: de 'economische activiteit' als maatstaf?

Peer-reviewed author version

BONNE, Tom & DECOCK, Marie (2019) De belastingvrijstelling van intercommunales 2.0: de 'economische activiteit' als maatstaf?. In: Tijdschrift voor gemeenterecht (Brussel), 2, p. 60-75.

Handle: <http://hdl.handle.net/1942/28929>



De belastingvrijstelling van intercommunales 2.0: de 'economische activiteit' als maatstaf? [Link](#)
Peer-reviewed author version

Made available by Hasselt University Library in [Document Server@UHassel](#)

Reference (Published version):

Bonne, Tom & DeCock, Marie(2019) De belastingvrijstelling van intercommunales 2.0: de 'economische activiteit' als maatstaf?. In: Tijdschrift voor gemeenterecht (Brussel), 2, p. 60-75

DOI: -

Handle: <http://hdl.handle.net/1942/28929>

De belastingvrijstelling van intercommunales 2.0: de 'economische activiteit' als maatstaf?

Inhoudsopgave

Inleiding	2
1. Historiek fiscale vrijstelling	3
1.1. Het prille begin-1986: de activiteiten van intercommunales en hun fiscale behandeling	3
1.2. Grondwettelijk Hof zet druk op de ketel	7
1.3. Afschaffing onvoorwaardelijk vrijstelling van vennootschaps-belasting als <i>game changer</i>	10
2. Absolute vrijstelling voor lokale belastingen ongrond-wettig	13
3. Naar een nieuwe vrijstelling voor intercommunales	15
3.1. Inspiratie uit het BTW-recht en het staatssteunrecht	15
3.2. Terugkoppeling naar intercommunales: <i>quid</i> in vennootschaps-belasting?	20
Besluit	24

Inleiding

1. Centraal in deze bijdrage staat de vrijstelling van intercommunales¹ voor lokale en regionale belastingen zoals vervat in artikel 26 van de wet van 22 december 1986.² Sinds het begin van dit decennium, en voornamelijk ten gevolge van een wetgevend ingrijpen in 2014 en 2015 waarmee de wetgever een loyale concurrentie tussen de overheid en de privésector wou nastreven in de inkomstenbelastingen, is die vrijstelling meer en meer onder druk komen te staan. Door de afschaffing van de automatische uitsluiting van intercommunales uit de vennootschapsbelasting wou de wetgever de ongelijkheid met ondernemingen uit de privésector wegwerken. Deze mentaliteitswijziging verhoogde ook de druk op de onvoorwaardelijke vrijstelling van intercommunales voor lokale en regionale belastingen, wat op zijn beurt leidde tot het arrest nr. 66/2017 van het Grondwettelijk Hof van 1 juni 2017.³ Hierin oordeelde het Hof dat de vrijstelling voor lokale belastingen strijdig is met het gelijkheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel in de mate dat intercommunales zijn vrijgesteld van elke vorm van belasting voor commerciële activiteiten die rechtstreeks concurreren met de privésector. Problematisch bij deze uitspraak is dat het Hof criteria in het leven roept zonder te verduidelijken hoe deze moet worden geïnterpreteerd: wat moet onder ‘commerciële activiteiten’ en ‘in concurrentie treden met de privésector’ worden begrepen?

Deze bijdrage heeft tot doel om na te gaan welke impact het arrest van 1 juni 2017 heeft op de vrijstelling voor lokale belastingen voor intercommunales en hoe de door het Hof gehanteerde begrippen kunnen worden ingevuld. In een eerste deel wordt de historische achtergrond van de discussie over vrijstellingen voor intercommunales geschetst en wordt verduidelijkt hoe begrippen als ‘concurrentie’ en ‘commerciële activiteit’ geleidelijk aan ten tonele zijn gekomen. In een tweede deel wordt vervolgens het arrest nr. 66/2017 van het Grondwettelijk Hof omtrent de vrijstelling voor lokale belastingen besproken en gesitueerd binnen de eerder geschetste evolutie. In een derde en laatste deel wordt nagedacht over wat de gevolgen zijn van dit arrest voor de belastingvrijstelling voor intercommunales. Niet alleen worden er op wetstechnisch vlak verschillende pistes onderzocht, er wordt bovendien bij de hypothese van het behoud van de vrijstelling nagedacht welke invulling er kan worden gegeven aan het criterium ‘commerciële activiteiten in rechtstreekse concurrentie met de privésector’. Hiervoor zal inspiratie worden gezocht in het BTW-recht en in de Europese regels inzake mededinging en staatssteun.

¹ Aangezien de fiscaliteit (inzake intercommunales) op heden nog steeds een federale bevoegdheid is, wordt in deze bijdrage de term ‘intercommunale’ gehanteerd om de intergemeentelijke vereniging aan te duiden. Het dient wel te worden benadrukt dat die term sinds de inwerkingtreding van het decreet van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking (hierna: DIS) in het Vlaamse Gewest niet meer wordt gebruikt. De reden dat er – in tegenstelling tot het Waalse en Brusselse Hoofdstedelijke Gewest – niet meer over een ‘intercommunale’ wordt gesproken, is omdat de Vlaamse decreetgever ervoor koos om verschillende vormen van intergemeentelijke samenwerking aan te nemen met het oog op de versoepeling en de diversificatie van de juridische structuren. Naast de ‘klassieke’ intercommunales met rechtspersoonlijkheid (de projectvereniging, dienstverlenende vereniging en opdrachthoudende vereniging) is er sinds het DIS ook in een verenigingsvorm zonder rechtspersoonlijkheid voorzien (de interlokale vereniging). *“Omdat de interlokale vereniging in werkelijkheid het midden houdt tussen een zuiver contractuele samenwerking en een feitelijke vereniging, spreekt men in Vlaanderen bij voorkeur in het algemeen van intergemeentelijke samenwerkingsverbanden.”*, aldus GOEGEBUER in A. GOEGEBUER, “Fiscaliteit van de intercommunales en de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden”, *LRB* 2004, afl. 1, (3) 7 en 9. Het begrip ‘intercommunale’ wordt daarentegen wel nog gehanteerd om intercommunales in het Waalse en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest aan te geven. Gelet op het feit dat fiscaliteit een federale materie is, en deze bijdrage bijgevolg voor elk gewest relevant is, wordt er in deze bijdrage voor gekozen om de benaming ‘intercommunale’ als generieke term te hanteren – dit bovendien in navolging van rechtspraak en rechtsleer over deze materie.

² Artikel 26 van de Wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales, *BS* 20 juni 1987.

³ GwH 1 juni 2017, nr. 66/2017; voor een bespreking van dit arrest zie K. ROSSIGNOL, “L’exemption d’impôt des intercommunales va-t-elle définitivement disparaître du paysage fiscal?”, *RFRL* 2017, afl. 3, 256-260 en K. WAUTERS en S. KEUNEN, “Commerciële activiteiten intercommunales zijn onverenigbaar met fiscale vrijstelling”, *T.Gem.* 2017, afl. 3, 163-165.

Hoewel de vrijstelling voor intercommunales van lokale belastingen in de bijdrage als uitgangspunt wordt genomen, kunnen de conclusies van deze bijdrage tevens relevant zijn voor andere belastingvrijstellingen voor intercommunales en bij uitbreiding voor andere overheden.⁴ In het laatste deel wordt hier kort op ingegaan door een blik te werpen op de juridische mogelijkheden ten aanzien van de intercommunales in de vennootschaps- en rechtspersonenbelasting. Er wordt onderzocht of de oplossing ten aanzien van de lokale belasting als inspiratie kan dienen om tegemoet te komen aan de problemen die zich voordoen in de vennootschapsbelasting. Naast de fiscale evolutie van de vrijstelling, wordt de bestuursrechtelijke evolutie van de intercommunale activiteiten doorheen de bijdrage meegenomen. Dit omdat juist die evolutie in het kader van de activiteiten van de intercommunales ervoor zorgde dat de fiscale vrijstelling onder druk is komen te staan.

1. Historiek fiscale vrijstelling

1.1. Het prille begin-1986: de activiteiten van intercommunales en hun fiscale behandeling

2. Invoering vrijstelling – Samenwerking tussen lokale overheden heeft zijn wortels reeds in een verleden.⁵ Toch is het pas in de specifieke wet van 18 augustus 1907 betreffende de verenigingen van gemeenten en particulieren tot het inrichten van waterleidingen dat de wetgever het fiscaal statuut van de intercommunale voor het eerst regelt. Artikel 13 van die wet voorziet in een fiscale vrijstelling: *“Les sociétés régies par la présente loi sont assimilées aux communes pour l’application des lois sur les droits d’enregistrement, de timbre, de greffe et d’hypothèque. Elles sont exemptes du droit de patente et de toute taxe provinciale ou communale analogue.”*⁶ De reden die de wetgever voor deze vrijstelling in de memorie van toelichting gaf, luidt als volgt: *“De maatschappijen waarop dit wetsontwerp van toepassing is, worden opgericht met een doel van algemeen nut. Zij nemen op haar de taak eene gemeenteverplichting te vervullen; het schijnt dus gepast de vervulling dezer taak te vergemakkelijken door haar de fiscale voordeelen toe te kennen welke de gemeenten, welke plaats zij innemen, genieten.”*⁷ Met andere woorden, aangezien de intercommunales een taak van gemeentelijk belang beogen, is het maar terecht dat ze kunnen genieten van de belastingvoordelen die zouden spelen ten aanzien van de gemeenten in wiens plaats ze nu optreden, aldus de wetgever. Die vereenzelviging toont aan dat de wetgever de intercommunale beschouwt als een verlengstuk van de gemeente en haar fiscaal statuut werd juist om die reden geconformeerd met dat van de oprichtende samenwerkende gemeenten. *Infra* zal blijken dat het Grondwettelijk Hof telkenmale verwijst naar deze memorie van toelichting om het doel van de vrijstelling voor intercommunales te schetsen.

⁴ Zie hieromtrent K. ROSSIGNOL, “Intercommunales: to tax or not to tax, that is the question...” (noot onder GwH 1 december 2016, nr. 151/2016), *TFR* 2017, afl. 14, (228) 231, die het gebrek aan een wettelijk verankerd concurrentie criterium in de vennootschapsbelasting hekelt.

⁵ F. TELES, *Local Governance and Inter-municipal Cooperation*, Houndmills, Palgrave Macmillan, 2016, 39; N. SURDIACOURT, *Ensemble, on est plus fort! Les intercommunales en Belgique, des origines à nos jours*, Brussel, Algemeen Rijksarchief, 2012, I, 35; J. DEBIÈVRE, “De eerste steen van het nieuwe gemeentehuis. Het Decreet van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking”, *T.Gem.* 2002, afl. 2, (91) 98-99; M. CORTENBOSCH, “De intercommunales tot 1940” in X., *Het openbaar initiatief van de gemeenten in België 1785-1940. Handelingen*, Brussel, Gemeentekrediet, 1986, (107) 108; D. DE CLERCK, *Interkommunale Maatschappij*, Brussel, Larcier, 1968, 37-38; M. CORTENBOSCH, “Geschiedenis der verenigingen van gemeenten in België”, *Gemeentekrediet van België* 1953, afl. 26, (8) 9-10; M. CORTENBOSCH, “De intercommunales voor waterbedeling in België”, *Gemeentekrediet van België* 1951, afl. 17, (7) 8.

⁶ *Pasin.* 1907, 201.

⁷ MvT bij *le projet de loi relatif aux associations de communes et de particuliers pour l’établissement de services de distribution d’eau*, *Parl.St.* Kamer 1906-1907, nr. 124, 15.

3. Verruiming vrijstelling en verduidelijking activiteiten – In 1922, in het verlengde van de grondwettelijke verankering van het verenigingsrecht voor gemeenten⁸, nam de wetgever de eerste algemene kaderwet van 1 maart 1922 omtrent de vereniging van gemeenten tot nut van 't algemeen aan.⁹ Die kaderwet voorzag in een organiek raamwerk voor intercommunales waarbij het toepassingsgebied zich niet beperkt tot welbepaalde sectoren, maar intercommunales met alle mogelijke activiteiten omvat.

