

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

Xe KAMER

A R R E S T

**nr. 264.654 van 24 oktober 2025
in de zaken A. 234.961/X-18.028 (I)
A. 235.957/X-18.112 (II)**

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

tegen :

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

I. Voorwerp van het beroep

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

1.2. Het beroep *sub* II, ingesteld op 25 maart 2022, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van de gemeenteraad van de stad Gent van 24 januari 2022, waarmee de wijziging van het reglement ‘Algemene bedrijfsbelasting’ wordt goedgekeurd.

II. Verloop van de rechtspleging

2. In de zaak *sub* II heeft de verwerende partij een memorie van antwoord en de verzoekende partij een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij arrest nr. 262.464 van 21 februari 2025 (ECLI:BE:RVSCE:2025:ARR.262.464) wordt in de zaak *sub* I het debat heropend.

Adjunct-auditeur Daniël Plas heeft voor beide zaken een (aanvullend) verslag opgesteld.

De verwerende partij en de verzoekende partij hebben in beide zaken een laatste memorie ingediend op 2 mei 2025. De verwerende partij dient in beide zaken een bijkomende laatste memorie in, gedateerd 20 mei 2025. De verzoekende partij repliceert nog in een laatste memorie, gedateerd 6 juni 2025.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 26 september 2025.

Staatsraad David D’Hooghe heeft verslag uitgebracht.

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

Adjunct-auditeur Daniël Plas heeft een eensluidend advies gegeven.

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

III. Feitelijke en juridische context

A. De verzoekende partij

3. De verzoekende partij is een onderneming met verschillende bedrijfsvestigingen op het grondgebied van de stad Gent. Zij is actief op het vlak van de productie van elektriciteit met het oog op de verkoop aan afnemers.

B. De algemene bedrijfsbelasting van de stad Gent

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

Dit is de bestreden beslissing in de zaak *sub I*.

4.2. Het belastingreglement wordt onder meer als volgt verantwoord:

“Gelet op de financiële nota