Wat die activiteiten betreft, werden de intercommunales in de beginjaren tijdens de uitoefening van hun activiteit van gemeentelijk belang minder vaak dan nu geconfronteerd met private marktspelers. De intercommunales van toen hadden voornamelijk nutsvoorzieningen op het oog – zoals de waterbedeling, ziekenhuizen en buurtspoorwegen – waarin de privésector minder was geïnteresseerd. Dit aangezien ondernemingen in de privésector zijn gericht op het maken van winst en dus logischerwijs in beginsel enkel inzetten op winstgevende activiteiten die niet noodzakelijk het gemeentelijk belang nastreven.¹⁰ Toen werd er echter al uitdrukkelijk aanvaard dat intercommunales wel degelijk doelstellingen van economisch gemeentelijk belang, dus doelstelling van commerciële of industriële aard, mogen aanhouden – mits zij echter het gemeentelijk belang blijven ambiëren (wat inherent is aan intercommunalisatie) en zonder uit te groeien tot een commerciële onderneming met winstoogmerk.¹¹ Tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 1 maart 1922 werd tegelijkertijd uitdrukkelijk benadrukt dat de intercommunale hoe dan ook altijd een doelstelling van openbaar nut dient na te streven en dat het karakter van openbaar nut steeds de overhand moet krijgen in de intercommunale – de intercommunale kan nooit een doel nastreven dat essentieel, hoofdzakelijk of uitsluitend commercieel of industrieel is: “[...] *le caractère d'intérêt public doit dominer et les associations ne peuvent jamais avoir un but essentiellement, principalement ou exclusivement commercial ou industriel.*” (eigen onderlijning).¹² Het nastreven van het gemeentelijk belang, ongeacht of dit een economisch gemeentelijk belang of een zuiver administratief gemeentelijk belang betreft, is dus eigen aan de intercommunale. In zijn aanvullend verslag benadrukt de Middenafdeling dat het aan de overheid is om misbruiken te voorkomen en dat het haar taak is om te bewaken dat het openbaar belang wordt nagestreefd.¹³

Wat de toenmalige fiscale behandeling van de intercommunales betreft, nam de wetgever de vrijstelling van artikel 13 van de wet van 18 augustus 1907 *grasso modo* over in artikel 16. Het tweede lid werd lichtjes gewijzigd: de vrijstelling van het octrooirecht werd niet langer vermeld, maar de vrijstelling werd tegelijkertijd verruimd tot ‘iedere bijdrage die de Staat ten goede komt’. Voortaan zijn alle intercommunales – en niet enkel die in de sector van de waterbedeling – vrijgesteld van alle belastingen ten behoeve van den Staat, evenals van alle provinciale of gemeentebelastingen.¹⁴

⁸ Voor de volledige discussie omtrent de grondwetsherziening en het recht van gemeenten om zich te verenigen, zie P. BIDDAR, *Loi communale*, Frameries et Bruxelles, Imprimerie centrale des communes, 1923, 202-218.

⁹ Wet van 1 maart 1922 omtrent de vereniging van gemeenten tot nut van 't algemeen, *BS* 16 maart 1922.

¹⁰ S. KEUNEN en K. WAUTERS, “Noot - Commerciële activiteiten intercommunales zijn onverenigbaar met fiscale vrijstelling”, *T.Gem.* 2017, afl. 3, (163) 163.

¹¹ O.V., “Het ‘gemeentelijk belang’ in de Intercommunale”, *RW* 1940, afl. 3, (1233) 1237-1241; J. DE BECKER en A. DE BECKER, *Les Communes belges devant le problème économique*, Brussel, Comité Central Industriel de Belgique, 1936, 74; X., “Communes”, *Rev.adm.* 1922, (198) 204; D. DE CLERCK, *Interkommunale Maatschappij*, Brussel, Larcier, 1968, 101.

¹² Discussie in de Kamer van volksvertegenwoordigers over het wetsvoorstel betreffende de vereeniging van gemeenten tot nut van 't algemeen, *Pasin.* 1922, 32.

¹³ “[...] *en laissant au Gouvernement le droit de prévenir les abus et de sauvegarder l'intérêt général.*” (eigen onderlijning) in Aanvullend verslag van de Middenafdeling bij het wetsvoorstel betreffende de vereeniging van gemeenten tot nut van 't algemeen, *Pasin.* 1922, 30.

¹⁴ Volgens SURDIACOURT zijn die voordelen oorspronkelijk gecreëerd om de techniek van intercommunalisatie te promoten aangezien er aanvankelijk terughoudend werd omgesprongen met hun creatie en was het “*naturel que celle-ci jouisse des mêmes privilèges que ses fondateurs*”, zie N. SURDIACOURT, *Ensemble, on est plus fort! Les intercommunales en Belgique, des origines à nos jours*, Brussel, Algemeen Rijksarchief, 2012, I, 146.

4. Bestendiging vrijstelling in de wet van 22 maart 1986 – De algemene vrijstelling van in de wet van 1 maart 1922 werd bestendigd in artikel 26 van de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales (hierna: wet intercommunales).¹⁵ Mits enkele kleine aanpassingen¹⁶, luidt het artikel voortaan als volgt: *“Onverminderd de bestaande wetsbepalingen zijn de intercommunales vrijgesteld van alle belastingen ingevoerd door de provincies, de gemeenten of enig andere publiekrechtelijke persoon.”*. Belangrijk voor deze bijdrage is dat de wetgever door artikel 26 aan te nemen, volgens het Grondwettelijk Hof gebruik maakte van zijn bevoegdheid in artikel 170, §4, tweede lid van de Grondwet *“om te vermijden dat het gunstige statuut dat hij door de wet van 1 maart 1922 aan de intercommunales had toegekend op de helling zou worden gezet door de belastingen die aan andere belastingheffende overheden verschuldigd zijn. Hij vermocht in 1986 te oordelen dat de noodzakelijkheid om die vrijstelling te handhaven aangetoond was zoals in 1922.”*¹⁷ Het verband tussen de noodzakelijkheid en de vrijstelling komt *infra* nr. 12 aan bod.

5. Evolutie in activiteiten – Nauw samenhangend met de bestendiging van de vrijstelling in 1986 valt de evolutie in activiteiten van de intercommunales te vermelden. Waar er in 1922 ongeveer een twintigtal intercommunales in onder meer de watersector, de ziekenhuissector en de sector van de buurtspoorwegen actief was, nam het aantal intercommunales in de loop der tijd steeds toe en betroffen hun activiteiten steeds meer de economische expansie, financiën, energie, afvalverwerking en dienstverlening.¹⁸ Die evolutie in activiteiten hangt samen met de rol van de overheid in het economisch leven die sinds de onafhankelijkheid van België is geëvolueerd.¹⁹ Zo kan er meer algemeen volgens VAN GERVEN worden gesteld dat *“l'intervention du secteur public dans l'activité économique progresse continuellement. (...) L'importance croissante de l'activité économique du secteur public a pour effet naturel de réduire dans la pratique la différence entre le statut juridique des entreprises publiques et celui des entreprises privées.”*²⁰ Hier komt nog bij dat er vanaf het einde van de jaren tachtig van de vorige eeuw een liberaliseringsgolf plaatsvond.²¹ *“Tot het einde van de jaren tachtig is de mededingingsrechtelijke belastingstelling voor overheidsondernemingen zeer matig geweest. Pas vanaf dan is de EG-Commissie, hierin gevolgd door het Hof van Justitie, overheidsbedrijven actief beginnen betrekken in haar mededingingsbeleid. Deze politiek kan niet worden losgekoppeld van de algemene liberaliseringsgolf van de laatste tien jaar, die in een aantal sectoren, waaronder de telecommunicatiesector, tot spectaculaire resultaten heeft geleid.”*²² De creatie van een interne markt zorgde dan ook voor *“de openstelling van de overheidsdiensten naar de markt.”*²³ Gelet op die evoluties en op de liberalisering van verschillende markten werden de activiteiten die de intercommunales reeds vele jaren uitoefenden na verloop van tijd ook door private ondernemingen beoogd. Intercommunales begaven zich de laatste decennia dan ook (noodgedwongen) steeds meer

¹⁵ BS 15 augustus 1980.

¹⁶ De toevoeging ten opzichte van de wet van 1922, namelijk dat de vrijstelling geldt ‘onverminderd de bestaande wetten’, houdt in dat de intercommunales wel nog onderworpen blijven aan de belastingen waaraan ze reeds vóór de inwerkingtreding van de wet waren onderworpen. Dit zijn onder meer de rechtspersonenbelasting, zegelrechten, enzoverder, zie A. GOEGEBUER, “Fiscaliteit van de intercommunales en de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden”, LRB 2004, afl. 1, (3) 15. Ook de zinsnede ‘enig andere publiekrechtelijke persoon’ werd toegevoegd. In het licht van de arresten die hierna worden besproken, kan het worden vermeld dat de gemeenschappen en gewesten hier in ieder geval onder dienen te worden begrepen, wat blijkt uit de voorbereidende werken, zie *Parl.St. Kamer, 1985-1986, nr. 125/11, 82*.

¹⁷ GwH 1 juni 2017, nr. 66/2017, overw. B.4.

¹⁸ N. SURDIACOURT, *Ensemble, on est plus fort! Les intercommunales en Belgique, des origines à nos jours*, Brussel, Algemeen Rijksarchief, 2012, I, 269.

¹⁹ Voor een grondige uiteenzetting over ‘de vervaging van het klassieke onderscheid tussen staat en maatschappij’, zie F. VANDENDRIESSCHE, *Publieke en private rechtspersonen? Naar en graduele, meerduidige en evolutieve benadering van het onderscheid in de wetgeving en de rechtspraak*, Brugge, Die Keure, 2004, 30-39.

²⁰ W. VAN GERVEN, “Égalité des entreprises privées et publiques devant la loi belge”, *JT* 1979, afl. 5078, (241) 243; zie ook P. QUERTAINMONT, “Le concurrence du secteur public aux entreprises privées”, *APM* 1982, afl. 2-3, (119) 119 ev.

²¹ S. DE SOMER, “Het begrip administratieve overheid: stand van zaken van a never ending story”, *RW* 2012, afl. 37, (74) 76.

²² K. PLATTEAU, “Overheidsondernemingen en het EG-mededingingsrecht” in S. BAETEN, K. BYTTEBIER en K. LEUS (eds.), *Onderneming van publiek recht*, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn, 2000, (391) 391.

²³ K. ROSSIGNOL, *De (on)belastbaarheid van de overheid*, Brugge, Die Keure, 2016, 15-16.

op de commerciële en economische markt. Doordat intercommunales alsmaar meer de realisatie van een activiteit van economisch of commercieel gemeentelijk belang nastreven, treden ze steeds vaker in concurrentie met private ondernemingen en marktspelers.²⁴ ROSSIGNOL formuleert die evolutie passend als volgt: *“L’élargissement de leur terrain d’action a nécessairement pour conséquence que certaines intercommunales méritent très certainement le qualificatif d’opérateur économique, conjointement voire en concurrence avec le secteur privé.”*²⁵

Los van het feit dat intercommunales bij de uitoefening van hun taken van gemeentelijk belang mogelijks in concurrentie treden met de private sector en los van de evolutie dat dit steeds vaker gebeurt, blijft de intercommunale evenwel opgericht om het gemeentelijk belang te betrachten (zie ook *supra* nr. 3). Artikel 389, eerste lid van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur (hierna: DLB) schrijft uitdrukkelijk voor dat twee of meer gemeenten door middel van een intercommunale kunnen samenwerken *“met het oog op de gemeenschappelijke behartiging van doelstellingen van gemeentelijk belang (...) (eigen onderlijning).”*²⁶ Anders dan met dat oogmerk kan een intercommunale bijgevolg niet tot stand worden gebracht.²⁷ Die vaststelling dient in het verhaal van de fiscale gelijkstelling van intercommunales met ondernemingen te worden meegenomen: intercommunales bevinden zich nu eenmaal in een ‘bijzondere’ situatie omdat ze het gemeentelijk belang beogen. Met andere woorden, het feit dat een intercommunale activiteiten van administratief gemeentelijk belang of van economisch gemeentelijk belang nastreeft en hierdoor eventueel zelfs in concurrentie treedt met ondernemingen uit de privésector, doet er geen afbreuk aan dat de intercommunale die activiteiten hoe dan ook in het gemeentelijk belang uitoefent. In de omgekeerde situatie is het eveneens zo dat *“het feit dat intercommunales louter handelingen van gemeentelijk belang ‘in de hoedanigheid van overheid’ kunnen verrichten, (niet) verhindert (...) dat zij ook*

²⁴ *“Een aantal rechtspersonen in publieke rechtsvorm behartigt thans immers ook taken waarvoor zij in mededinging treden met de privésector.”* In S. DE SOMER, “Het begrip administratieve overheid: stand van zaken van a never ending story, RW 2012, afl. 37, (74) 76; S. KEUNEN en K. WAUTERS, “Commerciële activiteiten intercommunales zijn onverenigbaar met fiscale vrijstelling”, noot onder GwH nr. 66/2017, T.Gem. 2017, afl. 3, (163) 163.

²⁵ K. ROSSIGNOL, “L’exemption d’impôt des intercommunales va-t-elle définitivement disparaître du paysage fiscal?”, RFRL 2017, afl. 3, (256) 256.

²⁶ Sinds de overheveling van de federale bevoegdheid om intercommunales organiek te regelen aan de gewesten, nam het Waalse Gewest in 1996 een eigen decreet aan. Inhoudelijk werd er echter weinig afgeweken van de regeling waarin de wet van 1986 voorzag. Het toepassingsgebied werd enkel beperkt tot de intercommunales op het grondgebied van het Waalse Gewest. Intussen heeft het Waalse Gewest de bepalingen omtrent de intercommunales opgenomen in de *Code de la démocratie locale et de la décentralisation*. Op grond van artikel L1512-3 van datzelfde wetboek kunnen *“Plusieurs communes (...), dans les conditions prévues par le présent Livre, former des associations ayant des objets déterminés d’intérêt communal (eigen onderlijning).”* Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest heeft recent de ordonnantie van 5 juli 2018 betreffende de specifieke gemeentelijke bestuursvormen en de samenwerking tussen gemeenten aangenomen. Artikel 52 van de ordonnantie voorziet dat *“Meerdere gemeenten (...) binnen de voorwaarden bepaald in deze titel verenigen (kunnen) vormen met een welbepaald doel van gemeentelijk belang (eigen onderlijning).”*

²⁷ Los van het feit dat het nastreven van het gemeentelijk belang een bestaansvoorwaarde is voor de intercommunale, lijkt die substantiële voorwaarde in de praktijk soms te worden genegeerd. Er lijken ook intercommunales te bestaan die louter zuiver commerciële activiteiten verrichten. Hierbij rijst de vraag of die rechtspersonen dan überhaupt nog kunnen worden gekwalificeerd als intercommunales en of dit met andere woorden geen ‘oneigenlijke’ intercommunales zijn. Op dit vlak bestaat er een belangrijk verschil met andere vormen van overheidsrechtspersonen, zoals de federale autonome overheidsbedrijven: *“Tal van overheidsbedrijven houden zich vandaag niet meer uitsluitend bezig met taken van openbare dienst, maar ook met activiteiten van zuiver industriële en commerciële aard. De federale autonome overheidsbedrijven zijn de meest notoire voorbeelden van deze evolutie. Het onderscheid tussen hun taken van openbare dienst en hun activiteiten van zuiver commerciële en industriële aard loopt als een rode draad door de wet van 21 maart 1992, die hun statuut regelt. De belangrijkste oorzaak van deze dualiteit is de liberalisering van tal van nutssectoren, die in belangrijke mate werd gestuwd vanuit de Europese Unie en die de afschaffing van vele overheidsmonopolies tot gevolg had. (eigen onderlijning)”* in S. DE SOMER, “Het begrip administratieve overheid: stand van zaken van a never ending story, RW 2012, afl. 37, (74) 76. Het verschil zit hem in het feit dat de autonome overheidsbedrijven wel degelijk zuiver commerciële en economische activiteiten mogen uitoefenen, terwijl dit *niet is toegelaten* bij intercommunales. Dit zal ongetwijfeld gevolgen hebben voor hun juridische (fiscale) behandeling.

economische activiteiten op een concurrentiële markt kunnen uitoefenen".²⁸ Het feit dat een intercommunale volgens het wettelijk kader enkel taken van gemeentelijk belang kan verrichten, maar dat deze activiteiten van gemeentelijk belang in de praktijk wel degelijk in concurrentie met de private sector kunnen worden uitgevoerd, maakt de vrijstellingsdiscussie net zo precair.

Die evolutie naar meer 'economisch gerichte' activiteiten van gemeentelijk belang en het daarbij rijzend verschil in fiscale behandeling tussen de intercommunales en hun private concurrenten, zette echter meer en meer druk op hun fiscale vrijstelling.²⁹ Die toenemende druk werd in het verleden treffend verwoord door ROSSIGNOL: "*De ontmanteling van veel overheidsmonopolies doet het onderscheid tussen de private en publieke sfeer langzaam maar zeker vervagen, zodat de rechtmatigheid van een afzonderlijk fiscaal statuut waarvan waterdistributiemaatschappijen, De Post en vele andere genieten op losse schroeven komt te staan.*".³⁰ Die druk leidde tot verschillende zaken voor het Grondwettelijk Hof omtrent de al dan niet grondwettigheid van de fiscale voorkeursbehandeling van artikel 26 van de wet van 1986. Het concurrentiële aspect deed geleidelijk aan zijn intrede in de rechtspraak van het Hof en, zoals hieronder blijkt, zal het Grondwettelijk Hof in de decennia nadien een grote invloed uitoefenen op de fiscale behandeling van de intercommunales.

1.2. Grondwettelijk Hof zet druk op de ketel

6. Publiek-publiek – In zijn eerste arresten over de vrijstelling sprak het Hof enkel over de grondwettigheid van de vrijstelling van de intercommunale ten opzichte van, ofwel, de gemeente, ofwel, het autonoom gemeentebedrijf. Andere publiekrechtelijke instellingen en actoren uit de private sector werden door het Hof niet in zijn beoordeling betrokken. Dit hoewel de prejudiciële vraag van arrest nr. 14/2004 ook doelde op het verschil in behandeling tussen intercommunales "*en andere publiekrechtelijke of privaatrechtelijke uitbaters (eigen onderlijning)*"³¹ en ondanks het feit dat de prejudiciële vraag in arrest nr. 166/2004 ook "*activiteiten die op de concurrentiële markt plaatsvinden*" betref.³² Naarmate de tijd vorderde – en de positie van de intercommunales ten opzichte van de private sector evolueerde waardoor dus tegelijkertijd de druk op de vrijstelling verhoogde – begonnen begrippen als 'in concurrentie treden', 'de privésector' en 'concurrentiële markt' binnen te sluipen in de overwegingen van het Hof. *Infra* nr. 12 zal blijken dat het Hof zich pas in zijn arrest nr. 66/2017 *expressis verbis* uitspreekt over de belastingvrijstelling van intercommunales ten opzichte van private ondernemingen. Een korte schets van de rechtspraak van het Hof is relevant om de draagwijdte van de vrijstelling in artikel 26 wet intercommunales en het spanningsveld dat de vrijstelling doet ontstaan, ten volle weer te geven. Zo kunnen in het bijzonder de arresten nr. 148/2012 en 114/2014 niet onbehandeld blijven, aangezien het Hof toen al tersluiks teruggreep naar de publiek-private verhouding bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel.

7. Intercommunale-gemeente – In twee arresten van 21 januari 2004 besloot het Grondwettelijk Hof dat artikel 26 voor een onverantwoord verschil in behandeling zorgt tussen de intercommunales en de gemeenten. In beide arresten vertrekt het Hof van de bestaansreden van de vrijstelling zoals voorzien in artikel 26. Hiervoor grijpt het Hof terug naar de memorie van toelichting bij de wet van 1907.³³ Het Hof leidt uit die motivering af dat de vrijstelling is gerechtvaardigd indien zij tot gevolg

²⁸ K. ROSSIGNOL, "Subjectgerichte vrijstellingen ten aanzien van lokale belastingen: op zoek naar een hedendaagse verantwoording voor de fiscale vrijstelling ten gunste van publiekrechtelijke instellingen", *LRB* 2010, afl. 2-3, (109) 124.

²⁹ K. ROSSIGNOL, "Overheidsvrijstelling van lokale en regionale belastingen", *LRB* 2016, afl. 1, (3) 3 en 33.

³⁰ K. ROSSIGNOL, "Subjectgerichte vrijstellingen ten aanzien van lokale belastingen: op zoek naar een hedendaagse verantwoording voor de fiscale vrijstelling ten gunste van publiekrechtelijke instellingen", *LRB* 2010, afl. 2-3, (109) 110.

³¹ GwH 21 januari 2004, nr. 14/2004.

³² GwH 28 oktober 2004, nr. 166/2004.

³³ In de memorie is opgenomen dat intercommunales worden opgericht met een doel van algemeen nut. Aangezien zij als taak hebben een gemeenteverplichting te vervullen, is het gepast de vervulling van die taak te vergemakkelijken door haar

heeft dat intercommunales zijn vrijgesteld van belastingen waaraan gemeenten niet zijn onderworpen. In de arresten nrs. 8/2004 en 14/2004 zijn de gemeenten echter wél onderworpen aan respectievelijk de heffing zoals bedoeld in de wet op de bescherming van de oppervlaktewateren tegen verontreiniging en aan de belasting op de niet-huishoudelijke afvalstoffen. Gelet op voornoemde doelstelling is dit verschil in behandeling volgens het Hof dan ook niet verantwoord en bijgevolg ongrondwettig.³⁴ De redenering dat de belastingvrijstelling van intercommunales ongrondwettig is indien de gemeente wél aan een belasting is onderworpen, deed het Hof in zijn arrest nr. 173/2005 van 30 november 2005 eveneens besluiten dat het feit dat de gemeente als heffingsplichtige netbeheerder van details vervoersnetten wordt beschouwd, maar de intercommunale is vrijgesteld, niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.³⁵

Het is duidelijk dat de wetgever de bedoeling had om intercommunales, die het verlengstuk vormen van gemeenten, steeds vrij te stellen van belastingen in zoverre de gemeenten zelf niet zijn onderworpen aan die belastingen. Indien de gemeente niet was vrijgesteld en de intercommunales wel, oordeelde het Hof bijgevolg dat de vrijstelling van artikel 26 *in casu* telkens een discriminerend karakter had en dat het verschil in behandeling bijgevolg ongrondwettig was.

8. Grondwetsconforme interpretatie - Ook in zijn arrest nr. 166/2004 van 28 oktober 2004 gaat het Hof niet in op de verhouding tussen intercommunales en de privésector. Het Hof diende nochtans te antwoorden op de prejudiciële vraag of het feit dat de vrijstelling in elk geval moet worden toegepast – zonder een onderscheid te maken voor activiteiten die niet tot het gemeentelijk belang behoren, voor activiteiten die niet als overheid worden verricht of voor activiteiten die op de concurrentiële markt plaatsvinden – het gelijkheidsbeginsel of discriminatieverbod schendt. Volgens het Hof zijn de activiteiten van intercommunales er echter altijd op gericht om doelstellingen van gemeentelijk belang te realiseren, waardoor die activiteiten altijd moeten worden gekwalificeerd als activiteiten die in de hoedanigheid van overheid worden uitgeoefend, ongeacht of de intercommunales bij het uitoefenen van de activiteit in concurrentie treden met andere economische operatoren.³⁶ Het Hof beroept zich in zijn beoordeling bovendien op de artikelen 41 en 162, vierde lid van de Grondwet die voorschrijven dat de gemeenten zich kunnen verenigen, maar enkel met het oog op de gezamenlijke behartiging van aangelegenheden van gemeentelijk belang. Wanneer de wetgever de intercommunales vrijstelt van belastingen, mag volgens het Hof niet worden aangenomen dat hij de bedoeling zou hebben om bepalingen uit te vaardigen die niet bestaanbaar zijn met artikel 41 en 162, vierde lid van de Grondwet. Volgens het Hof moet de belastingvrijstelling van artikel 26 dan ook op een grondwetsconforme wijze worden begrepen en staat de Grondwet een interpretatie in de zin van de prejudiciële vraag niet toe. Aangezien de prejudiciële vraag het heeft over ‘activiteiten die niet tot het gemeentelijk belang behoren’ en over ‘activiteiten die niet als overheid worden verricht’, is de prejudiciële vraag zonder voorwerp. Het Hof stelt met andere woorden dat het onmogelijk is om activiteiten van gemeentelijk belang van andere activiteiten van intercommunales te onderscheiden.³⁷

de fiscale voordelen toe te kennen die de gemeenten, wiens plaats zij innemen, genieten, in MvT bij *le projet de loi relatif aux associations de communes et de particuliers pour l'établissement de services de distribution d'eau*, Parl.St. Kamer 1906-1907, nr. 124.

³⁴ GwH 21 januari 2004, nr. 8/2004, overw. B.3 en B.4; arrest GwH 21 januari 2004, nr. 11/2004, overw. B.5-B.7; om te besluiten tot een onverantwoord verschil in behandeling tussen de intercommunales en de gemeenten verwees het Hof in zijn arrest nr. 14/2004 bovendien naar de drievoudige doelstelling van de belasting, met name de budgettaire, herverdelende en aansprekende functie.

³⁵ GwH 30 november 2005, nr. 173/2005, overw. B.7-B.8.3.

³⁶ GwH 28 oktober 2004, nr. 166/2004, overw. B.3.

³⁷ In overweging B.3 stelt het Hof dat “wanneer de intercommunales activiteiten uitoefenen die kunnen worden beschouwd als behorend tot de behartiging van doelstellingen van gemeentelijk belang, (...) die activiteiten (dienen) te worden gekwalificeerd als activiteiten die ‘in de hoedanigheid van overheid’ worden verricht, ongeacht de vraag of het gaat om

9. Intercommunale-autonoom gemeentebedrijf – Naast de verhouding tussen de gemeente en de intercommunale, diende het Hof zich in de vrijstellingsdiscussie eveneens uit te spreken over de gelijkenissen die er bestaan tussen het autonoom gemeentebedrijf en de intercommunale. Het Hof oordeelde in zijn arrest nr. 148/2012 dat er sprake was van een schending van het gelijkheidsbeginsel omdat autonome gemeentebedrijven voor dezelfde taak als intercommunales en indien ze niet in concurrentie treden met de privésector, niet zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en de intercommunales wel.³⁸ Het Hof komt tot dit besluit na te hebben overwogen dat het autonoom gemeentebedrijf, net zoals de intercommunale, in een bepaald opzicht een verlengstuk is van de gemeente. Bovendien zijn beide volgens het Hof in vele opzichten sterk vergelijkbaar aangezien het telkens gaat om publiekrechtelijke rechtspersonen die bij beslissing van de gemeenteraad worden belast met taken van gemeentelijk belang. Aangezien de wetgever in 1907 had geoordeeld dat intercommunales werden vrijgesteld van belasting in zoverre dat gemeenten zelf niet waren onderworpen, is het volgens het Hof niet redelijk verantwoord om *“autonome gemeentebedrijven die een identieke taak uitoefenen als een intercommunale (...) en die niet in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector (eigen onderlijning)”*, uit te sluiten van de vrijstelling van de vennootschapsbelasting.³⁹

Naar aanleiding van dit arrest werd er op grond van artikel 4, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof een beroep tot vernietiging ingesteld van de bepaling die de intercommunales uitsluit van de vennootschapsbelasting in samenhang gelezen met de bepaling die de intercommunales onderwerpt aan de rechtspersonenbelasting, met name respectievelijk artikel 180, 1° en 220, 2° van het WIB 1992. Het Hof verklaart het middel dat hetzelfde verschil in behandeling aanklaagt als in het arrest nr. 148/2012, gegrond op dezelfde motieven als degene die zijn aangehaald in dat arrest en willicht zo het verzoek tot vernietiging in. Het Hof vernietigt de bepalingen *“in zoverre het de autonome gemeentebedrijven die een identieke taak uitoefenen als een intercommunale (...) en die niet in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector, niet eveneens als de intercommunales (...) vrijstelt van de vennootschapsbelasting (eigen onderlijning)”*.⁴⁰

Zoals *supra* gesteld, hebben de hiervoor beschreven arresten allen betrekking op de vrijstelling van artikel 26 in een publiek-publieke verhouding. Uit het voorgaande blijkt dat het Hof slechts sporadisch inging op de activiteiten van intercommunales en op hun impact op de private markt. Toch is het feit dat het Hof de zinsnede *‘niet in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector’* gebruikt, opmerkelijk. De onderliggende discussie die het Hof in deze twee arresten aanraakt is dan ook in welke mate concurrentie met de privésector de belastingvrijstelling zou kunnen temperen. Het Hof maakte duidelijk dat de vraag of er in concurrentie wordt getreden met de privésector wel degelijk een rol kan spelen bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel: bij zijn toetsing aan het gelijkheidsbeginsel in zijn arrest nr. 148/2012 en arrest nr. 114/2014 hanteert het Grondwettelijk Hof *‘concurrentie met de privésector’* blijkbaar toch als beoordelingselement. Enkel indien het autonoom gemeentebedrijf niet in concurrentie treedt met de private sector, is het gelijkheidsbeginsel geschonden. Op basis van een *a contrario*-redenering kan er met andere woorden worden gesteld dat, indien een autonoom gemeentebedrijf wél in concurrentie treedt met de privésector, er geen sprake is van een schending

activiteiten waarvoor de intercommunales in concurrentie treden met andere economische operatoren.” Hierdoor bevestigt het Hof wat *supra* reeds werd uiteengezet, namelijk dat een intercommunale tijdens de uitoefening van zijn activiteit van gemeentelijk belang wel degelijk in concurrentie kan treden met andere economische operatoren; zie ook K. ROSSIGNOL, “Subjectgerichte vrijstellingen ten aanzien van lokale belastingen: op zoek naar een hedendaagse verantwoording voor de fiscale vrijstelling ten gunste van publiekrechtelijke instellingen”, *LRB* 2010, afl. 2-3, (109) 124; K. ROSSIGNOL, “L’exemption d’impôt des intercommunales va-t-elle définitivement disparaître du paysage fiscal ?”, *RFRL* 2017, afl. 3, (256) 258.

³⁸ De intercommunale is op grond van artikel 180, 1° *juncto* 220, 2° van het WIB 1992 onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

³⁹ GwH 6 december 2012, nr. 148/2012, B.5.-B.6.

⁴⁰ GwH 17 juli 2014, nr. 114/2014, B.5-B.6.

van het gelijkheidsbeginsel indien het in de vennootschapsbelasting wordt belast; de vrijstelling voor de overheid is dan blijkbaar overbodig. Hierdoor komt de vrijstelling uiteraard onder druk te staan. Bovendien zou er op basis van die *a contrario*-redenering kunnen van worden uitgegaan dat een intercommunale, indien die met de privésector zou concurreren, ook zou moeten onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Op deze manier liet het Hof een opening voor de wetgever om een onderscheid te creëren voor de vrijstelling in artikel 26 naargelang er wel of geen concurrentie plaatsvindt. Uit de programmawet van 19 december 2014 blijkt dat de wetgever er echter voor koos om geen beroep te doen op de opening die het Hof creëerde: de wetgever maakte geen onderscheid naargelang er al dan niet sprake was van concurrentie, maar schafte de vrijstelling integraal af. Het is precies op dit punt, namelijk de integrale afschaffing, dat de volgende delen van de bijdrage ingaan.

1.3. Afschaffing onvoorwaardelijk vrijstelling van vennootschapsbelasting als *game changer*

10. Programmawetten – Om tegemoet te komen aan de vernietiging van artikel 180, 1° in samenhang gelezen met artikel 220, 2° van het WIB 1992 (die respectievelijk de *nominatim* uitsluiting van intercommunales uit de vennootschapsbelasting en hun onderwerping aan de rechtspersonenbelasting voorschrijven)⁴¹ en met het oog op het creëren van een loyale fiscale concurrentie tussen de privésector en de overheidssector⁴², is de wetgever opgetreden.⁴³ Om de vastgestelde ongrondwettige discriminatie tussen autonome gemeentebedrijven en intercommunales te remediëren, besloot de wetgever echter niet om de belastingvrijstelling voor intercommunales uit te breiden tot autonome gemeentebedrijven. De onvoorwaardelijke *nominatim* vrijstelling van intercommunales ten aanzien van de vennootschapsbelasting zoals voorzien in artikel 180, 1° van het WIB 1992 werd daarentegen opgeheven. Belangrijk hierbij is dat de wetgever de vrijstelling integraal afschafte, zonder het door het Hof gemaakte onderscheid in aanmerking te nemen en dus zonder rekening te houden met de vraag of de intercommunale bij de uitoefening van haar taak van gemeentelijk belang al dan niet in concurrentie treedt met de privésector. De wetgever maakte eveneens geen onderscheid naargelang de activiteiten en sectoren waarin de intercommunales werkzaam zijn. Het valt te vermelden dat de afschaffing niet tot gevolg heeft dat de

⁴¹ In de memorie van toelichting wordt verwezen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof om de afschaffing van de vrijstelling te rechtvaardigen. De memorie van toelichting luidt als volgt: “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.”, Parl.St. Kamer 2014-15, nr. 672, 8-9. Het valt op dat de zinsnede ‘niet in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector’ – wat essentieel was in de overwegingen van het Hof – niet door de federale wetgever wordt overgenomen.

⁴² Parl.St. Kamer 2014-15, nr. 672, 8: “Eén van de principes waarop deze hervorming zal steunen, is het creëren van een fiscale loyale 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.”.

⁴³ Vermeldenswaardig is dat de wens om een gelijkstelling tussen publieke en private ondernemingen te realiseren reeds in de jaren zestig van de vorige eeuw als oogmerk werd gebruikt om vrijstellingen te herzien. Zo hief bijvoorbeeld de wet van 22 maart 1965 de vrijstelling van intercommunales voor de weeldetaks op “ingegeven door de wens om tot gelijkstelling te komen tussen publiekrechtelijk en privaatrechtelijke ondernemingen, volgens Europese maatstaven (art. 90 van het Verdrag van Rome)”. Ook toen al rezen er hierbij discussies over het al dan niet discriminatoir karakter van de regelgeving. De opheffing van de vrijstelling werd echter al snel gematigd door de wet van 8 april 1965. Hier lijkt de vrijstelling af te hangen van de activiteit die de intercommunale stelt. Dit is opmerkelijk, aangezien *infra* zal blijken dat dit ‘functioneel’ onderscheidingscriterium in heel wat hedendaagse rechtsleer wordt opgeworpen als een piste die als inspiratiebron kan dienen bij de creatie van nieuwe fiscale regelgeving, zie D. DE CLERCK, *Interkommunale Maatschappij*, Brussel, Larcier, 1968, 160.

intercommunale voortaan automatisch onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. Bij elke intercommunale zal men afzonderlijk moeten nagaan of men op grond van de gemeenrechtelijke criteria onderworpen is aan de vennootschaps- of rechtspersonenbelasting. Hiertoe moet worden nagegaan of de intercommunale een onderneming exploiteert en zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.⁴⁴ Indien dit het geval is, zal de intercommunale voor àl haar activiteiten, zowel degene waarmee hij in concurrentie treedt als diegene waarmee hij niet in concurrentie treedt, onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Op die alles-of-niets-benadering wordt *infra* nr. 21 teruggekomen.

Na de beslissing om de onvoorwaardelijke vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor àlle intercommunales volledig af te schaffen, kwam de federale wetgever echter al gauw op zijn stappen terug. Met artikel 86 van de programmawet van 10 augustus 2015 temperde de wetgever de afschaffing: intercommunales in de zorgsector⁴⁵ zijn voortaan opnieuw uitdrukkelijk onvoorwaardelijk uitgesloten van de vennootschapsbelasting en onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Met de herinvoering werd eveneens beoogd om de *“loyale fiscale concurrentie tussen de privé en de overheidssector te beschermen”*.⁴⁶ In eerste instantie speelde het idee om de intercommunales voor waterbedeling eveneens opnieuw uitdrukkelijk vrij te stellen van vennootschapsbelasting. De federale wetgever koos er evenwel voor om de vrijstelling uiteindelijk enkel terug in te voeren voor intercommunales in de zorgsector.⁴⁷

⁴⁴ Art. 2, §1, 5°, a) *jo.* art. 179 van het WIB 1992.

⁴⁵ Dit betreffen intercommunales die een ziekenhuis uitbaten zoals gedefinieerd in artikel 2 van de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinstellingen, of een instelling uitbaten die oorlogsslachtoffers, mindervaliden, bejaarden, beschermde minderjarigen of behoeftigen bijstaat.

⁴⁶ De vrijstelling moet namelijk een ‘nieuwe vorm van niet-gerechvaardigde fiscale concurrentie’ voorkomen, namelijk die tussen, enerzijds, private vzw’s die overeenkomstig artikel 220, 3°, van het WIB 1992 onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting, en, anderzijds, intercommunales die niet de rechtsvorm van een vzw hebben aangenomen – bijvoorbeeld omdat dit zoals in het Waalse Gewest wettelijk niet mogelijk is omdat ze daar een commerciële vennootschapsvorm moeten aannemen –, die ‘een taak van gemeentelijk belang’ vervullen en die toch onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, zie Adv.RvS nr. 57594/3 van 5 juni 2015 bij amendementen op het ontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 1125/5, 51, overw. 5.2.

⁴⁷ Het valt op te merken dat de herinvoering van de vrijstelling voor intercommunales actief in de zorgsector wrijft met het staatssteunverbod. De afdeling Wetgeving van de Raad van State verwijst naar het functioneel ondernemingsbegrip dat het Hof van Justitie hanteert en stelt dat *de ontworpen maatregelen ook effectief als een vorm van staatssteun moeten worden beschouwd*, in Adv.RvS 57594/3 van 5 juni 2015 bij amendementen op het ontwerp van programmawet, punt 4.1, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 1125/5, 46-48 en 50-54. De wetgever houdt desondanks voet bij stuk en stelt intercommunales in de zorgsector onvoorwaardelijk vrij van vennootschapsbelasting. De minister van Financiën stelt hieromtrent dat *“de zorg- en verzorgingsinstellingen (...) een algemeen belang voor ogen (hebben) (...) en (...) niet met praktijken van commerciële aard (werken). Daarom is dit onderscheid dan ook gerechtvaardigd.”*, in *Parl. St.* Kamer 2014-15, nr. 1125/13, 19. Toeval wil dat de Europese Commissie in een besluit van 5 juni 2016 oordeelt dat de compensatie die aan de Brusselse openbare IRIS-ziekenhuizen wordt verleend, staatssteun is. Aangezien *“overheidsfinanciering voor een entiteit (...) slechts als staatssteun (kan) worden aangemerkt indien die entiteit een “onderneming” is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU”* zijn de openbare ziekenhuizen wél degelijk te beschouwen als ondernemingen die ‘economische activiteiten’ verrichten. De redenering van de Minister, namelijk dat het onderscheid tussen intercommunales in de zorgsector en andere intercommunales gerechtvaardigd is o.m.v. het feit dat de eersten niet met praktijken van commerciële aard werken, gaat hierdoor niet langer op, zie Besluit van de Commissie van 5 juli 2016 betreffende steunmaatregel SA.19864 - 2014/C (ex 2009/NN54) die door België ten uitvoer is gelegd – Overheidsfinanciering van de Brusselse openbare ziekenhuizen van het IRIS-netwerk; zie ook W. PANIS en J. JOST, “Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelastingen anno 2016”, *T.Gem.* 2016, afl. 2, (113) 114. Voor de volledigheid valt het te vermelden dat door artikel 89 van de programmawet van 10 augustus 2015 de intercommunales in de zorgsector voortaan in de derde categorie in de rechtspersonenbelasting worden belast en niet langer in de tweede categorie vallen, zoals voorheen. Ook werd er in artikel 26 van de programmawet van 19 december 2014 in een regeling voorzien die de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting uitwerkte. Artikel 92 van de programmawet van 10 augustus 2015 heeft die regeling evenwel vervangen. Er werd beroep ingesteld tegen de overgangsregeling van de rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting in de wet van 2014, maar daarover heeft het Grondwettelijk Hof pas in zijn arrest nr. 145/2017 uitspraak gedaan.

11. GwH 1 december 2016, nr. 151/2016 – Tegen de artikelen 17 tot 27 van de programmawet van 19 december 2014 en de artikelen 86 tot 93 van de programmawet van 10 augustus 2014 werden verschillende verzoekschriften tot nietigverklaring ingesteld bij het Grondwettelijk Hof. Op 1 december 2016 verwerpt het Hof de beroepen tegen de programmawet van 19 december 2014 echter en bevestigt zo dat de afschaffing van de onvoorwaardelijke vrijstelling van intercommunales grondwetsconform is.⁴⁸ De overwegingen van het Hof die voor deze bijdrage het meest relevant zijn, worden hieronder uiteengezet.

Volgens de verzoekende partijen zouden beide regelingen een inbreuk inhouden op de federale loyaliteit aangezien de federale wetgever het optreden van de gewesten inzake intercommunales op onevenredige wijze bemoeilijkt door intercommunales te onderwerpen aan de vennootschapsbelasting. Bovendien meenden verzoekers dat de regeling het gelijkheidsbeginsel schendt omdat het de automatische uitsluiting uit de vennootschapsbelasting van gemeenten en andere entiteiten in artikel 180, litterae 2° tot 13 van het WIB 1992 ongemoeid laat (zie ook *infra* nr. 22).⁴⁹ Desondanks bevestigde het Hof de mogelijkheid om intercommunales aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen in zijn arrest nr. 151/2016. Volgens het Hof ligt er geen discriminatie met gemeenten voor: *“in tegenstelling tot een gemeente kan een intercommunale structuur op grote schaal commerciële methodes en strategieën aanwenden, verrichtingen van winstgevendende aard doen, concurrentiële markten opsporen en ontwikkelen, winsten realiseren en dividenden uitkeren.”*⁵⁰ De overige vrijgestelde rechtspersonen in artikel 180, waaronder zeehavens, zijn volgens het Hof evenmin voldoende vergelijkbaar: *“in tegenstelling tot de intercommunales (...), oefenen de bijzondere openbare economische operatoren beoogd bij de litterae 2° tot 13° van artikel 180 van het WIB 1992 een activiteit uit die niet in concurrentie treedt met de privéondernemingen of die onder een bijzonder openbaar belang valt.”*⁵¹

⁴⁸ GwH 1 december 2016, nr. 151/2016, met noot van K. ROSSIGNOL, “Intercommunales: to tax or not to tax, that is the question...”, *TFR* 2017, afl. 517, 209-232.

⁴⁹ Over dit verschil in behandeling met gemeenten en andere publiekrechtelijke rechtspersonen en een kritische blik op dit onderscheid, zie K. ROSSIGNOL, “Intercommunales: to tax or not to tax, that is the question...”, *TFR* 2017, afl. 517, (228) 228-229 en 230-232.

⁵⁰ GwH 1 december 2016, nr. 151/2016, overw. B.19.4.

⁵¹ GwH 1 december 2016, nr. 151/2016, overw. B.20.

2. Absolute vrijstelling voor lokale belastingen ongrondwettig

12. GwH nr. 66/2017 - Uit hetgeen vooraf ging, blijkt dat het Grondwettelijk Hof geleidelijk aan begrippen zoals ‘concurrentie’, ‘activiteiten die op de concurrentiële markt plaatsvinden’ en ‘in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector’ in zijn rechtspraak over de vrijstelling van de vennootschapsbelasting heeft betrokken. De evolutie die zich in de vennootschapsbelasting voordeed, deinde echter uit: ook de vrijstelling van intercommunales voor lokale belastingen kwam onder druk te staan. De zaak waarin het Grondwettelijk Hof zich over de onvoorwaardelijke vrijstelling van intercommunales voor lokale belastingen diende uit te spreken, betrof een geschil tussen de intercommunale PBE⁵² en de gemeente Perwijs. Wanneer de gemeente Perwijs een belasting wenst in te voeren op windmolens, onderneemt PBE allerlei stappen om het belastingreglement te doen vernietigen. Uiteindelijk belandt de zaak voor de rechtbank van eerste aanleg van Waals-Brabant waar de gemeente Perwijs de rechtbank verzoekt een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof. De gemeente wil weten of de vrijstelling in artikel 26 van de wet van 22 december 1986 wel verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel, al dan niet samen gelezen met de Europese mededingingsregels en het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken, wanneer intercommunales van elke vorm van belasting worden uitgesloten, zelfs met betrekking tot commerciële activiteiten in rechtstreekse concurrentie met de private sector.

Zoals in zijn eerdere rechtspraak, verwijst het Grondwettelijk Hof in eerste instantie naar de achterliggende reden van de absolute vrijstelling, namelijk dat intercommunales taken van gemeentelijk belang behartigen en dat zij bijgevolg van dezelfde vrijstellingen als gemeenten zouden moeten kunnen genieten (zie *supra* nr. 2 en 7).⁵³

Vervolgens toetst het Hof de vrijstelling hoofdzakelijk aan artikel 170, §4 van de Grondwet maar indirect ook aan het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel in artikel 10, 11 en 172 van de Grondwet. In zijn onderzoek naar de verenigbaarheid van de vrijstelling in artikel 26 van de wet intercommunales met artikel 170, §4 van de Grondwet herinnert het Hof eraan dat de federale wetgever de fiscale autonomie van lokale besturen maar kan beperken door een wet en voor zover dat noodzakelijk is. Volgens het Hof mocht de wetgever er in 1986, net als in 1922, van uitgaan dat de vrijstelling van andere belastingen voor intercommunales noodzakelijk was vermits zij het verlengstuk zijn van de gemeenten en de federale wetgever wou vermijden dat belastingen van andere overheden, zoals de gemeenten, aan dit gunstige statuut van intercommunales afbreuk zouden doen. Maar, vervolgens maakt het Hof de sprong naar vandaag. Het Hof oordeelt dat die noodzakelijkheid op heden niet meer onverkort aanwezig is. Hiervoor verwijst het Hof naar de eerdere wetswijzigingen waardoor de intercommunales niet langer automatisch uitgesloten zijn uit de vennootschapsbelasting. Sindsdien heeft de wetgever de uitsluiting uit de vennootschapsbelasting willen voorbehouden aan intercommunales die geen onderneming exploiteren én zich niet bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard (zie artikel 2, §1, 5°, a) *jo.* artikel 179 van het WIB 1992).⁵⁴ Dit indachtig, oordeelt het Hof dat de vrijstelling voor lokale belastingen vervat in voormeld artikel 26 van de wet intercommunales nog slechts noodzakelijk is in de mate dat het geen betrekking heeft op commerciële activiteiten in rechtstreekse concurrentie met de privésector.⁵⁵

⁵² De intercommunale PBE houdt zich onder meer bezig met de productie, de aankoop en de omzetting van elektrische energie en dat binnen de context van de regelgeving inzake liberalisering van de elektriciteitsmarkt.

⁵³ GwH 2017, nr. 66/2017, overw. B.5.

⁵⁴ Het Grondwettelijk Hof vergist zich hier door het te hebben over ‘of’ in plaats van ‘en’. Hierdoor wordt ten onrechte de indruk gewekt dat de voorwaarden om uitgesloten te zijn van de vennootschapsbelasting alternatief zijn en niet cumulatief.

⁵⁵ GwH 2017, nr. 66/2017, overw. B.7: “de noodzakelijkheid van een algemene uitzondering op de fiscale bevoegdheid van de gemeenten ten aanzien van de intercommunales wat commerciële activiteiten betreft die zij in rechtstreekse concurrentie

Anders geformuleerd, is de vrijstelling van lokale belastingen voor intercommunales strijdig met het gelijkheidsbeginsel en legaliteitsbeginsel in de mate dat die betrekking heeft op commerciële activiteiten die in rechtstreekse concurrentie met de privésector zijn uitgeoefend.⁵⁶

13. Open vragen na arrest – Bij de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting dient er aan de hand van gemeenrechtelijke criteria te worden nagegaan of een intercommunale al dan niet is vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Die gemeenrechtelijke criteria zijn uitdrukkelijk vooropgesteld in de wet en worden toegelicht in de rechtsleer.⁵⁷ Het Grondwettelijk Hof verduidelijkt daarentegen in het kader van de lokale belastingen niet wat er onder ‘commerciële activiteiten in rechtstreekse concurrentie met de privésector’ moet worden begrepen. Hoe moeten die criteria die het Hof vooropstelt precies worden ingevuld? Wat moet precies worden begrepen onder de zinsnede ‘commerciële activiteiten in rechtstreeks concurrentie met de private sector’? ROSSIGNOL formuleert alvast een aantal voorstellen om deze onzekerheid weg te nemen. Volgens haar zou de wetgever in de eerste plaats de vrijstelling van artikel 26 kunnen behouden waarbij de rechter vervolgens moet oordelen of er *in concreto* sprake is van een commerciële activiteit in rechtstreekse concurrentie met de private sector. Een tweede mogelijkheid is volgens haar dat de vrijstelling eenvoudigweg wordt afgeschaft. Tot slot kan de wetgever de vrijstelling herformuleren en zelf een aanzet geven door te werken met voorbeelden van commerciële activiteiten waarmee men in rechtstreekse concurrentie met de privésector treedt.⁵⁸ Ondanks het nobele streven naar oplossingen wordt hier wat rond te hete brij heen gedraaid. De kernvraag blijft namelijk want onder ‘commerciële activiteiten in rechtstreekse concurrentie met de private sector’ moet worden begrepen en dit is iets waar de rechtsleer over kan en moet nadenken. In een laatste deel wordt ingegaan op deze vragen.

met de privésector uitoefenen, (is) niet meer (...) aangetoond.”. Het dispositief van het arrest nr. 66/2017 luidt als volgt: “Aldus geïnterpreteerd dat het elke vorm van belasting van de intercommunales, met betrekking tot commerciële activiteiten die rechtstreeks concurreren met de privésector, uitsluit, schendt artikel 26 van de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales de artikelen 10, 11 en 170 van de Grondwet.”.

⁵⁶ Het valt te vermelden dat het Grondwettelijk Hof recentelijk in zijn arrest nr. 5/2019 oordeelde dat door het feit dat de belastingbevoegdheid inzake water en afval is overgedragen aan de gewesten, de federale wetgever niet langer vermog te oordelen over de noodzakelijkheid ervan in de zin van artikel 170, §2 van de Grondwet, zie GwH 23 januari 2019, nr. 5/2019.

⁵⁷ Zie bijvoorbeeld W. PANIS en J. JOST, “Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelastingen anno 2016”, *T.Gem.* 2016, afl. 2, (113) 115-116.

⁵⁸ K. ROSSIGNOL, “L’exemption d’impôt des intercommunales va-t-elle définitivement disparaître du paysage fiscal?”, *RFRL* 2017, afl. 3, 256-260.

3. Naar een nieuwe vrijstelling voor intercommunales

3.1. Inspiratie uit het BTW-recht en het staatssteunrecht

14. Verantwoording – Het Grondwettelijk Hof liet na om het criterium ‘commerciële activiteiten in rechtstreekse concurrentie met de privésector’ te verduidelijken. Hierdoor ligt de vraag voor wat er onder een commerciële activiteit en onder rechtstreekse concurrentie moet worden begrepen. Het antwoord hierop is echter cruciaal: zonder verheldering is het niet duidelijk wanneer een intercommunale nu wel of niet belastingplichtig is.

Wellicht kan er in andere (Europese) rechtstakken inspiratie worden gezocht voor de invulling van het criterium. In de prejudiciële vraag die de gemeente Perwijs stelde, betrok de gemeente het mededingingsrecht immers zelf in haar vraag door te willen weten of de vrijstelling wel verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel, al dan niet samen gelezen met het de Europese mededingingsregels en het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken. Bovendien verwezen de partijen naar het staatssteunrecht en is het concurrentieel aspect reeds jaren door het Hof in zijn beoordeling betrokken. Gelet op de Europese interne markt zijn de Europese regels inzake mededingingsrecht in het bijzonder relevant als een overheidsinstantie commerciële activiteiten stelt. In die zin kan het mededingings- en staatssteunrecht, dat net als doel heeft om de eerlijke concurrentie tussen ondernemingen te garanderen, inspiratie bieden. Ook benaderingen uit het BTW-recht zijn instructief aangezien concurrentie of, preciezer, concurrentieverstoring daar uitdrukkelijk wordt betrokken in de regelgeving.

Tot slot kan worden opgemerkt dat het ondernemingsbegrip uit het mededingingsrecht, het staatssteunrecht en het BTW-recht uitermate interessant is, omdat het in tegenstelling tot de huidige vrijstellingen *niet op het subject* maar op de *activiteiten* focust met als gevolg dat eenzelfde entiteit voor bepaalde activiteiten een onderneming kan zijn en voor andere activiteiten een overheid. Dit is een benadering die door verschillende rechtsgeleerden wordt bepleit bij belastingvrijstellingen voor overheden.⁵⁹ Waar de rechtsleer die benadering omschrijft als een ‘functionele’ benadering, wordt in deze bijdrage gekozen voor de term ‘activiteitsgebonden’ benadering. Dit begrip dekt dezelfde lading, namelijk dat de activiteit van de entiteit als uitgangspunt moet worden genomen en niet de aard van de entiteit (cf. subjectgerichte vrijstelling), maar de formulering is nauwkeuriger en sluit meer aan bij de rol die het begrip ‘economische activiteit’ toekomt.

Ruimer gesteld, rijzen er uiteraard vragen indien er begrippen vanuit het mededingingsrecht en staatssteunrecht worden gebruikt om leemtes in het fiscaal recht op te vullen: kunnen (supranationale) begrippen zoals ‘economische activiteit’ worden getransponeerd naar het fiscaal recht? Kan het gebruik van die begrippen zorgen voor minder spanning tussen publiek en privaat en tussen een betere interactie tussen beide? Is het criterium ‘het stellen van een economische activiteit’ te verkiezen boven het subjectgericht kijken naar de publiekrechtelijke aard van de intercommunale bij de creatie van fiscaal recht? Wat verder in de bijdrage wordt er een poging ondernomen om op deze vragen te antwoorden.

⁵⁹ M. VERVOORT, “Naar een nieuwe fiscale benadering van de publieke sector”, *RW* 2018, afl. 30, (1163) 1176-1177; B. PEETERS, “Pleidooi voor een meer functionele opdeling van vennootschaps- en rechtspersonenbelasting”, in E. WYMEERSCH, R. HOUBEN, E. DIRIX (eds.), *In het vennootschapsbelang*, Antwerpen, Intersentia, 2017, (337) 356-361; T. BONTINCK, “Les intercommunales à l’épreuve du droit de la concurrence: des constats et des défis” in X., *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, 27-45.

15. Commerciële activiteit – Wat het begrip ‘commerciële activiteit’ betreft, kan worden verwezen naar het gelijkaardige begrip ‘economische activiteit’ in het staatssteunrecht en in de BTW.

16. In het staatssteunrecht speelt het begrip ‘economische activiteit’ een centrale rol bij de beoordeling of een entiteit al dan niet als onderneming handelt. Of er al dan niet sprake is van een onderneming is op zijn beurt van belang om te oordelen of de staatssteunregels al dan niet van toepassing zijn. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie is een onderneming ‘elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd’.⁶⁰ Ook overheden kunnen bijgevolg een onderneming zijn voor zover ze een economische activiteit uitoefenen. Met een economische activiteit wordt iedere activiteit bedoeld waarbij er goederen en diensten worden aangeboden op een bepaalde markt.⁶¹ Een potentiële markt is zelfs al voldoende. Het besluit van een overheid om niet toe te staan dat derden een bepaalde dienst verrichten (omdat zij bijvoorbeeld die dienst intern wil verrichten), sluit niet uit dat er sprake is van een economische activiteit. Hoewel de markt op die wijze wordt afgeschermd, kan er toch sprake zijn van een economische activiteit wanneer andere marktdeelnemers bereid en in staat zouden zijn de dienst op de betrokken markt te verrichten.⁶²

Wat alleszins niet als economische activiteit wordt beschouwd is het uitoefenen van overheidsgezag.⁶³ Een entiteit kan worden beschouwd als handelend in hoedanigheid van overheid wanneer de betrokken activiteit een taak is die tot de kerntaken van de staat behoort, of die wegens haar aard, doel en de regels waaraan zij is onderworpen, met die taken verband houdt. Algemeen gesproken - en tenzij de betrokken lidstaat besloten heeft marktmechanismen te introduceren - vormen activiteiten die intrinsiek tot de overheidsprerogatieven behoren en die de staat op zich neemt, geen economische activiteiten.⁶⁴ De commissie noemt o.a. luchtverkeersveiligheid- en leiding, het leger en de organisatie, financiering en handhaving van gevangenisstraffen als voorbeelden van overheidsprerogatieven.

Volgens de Commissie zijn volgende zaken onder bepaalde voorwaarden eveneens geen economische activiteiten: de sociale zekerheidsregelingen, gezondheidszorg, onderwijs en cultuur en monumentenzorg. Wat de laatste categorie betreft, zouden bepaalde intercommunales alvast niet economisch actief zijn.⁶⁵

Het Hof van Justitie wendt voorts nog andere criteria aan om uit te maken of er een economische activiteit voorligt. Met name is er de zogenaamde *quid pro quo*-vereiste en de mate van

⁶⁰ HvJ 23 april 1991, nr. C-41/90, EU:C:1991:16, Höfner en Elser; HvJ 12 september 2000, nr. C-180/98-C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428, Pavel Pavlov e.a. t. Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, overw. 74; HvJ 10 januari 2006, nr. C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Ministero dell'Economia e delle Finanze t. Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., overw. 107.

⁶¹ HvJ 16 juni 1987, nr. C-118/85, ECLI:EU:C:1987:283, Commissie t. Italië, overw. 7; HvJ 18 juni 1998, nr. C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303, Commissie t. Italië, overw. 36; HvJ 12 september 2000, nr. C-180/98-C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428, Pavel Pavlov e.a. t. Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, overw. 75.

⁶² Zie de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 28 september 2006, Asociación Nacional de Empresas Forestales (Asemfo)/Transformación Agraria SA (Tragsa) en Administración del Estado, nr. C-295/05, ECLI:EU:C:2006:619, overw. 110-116; Verordening (EG) nr. 1370/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2007 betreffende het openbaar personenvervoer per spoor en over de weg en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 1191/69 van de Raad en Verordening (EEG) nr. 1107/70 van de Raad (PB L 315 van 3.12.2007, blz. 1), artikel 5, lid 2, en artikel 6, lid 1; Besluit 2011/501/EU van de Commissie van 23 februari 2011 betreffende de door Duitsland toegekende staatssteun in zaak C-58/06 (ex NN 98/05) ten gunste van Bahnen der Stadt Monheim (BSM) en Rheinische Bahngesellschaft (RBG) in het Verkehrsverbund Rhein-Ruhr (PB L 210 van 17.8.2011, blz. 1), overwegingen 208 en 209; Mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van art. 107, 1. van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (Pb.2016, C. 262/1) (hierna: Staatssteunmededeling), punt 14.

⁶³ HvJ 16 juni 1987, nr. C-118/85 ECLI:EU:C:1987:283, Commissie t. Italië, overw. 7 en 8.

⁶⁴ Staatssteunmededeling, punt 17.

⁶⁵ Staatssteunmededeling, punten 17-37.

overheidsinterventie of overheidstoezicht. De *quid pro quo*-vereiste houdt in dat er in de regel een tegenprestatie wordt verwacht voor de werkzaamheid die door de entiteit wordt verricht. Niettemin is het het Hof van Justitie reeds afgeweken van deze vereiste en heeft het ook gratis verrichte werkzaamheden als economische activiteit bestempeld.⁶⁶ Van groter belang is de mate waarin er sprake is van overheidsinterventie of overheidstoezicht. Het gaat meer bepaald over de invloed van de overheid op de tarieven of voorwaarden waartegen een bepaalde werkzaamheid wordt verricht, dan wel de zelfstandige beslissingsmacht van de entiteit.⁶⁷

Eveneens relevant in de beoordeling of handelingen van de overheid verboden staatssteun uitmaken is de bijzondere regeling voor diensten van algemeen economisch belang (verder DAEB's). Volgens artikel 106, lid 2 VWEU vallen ondernemingen belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang maar onder de regels van de verdragen, met name onder de mededingingsregels, voor zover de toepassing daarvan de vervulling, in feite of in rechte, van de hun toevertrouwde bijzondere taak niet verhindert. De Europese Commissie definieert DAEB's als economische activiteiten die het algemeen belang dienen en die de markt, zonder het overheidsoptreden, anders niet (of niet onder dezelfde voorwaarden inzake kwaliteit, veiligheid, betaalbaarheid, gelijke behandeling of algemene toegang) had verricht. De openbare dienstverplichting waarmee de dienstverrichter wordt belast, waarbij het criterium 'algemeen belang' als leidraad dient, moet ervoor zorgen dat de dienst wordt verricht onder voorwaarden waarmee de publieke taak kan worden vervuld.⁶⁸ Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat DAEB's diensten zijn die zich door hun specifieke kenmerken onderscheiden van die van andere economische activiteiten.⁶⁹ Voor compensaties van deze DAEB's bestaan een aantal bijzondere regels waardoor deze niet altijd staatssteun vormen en dus ook tegemoetgekomen wordt aan het bijzonder karakter van deze activiteiten.⁷⁰ Ook hier kan

⁶⁶ HvJ 27 september 1988, nr. C-263/86, ECLI:EU:C:1988:451, Humbel, *Jur.* 1988, I, 5388, overw. 17; HvJ 7 december 1993, nr. C-109/92, ECLI:EU:C:1993:916, Stephan Max Wirth, *Jur.* 1993, I, 6469, overw. 15-16; HvJ 12 juli 2001, nr. C-157/99, ECLI:EU:C:2001:404, Smits en Peerbooms, *Jur.* 2001, I, 5473, overw. 58; HvJ 3 oktober 2002, nr. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:558, Danner, *Jur.* 2002, I, 8147, overw. 26; HvJ 22 mei 2003, nr. C-355/00, ECLI:EU:C:2003:298, Freskot, *Jur.* 2003, I, 5263, overw. 55; HvJ 26 juni 2003, nr. C-422/01, ECLI:EU:C:2003:380, Skandia en Ramstedt t. Riksskatteverket, *Jur.* 2003, I, 6817, overw. 23; HvJ 11 september 2007, nr. C-76/05, ECLI:EU:C:2007:492, Schwarz en Gootjes-Schwarz, *Jur.* 2007, I, 6849, overw. 38; HvJ 11 september 2007, nr. C-318/05, ECLI:EU:C:2007:495, Commissie t. Duitsland, *Jur.* 2007, I, 6957, overw. 67; HvJ 18 december 2007, nr. C-281/06, ECLI:EU:C:2007:816, Jundt t. Finanzamt Offenburg, *Jur.* 2007, I, 12231, overw. 29, aangehaald door K. ROSSIGNOL, *De (on)belastbaarheid van de overheid*, Brugge, Die Keure, 2016, 388-389.

⁶⁷ HvJ 19 januari 1994, nr. C-364/92, ECLI:EU:C:1994:7, SAT Fluggesellschaft GmbH t. Eurocontrol, *Jur.* 1994, I, 43, overw. 23 en 29, waar het Hof vaststelt dat Eurocontrol in feite geen invloed heeft op het bedrag van de en route-heffingen. Zie ook HvJ 18 maart 1997, nr. C-343/95, ECLI:EU:C:1997:160, Diego Cali t. SEPG, *Jur.* 1997, I, 1547, concl. Adv. Gen. Comas, overw. 50, t.a.v milieu-inspectiediensten aangehaald door K. ROSSIGNOL, *De (on)belastbaarheid van de overheid*, Brugge, Die Keure, 2016, 390.

⁶⁸ Med.Comm. aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de regio's – een kwaliteitskader voor diensten van algemeen belang in Europa, 20 december 2011, COM (2011)900 definitief, p. 2-3.

⁶⁹ HvJ 10 december 1991, zaak C-179/90, ECLI:EU:C:1991:464, Merci convenzionali porto di Genova SpA / Siderurgica Gabrielli SpA, *Jur.* 1991, blz. I-5889, punt 27; HvJ 17 juli 1997, zaak C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376, GT-Link A/S / Danske Statsbaner (DSB), *Jur.* 1997, blz. I-4449, punt 53, HvJ 18 juni 1998, zaak C-266/96, ECLI:EU:C:1998:306, Corsica Ferries France SA / Gruppo Antichi Ormeggiatori del porto di Genova Coop. arl e.a., *Jur.* 1998, blz. I-3949, punt 45.

⁷⁰ In de eerste plaats kunnen DAEB's niet als staatssteun worden gezien voor zover voldaan wordt aan de Altmarkvoorwaarden. Indien deze voorwaarden niet zijn voldaan geldt een verhoogde de minimis-drempel (artikel 2, lid 2 Verordening (EU) nr. 360/2012 van de Commissie van 25 april 2012 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de de-minimissteun, Pb.L. 26 april 2012, afl. 114, 8 (hierna Verordening 360/2012). Indien ook dit niet voldaan is kan beroep worden gedaan op het besluit van de EU-Commissie (artikel 2 Besluit 2012/21/EU van de commissie van 20 december 2011 betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatsbeheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen, Pb.C. 11 januari 2012, afl. 7, 3. Tot slot is er nog de mogelijkheid om beroep te doen op de kaderregeling. EU-kaderregeling inzake staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst (2011) (Voor de EER relevante tekst) (2012/C 8/03).

bijgevolg inspiratie worden gevonden bij de vraag of iets een commerciële activiteit is ten aanzien van de vrijstelling in artikel 26 wet intercommunales.

17. Ook in de BTW speelt het begrip 'economische activiteit' een centrale rol, meer bepaald om te bepalen of een entiteit al dan niet BTW-plichtig is. Volgens artikel 4, §1 Wetboek BTW (hierna: WBTW) zijn belastingplichtig voor de BTW eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit, geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in het WBTW zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.

De vraag rijst wat moet worden begrepen onder een 'economische activiteit'. Het begrip 'economische activiteit' wordt in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG, gedefinieerd als 'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen'.⁷¹ Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie heeft het begrip economische activiteit een ruime werkingssfeer die zich uitstrekt tot alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting.⁷² Verder benadrukt het Hof ook het objectief karakter van het begrip economische activiteiten door te stellen dat de doelstellingen of de resultaten als zodanig niet relevant zijn voor de afbakening ervan.⁷³

De ruime invulling van 'economische activiteit' wordt voor een stuk getemperd door uitzonderingen in artikel 6 WBTW.⁷⁴ Volgens het eerste lid van deze bepaling worden de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen. Entiteiten zijn bijgevolg toch niet BTW-plichtig wanneer zij 1) als openbare instelling kwalificeren en 2) handelen als overheid. Voorwaarde voor de uitzondering van artikel 6, lid 1 WBTW is dat er geen sprake is van een concurrentievervalsing van enige betekenis (artikel 6, lid 2 WBTW), wat dan weer inspiratie kan bieden voor het tweede door het Grondwettelijk Hof aangereikte begrip concurrentie (zie *infra*). Vooraleer er hier op wordt ingegaan, valt het te vermelden dat er ten slotte volgens artikel 6, lid 3 WBTW een aantal werkzaamheden en handelingen zijn waarvoor de publieke rechtspersonen wel als BTW-plichtig worden beschouwd voor zover die niet van onbeduidende omvang zijn.⁷⁵ De belastingadministratie aanvaardt dat de werkzaamheid een

⁷¹ Richtl. Raad 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

⁷² HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429, W.M. van Tiem t. Staatssecretaris van Financiën, overw. 17.

⁷³ HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352, Enkler t. Finanzamt Homburg, overw. 25.

⁷⁴ Zie voor uitgebreide bespreking J. VANSLEMBROUCK en L. DE VRIESE, "De BTW-plicht voor lokale besturen: een leidraad voor publiekrechtelijke overheidslichamen, *LRB* 2017, 5-32.

⁷⁵ Artikel 6, lid 3 vermeldt volgende handelingen:

1° de telecommunicatiediensten;

2° de levering en de voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom;

3° het goederen- en personenvervoer;

4° de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;

5° de levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;

6° de handelingen van de landbouwinterventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden verricht op grond van verordeningen houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze producten;

7° de exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;

8° de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een opslagplaats en/of een kampeerterein;

onbeduidende omvang heeft wanneer de jaarlijkse omzet van die werkzaamheid de 25.000 EUR niet overschrijdt.⁷⁶

18. In concurrentie met de privésector - Zoals daarnet opgemerkt gelden de uitzonderingen in de BTW in de zin van artikel 6, lid 1 WBTW slechts geldt voor zover er geen concurrentieverstoring van enige betekenis voorligt. Dit is bijzonder relevant voor het onderzoek in deze bijdrage naar wat onder het begrip concurrentie in de context van de vrijstelling van artikel 26 moet worden verstaan. De vraag of een bepaalde werkzaamheid die wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam aanleiding geeft tot 'concurrentieverstoring van enige betekenis' is volgens de belastingadministratie een feitenkwestie die geval per geval en voor elke werkzaamheid afzonderlijk dient te worden onderzocht. Volgende voorwaarden moeten volgens de administratie cumulatief vervuld zijn om van concurrentieverstoring te kunnen spreken⁷⁷: 1) de openbare lichamen verrichten dezelfde handelingen als andere economische operatoren, voornamelijk uit de privésector; 2) het verrichten van deze handelingen leidt tot een reële of zelfs potentiële concurrentieverstoring van enige betekenis waarvan de behandeling als niet-belastingplichtige de oorzaak is; 3) het betreft een reële of zelfs potentiële concurrentieverstoring in het nadeel van particuliere concurrenten dan wel een dergelijke concurrentieverstoring in het nadeel van betreffende publiekrechtelijke lichamen.

Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie betekent een concurrentieverstoring 'van enige betekenis' dat de concurrentieverstoring van méér dan onbeduidende omvang moet zijn.⁷⁸ De belastingadministratie neemt aan dat er geen sprake is van concurrentieverstoring van enige betekenis indien indien de jaarlijkse omzet van een economische activiteit het bedrag van 25.000 EUR niet overschrijdt.⁷⁹

19. Verder onderzoek - Uit een eerste onderzoek naar het begrip 'economische activiteit' in het staatssteunrecht en in de BTW kunnen reeds een aantal aspecten worden gedestilleerd. In beide rechtstakken wordt er tot op zekere hoogte een bijzondere regeling voor overheden voorzien. Voor de afbakening van commerciële activiteiten ten opzichte van andere taken van de intercommunales zouden rechters, en eventueel in de toekomst ook de wetgever, aansluiting kunnen zoeken bij de werkwijze die wordt gehanteerd in die twee rechtstakken. Voor het aspect 'concurrentie' in het bijzonder, kan worden gekeken naar de invulling hiervan in artikel 6, lid 2 WBTW.

Verder onderzoek naar de begrippen 'commerciële/economische activiteit' en 'concurrentie', lijkt in elk geval noodzakelijk. Hiervoor zou een grondigere analyse van het concept economische activiteit en het daarmee verbonden aspect 'concurrentie' moeten plaatsvinden.⁸⁰ Gelet op het beperkte bestek van dit artikel, werden er louter als illustratie mogelijke inspiratiebronnen aangehaald die tot verder onderzoek kunnen leiden.

9° de werkzaamheden inzake reclame;

10° de diensten van reisbureaus bedoeld in artikel 1, § 7;

11° de leveringen van goederen en de diensten verricht door bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;

12° de leveringen van goederen en de diensten verricht door radio- en televisieomroepdiensten.

⁷⁶ Circulaire AAFisc Nr. 42/2015 (nr. E.T.125.567) dd. 10.12.2015, punt 18.

⁷⁷ In verband met het begrip "concurrentieverstoring" zie HvJ 4 juni 2009, nr. C-102/08, ECLI:EU:C:2009:345, Finanzamt Düsseldorf-Süd t. SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG en HvJ 16 september 2008, nr. C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs t. Isle of Wight Council, e.a.

⁷⁸ HvJ 16 september 2008, nr. C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, Isle of Wight Council e.a., *Jur.* 2008, I, 7203, overw. 79.

⁷⁹ Circulaire AAFisc Nr. 42/2015 (nr. E.T.125.567) dd. 10.12.2015, punten 12-17.

⁸⁰ Een niet op het fiscaal recht toegespitst onderzoek van dit begrip is bijvoorbeeld te vinden in C. WEHLANDER, *Services of General Economic Interest as a Constitutional Concept of EU Law*, T.M.C. Asser Press, 2016, 35-64.

3.2. Terugkoppeling naar intercommunales: *quid* in vennootschapsbelasting?

20. Inspiratie voor vennootschapsbelasting - Het begrip 'economische activiteit' uit het staatssteunrecht en uit de BTW en het begrip 'concurrentie' kunnen dus duidelijkheid brengen bij de vrijstelling van intercommunales voor lokale belastingen en zo de activiteitsgebonden weg die het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 66/2017 inslaat, verfijnen.

Supra werd de vraag gesteld of het gebruik van begrippen als 'commerciële activiteit', 'economische activiteit' en 'in concurrentie treden met de privésector' dan ook voor minder spanning tussen publiek en privaat zou zorgen en voor een betere interactie tussen beide. Om de cirkel in deze bijdrage rond te maken, wordt een aanzet tot antwoord gegeven ten aanzien van de vennootschapsbelasting. In wat er hiervoor werd uiteengezet over het staatssteun- en het BTW-recht, kan er immers ook inspiratie worden gevonden ten aanzien van de belastingvrijstelling voor intercommunales in het veld van de inkomstenbelasting. Hieronder zal blijken dat het criterium 'het stellen van een economische activiteit in concurrentie met de privésector' om te bepalen of een vrijstelling al dan niet speelt, in plaats van een alles-of-niets-benadering en in plaats van subjectgericht kijken naar de publiekrechtelijke aard van de intercommunale, wel degelijk voordelen heeft.

21. Alles-of-niets-benadering - Op heden is de behandeling van intercommunales in de inkomstenbelasting een alles-of-niets-verhaal. In de inkomstenbelasting dienen de gemeenrechtelijke criteria om te bepalen of de intercommunale onderworpen is aan de rechtspersonenbelasting of de vennootschapsbelasting sinds de afschaffing van de vrijstelling per intercommunale als entiteit te worden toegepast. Hiertoe moet worden nagegaan of de intercommunale een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard (artikel 2, §1, 5°, a) van het WIB 1992) (zie *supra* nr. 10). De belastbaarheid van de intercommunale in de inkomstenbelasting is hierdoor nog steeds een alles-of-niets-verhaal: indien die voorwaarden zijn vervuld, zal de intercommunale voor al haar activiteiten, zowel degene waarmee zij in concurrentie treedt als voor die activiteiten waarmee ze niet in concurrentie treedt met de privésector, onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Met het feit dat eenzelfde intercommunale mogelijks zowel economische activiteiten van gemeentelijk belang uitoefent waarbij ze in concurrentie treedt als niet-economische activiteiten waarbij ze niet in concurrentie treedt met de privésector, wordt door de wetgever geen rekening gehouden.⁸¹

Dit alles-of-niets-karakter van het systeem, oftewel het gebrek aan de mogelijkheid om te differentiëren naargelang de inkomsten al dan niet voortkomen uit een economische activiteit, is evenwel problematisch.⁸² Een genuanceerdere regeling, waarbij intercommunales slechts worden belast in de vennootschapsbelasting voor die activiteiten van louter economisch gemeentelijk belang waarmee ze in concurrentie treden met economische operatoren op de private markt, lijkt meer opportuun.⁸³

⁸¹ W. PANIS en J. JOST, "Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelastingen anno 2016", *T.Gem.* 2016, afl. 2, (113) 123: "Als de IGS aan de vennootschapsbelasting onderworpen wordt, zal dit uiteraard slaan op de hele entiteit en dus ook op die activiteiten die in principe aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zouden zijn, mochten zijn *alleenstaand* behandeld worden."

⁸² B. PEETERS, "Pleidooi voor een meer functionele opdeling van het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting" in E. WYMEERSCH, R. HOUBEN, E. DIRIX (eds.), *In het vennootschapsbelang*, Antwerpen, Intersentia, 2017, (337) 341.

⁸³ W. PANIS, "Intercommunales onder de vennootschapsbelasting in een zoektocht naar fiscale rechtvaardigheid", *TFR* 2015, afl. 475, (99) 99; S. VAN CROMBRUGGE, "Naar een hervorming van het fiscaal stelsel van VZW's?" in B. PEETERS (ed.), *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. dr. J.J. COUTURIER*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 233-247; B.

Meer opportuun aangezien, ten eerste, het wetgevend optreden waarbij alle activiteiten van de intercommunale over één kam worden geschoren mogelijks nieuwe discriminaties doet ontstaan. Zo heeft het feit dat een intercommunale in haar totaliteit in de vennootschapsbelasting kan worden belast als voornaamste probleem dat al haar inkomsten, en dus ook inkomsten zoals lidgelden, subsidies en giften, in beginsel belastbaar zijn als winst. In de rechtspersonenbelasting worden daarentegen enkel bepaalde inkomsten belast zoals bepaalde onroerende, roerende en diverse inkomsten.⁸⁴ Wanneer de intercommunale dus daarentegen in haar geheel in de rechtspersonenbelasting wordt belast, kan er een verstoring van de concurrentie ontstaan tussen de intercommunale die een bepaalde (zij het bijkomstige) economische activiteit uitoefent en in de rechtspersonenbelasting wordt belast en de private vennootschap die een gelijkaardige economische activiteit verricht maar altijd in de vennootschapsbelasting zal worden belast. Zoals *supra* al gesteld, werd de mogelijke onderwerping van de intercommunale aan de vennootschapsbelasting verantwoord door het beogen van een loyale fiscale concurrentie met de privésector. Die doelstelling kan uiteraard op prijs worden gesteld, maar, zoals PANIS terecht aangeeft, enkel indien er ook werkelijk sprake is van concurrentie: *“voor heel wat activiteiten van intercommunales/IGS'en is van zulke concurrentie geen sprake (bv. voor de activiteiten inzake netbeheer van elektriciteits- en gasnetwerken, drinkwatervoorzieningen, enz.).”*⁸⁵

Het Grondwettelijk Hof maakte in 2017 alvast de ommekeer naar een activiteitsgebonden vrijstelling ten aanzien van lokale belastingen, net zoals ook het BTW-recht en het staatssteunrecht niet op het subject maar op de activiteiten van een (overheids)entiteit focussen. Net op dit vlak kan er inspiratie worden gehaald uit die rechtstakken. Door de intercommunale enkel te onderwerpen aan vennootschapsbelasting voor zijn economische activiteiten waarmee hij in concurrentie treedt met de privésector en de vrijstelling te laten spelen voor zijn niet-economische activiteiten, wordt er tegemoet gekomen aan verschillende obstakels. Het afstappen van de alles-of-niets-benadering en het overstappen naar de activiteitsgebonden benadering zou de spanning tussen publiek en privaat in ieder geval doen afnemen.

22. Andere publieke rechtspersonen - Naast het alles-of-niets-karakter van de inkomstenbelasting, schuilt er sinds de aanneming van de voormelde programmawetten eveneens een mogelijke discriminatie in het onderscheid dat is ontstaan tussen de intercommunales en de andere publieke rechtspersonen vermeld in artikel 180, *litterae* 2° tot 13° van het WIB 1992. Het is niet duidelijk waarom publieke rechtspersonen zoals bijvoorbeeld de maatschappijen voor openbaar vervoer, van hun onvoorwaardelijke vrijstelling blijven genieten, terwijl dit voor intercommunales niet langer het geval is. De stelling van het Hof dat de rechtspersonen in artikel 180 van het WIB 1992 een activiteit zouden uitoefenen die niet concurreert met privé-ondernemingen of die onder het bijzonder

PEETERS, “Pleidooi voor een meer functionele opdeling van het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting” in E. WYMEERSCH, R. HOUBEN, E. DIRIX (eds.), *In het vennootschapsbelang*, Antwerpen, Intersentia, 2017, (337) 356-361; M. VERVOORT, “Naar een nieuwe fiscale benadering van de publieke sector”, *RW* 2018, afl. 30, 1163-1179.

⁸⁴ Op basis van de omvang van de belastbare grondslag wordt in de rechtspersonenbelasting een opdeling gemaakt in drie categorieën belastingplichtigen (art. 220, 1°, 2° en 3° van het WIB 1992). Gemeenschappelijk aan de drie categorieën is dat ze belastbaar zijn op het geïndexeerd kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende goederen, op inkomsten en opbrengsten van hun roerende goederen en kapitalen en op sommige diverse inkomsten vermeld in artikel 90, 5° tot 7° en 11° van het WIB 1992, zie artikel 221 van het WIB 1992. Voor de rechtspersonen van de tweede en derde categorie voegt art. 223 van het WIB 1992 hier nog enkele inkomsten aan toe, zoals bepaalde financiële voordelen of voordelen van alle aard. Enkel voor de derde categorie komen er dan nog de inkomsten vermeld in art. 222 van het WIB van het 1992 bij, zoals meerwaarden op belangrijke deelnemingen in de zin van art. 90, 9° van het WIB 1992. De intercommunales die niet vermeld worden in art. 180 van het WIB 1992 behoren tot deze derde categorie.

⁸⁵ W. PANIS, “Intercommunales onder de vennootschapsbelasting in een zoektocht naar fiscale rechtvaardigheid”, *TFR* 2015, afl. 475, (99) 99 en 102.

openbaar belang valt, overtuigt in elk geval niet.⁸⁶ Een intercommunale kan namelijk evengoed activiteiten uitoefenen die niet concurreren met privé-ondernemingen. Bovendien wordt dit argument in ieder geval al weerlegd ten aanzien van de autonome havens, doordat hun vrijstelling naar aanleiding van een besluit van de Europese Commissie intussen is afgeschaft.⁸⁷

Ook ten aanzien van dit problematisch onderscheid kan de overstap naar een activiteitsgebonden benadering soelaas bieden. De federale wetgever zou zo afstappen van de subjectgerichte benadering ten aanzien van de vrijstelling en zo kan er, los van de aard van de entiteit, al dan niet genoten worden van een belastingvrijstelling naargelang de activiteiten. Ook ROSSIGNOL is de mening toegedaan dat *“het valt (...) te betreuren dat de wetgever dit oud zeer niet op een meer diepgaande wijze heeft aangepakt door in duidelijke algemene regels te voorzien ten aanzien van alle publieke rechtspersonen in plaats van een nominatim-opsomming. Dit zou veel discussies vermeden hebben. Het bestaan van een wettelijk concurrentie criterium zou ook meer rechtszekerheid bieden voor de intercommunales die niet in concurrentie treden met de private sector en thans hun heil moeten zoeken in een voorafgaande beslissing.”*⁸⁸

23. Oplossingen - Samengevat is de integrale afschaffing van de vrijstelling voor intercommunales van de vennootschapsbelasting betreurenswaardig. Een nieuwe vrijstelling die is aangepast aan de huidige praktijk van de ‘moderne intercommunalisatie’ biedt oplossingen: die vrijstelling zou best zijn gebaseerd op de activiteiten van de intercommunale én bovendien rekening houden met het feit dat de intercommunale steeds het gemeentelijk belang dient te behartigen.⁸⁹ Zo zou de federale wetgever bijvoorbeeld kunnen voorzien dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor intercommunales met verschillende activiteiten enkel speelt ten aanzien van de niet-economische activiteiten waarbij er geen sprake is van concurrentie met de private sector. Op die manier kan er worden tegemoetgekomen aan de problemen die de alles-of-niets-benadering met zich meebrengt, worden mogelijke discriminaties met andere *nominatim* vrijgestelde publieke rechtspersonen vermeden, en is er een grotere begripsmatige afstemming tussen de verschillende (Europese) rechtstakken. Ook VERVOORT houdt eraan vast dat *“het risico op concurrentievervalsing voor andere dan de gouvernementele taken (vermindert) wanneer gunstregimes niet worden opgehangen aan organieke criteria, maar gelinkt zijn aan functionele criteria.”*⁹⁰ In Nederland heeft men dergelijke stappen trouwens recent al gezet. Daar speelt de vennootschapsbelasting voortaan enkel ten aanzien van het ondernemingsgedeelte van het overheidsbedrijf.⁹¹

Dergelijke functionele criteria worden bovendien reeds in andere rechtsgebieden gehanteerd om hun toepassingsgebied af te bakenen en om te bepalen of intercommunale aan hun bepalingen is onderworpen. Dit is onder meer het geval in het overheidsopdrachtenrecht, waar er rekening wordt

⁸⁶ Voor een uiteenzetting waarom die stelling betwistbaar is, zie M. VERVOORT, “Naar een nieuwe fiscale benadering van de publieke sector”, *RW* 2018, afl. 30, (1163) 1169, vn. 42.

⁸⁷ Waar het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 151/2016 nog stelde dat dit er geen verschil in behandeling is tussen de intercommunale en andere publiekrechtelijke rechtspersonen, waaronder de havens, oordeelde het Europees niveau dat de havens wel degelijk in concurrentie treden met andere buitenlandse havens. De vraag kan worden gesteld of de andere publieke rechtspersonen in artikel 180 op grond van het Europees recht toch in concurrentie treden. Zie hieromtrent zie K. ROSSIGNOL, “Intercommunales: to tax or not to tax, that is the question...” (noot onder GwH 1 december 2016, nr. 151/2016), *TFR* 2017, afl. 14, (228) 232 en B. PEETERS, “Pleidooi voor een meer functionele opdeling van vennootschaps- en rechtspersonenbelasting”, in E. WYMEERSCH, R. HOUBEN, E. DIRIX (eds.), *In het vennootschapsbelang*, Antwerpen, Intersentia, 2017, (337) 353-356.

⁸⁸ K. ROSSIGNOL, “Intercommunales: to tax or not to tax, that is the question...”, *TFR* 2017, afl. 14, (228) 232.

⁸⁹ Ook Rossignol stelt dat het in dit kader *“verantwoord (lijkt) om niet-concurrerende overheidsactiviteiten gelet op hun karakter van algemeen belang van een onderscheiden fiscaal regime te laten genieten.”* in K. ROSSIGNOL, “Intercommunales: to tax or not to tax, that is the question...” (noot onder GwH 1 december 2016, nr. 151/2016), *TFR* 2017, afl. 14, (228) 232.

⁹⁰ M. VERVOORT, “Naar een nieuwe fiscale benadering van de publieke sector”, *RW* 2018, afl. 30, (1163) 1176-1177.

⁹¹ K. ROSSIGNOL, “Intercommunales: to tax or not to tax, that is the question...”, *TFR* 2017, afl. 14, (228) 231; M. VERVOORT, “Naar een nieuwe fiscale benadering van de publieke sector”, *RW* 2018, afl. 30, (1163) 1173.

gehouden met de activiteiten van 'de aanbestedende overheden' waarop de wet toepassing vindt. Artikel 2, 1° van de wet van 17 juni 2016 inzake overheidsopdrachten voorziet in de invulling van het begrip 'aanbestedende overheid'. In artikel 2, 1°, c) van diezelfde wet worden de publiekrechtelijke instellingen die, ongeacht hun vorm en aard, (i) opgericht zijn met het specifieke doel te voorzien in behoeften van algemeen belang die niet van industriële of commerciële aard zijn (eigen onderlijning), en (ii) rechtspersoonlijkheid hebben, en (iii) afhangen van de Staat, de Gewesten, de Gemeenschappen, de lokale overheidsinstanties of andere instellingen of personen, vermeld. Enkel die publiekrechtelijke instellingen die geen industriële of commerciële activiteiten van algemeen belang beogen, zijn bijgevolg aanbestedende overheden in de zin van de overheidsopdrachtenwet en zullen onderworpen zijn aan de wettelijke bepalingen indien zij werken willen laten uitvoeren, producten willen laten leveren, of een beroep willen doen op dienstverlening. In die zin kan er dus van een functionele benadering – een onderscheid naargelang de (economische) activiteit van de publiekrechtelijke instelling – worden gesproken.⁹²

Er worden eveneens functionele criteria gehanteerd bij de kwalificatie van publieke en private rechtspersonen als administratieve overheden in de zin van artikel 14, §1, eerste lid, 1° van de gecoördineerde wetten op de Raad van State. In dat kader stelde DE SOMER de vraag of "*het verantwoord (is) om overheidsbedrijven die in mededinging treden met de privésector integraal te laten ressorteren onder de rechtsmacht van de bestuursrechter? Of is de activiteit waarin een bepaalde handeling kadert doorslaggevend?*".⁹³ Op het principe dat rechtspersonen in publieke rechtsvorm *ipso facto* administratieve overheden zijn, voorziet de Raad van State een uitzondering. De federale autonome overheidsbedrijven die zowel taken van algemeen belang als zuiver commerciële en industriële taken uitoefenen, zullen enkel voor de eenzijdige beslissingen die worden genomen in de uitoefening van hun taak van algemeen belang als administratieve overheid worden beschouwd.⁹⁴ "*Voor beslissingen in het raam van hun taken van zuiver commerciële of industriële aard treden zij dus niet op als administratieve overheden*", aldus DE SOMER.⁹⁵

Aangezien de aannahme van een nieuwe vrijstelling ongetwijfeld op zich zal laten wachten, kunnen intercommunales er in tussentijd voor opteren om hun economische activiteiten af te splitsen en die in een afzonderlijke entiteit onder te brengen. Volgens PANIS en JOST zou, gelet op de *ratio legis* van de programmawet (namelijk het creëren van een loyale fiscale concurrentie), er bij dergelijke afsplitsing geen sprake zijn van fiscaal misbruik.⁹⁶

⁹² M. DECOCK, "*Hof van Justitie verfijnt begrip 'aanbestedende dienst' wederom: een op de concurrerende markt optredende en privaatrechtelijk vormgegeven dochteronderneming van een aanbestedende dienst is niet ipso facto een aanbestedende dienst*" (noot onder HvJ 5 oktober 2017, zaak nr. C-567/15, ECLI:EU:C:2017:736, LitSpecMet UAB), *TBP* 2019, afl. 2, (66) 66.

⁹³ S. DE SOMER, "Het begrip administratieve overheid: stand van zaken van *a never ending story*", *RW* 2012, afl. 37, (74) 77.

⁹⁴ Zie S. DE SOMER en I. OPDEBEEK, *Algemeen bestuursrecht. Grondslagen en beginselen*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 316 en de rechtspraak van de Raad van State waar aldaar naar wordt verwezen.

⁹⁵ S. DE SOMER, "Het begrip administratieve overheid: stand van zaken van *a never ending story*", *RW* 2012, afl. 37, (74) 89.

⁹⁶ W. PANIS en J. JOST, "Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelastingen anno 2016", *T.Gem.* 2016, afl. 2, (113) 123.

Besluit

24. De belastingvrijstelling voor intercommunales onderging ten opzichte van haar intrede in 1907 een ware transformatie. Waar de noodzakelijkheid van de vrijstelling voor intercommunales in 1986 nog buiten kijf stond, is de rechtvaardiging op heden ver(der) te zoeken. Los van het feit dat intercommunales steeds het gemeentelijk belang dienen na te streven, kreeg hun takenpakket in de loop der tijd meer en meer een commerciële connotatie. Door de liberalisering van de markten, treden intercommunales steeds vaker in concurrentie met ondernemingen uit de private sector. Het feit dat intercommunales voor dezelfde activiteiten als private ondernemingen waren vrijgesteld van belastingen, louter omwille van hun intercommunale aard, maar de private ondernemingen belastingplichtig waren, deed de gemoederen oplaaien.

Nadat het Grondwettelijk Hof in dit kader verschillende keren wees op discriminaties, koos de federale wetgever voor een integrale en ongenueanceerde afschaffing van de vrijstelling van de intercommunales voor de vennootschapsbelasting. Het Hof oordeelde voorts in 2017 dat het feit dat de intercommunales op grond van artikel 26 van de wet van 22 december 1986 zijn vrijgesteld van lokale belastingen maar de ondernemingen in de private sector niet, ongrondwettig is in zoverre de vrijstelling betrekking heeft op commerciële activiteiten in rechtstreekse concurrentie met de privésector.

Aangezien het Hof niet verduidelijkte wat onder ‘commerciële activiteit’ en ‘in concurrentie met de privésector’ dient te worden begrepen, werd opheldering gezocht in het Europese mededingings- en staatssteunrecht en het BTW-recht. De invulling in die rechtstakken van de begrippen ‘economische activiteit’ en ‘concurrentie’ kunnen inspiratie bieden bij het criterium dat werd gehanteerd door het Grondwettelijk Hof bij de vrijstelling van intercommunales voor lokale belastingen. Dezelfde begrippen zouden eventueel zelfs als inspiratie kunnen dienen voor de vrijstelling van de vennootschapsbelasting. Op die manier zouden intercommunales met verschillende activiteiten enkel voor de economische activiteiten van gemeentelijk belang waarmee ze in concurrentie treden met de private sector, zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Zo zou bovendien worden tegemoet gekomen aan de weg die het Grondwettelijk Hof insloeg bij de vrijstelling voor intercommunales van lokale belastingen. Het Hof koos er daar immers al uitdrukkelijk voor om het activiteitsgebonden criterium en het concurrentiecriterium een doorslaggevende rol te geven.

Tom Bonne,
mandaatassistent fiscaal recht UHasselt

Marie DeCock,
doctoraatsbursaal bestuursrecht UHasselt
wetenschappelijk medewerker UGent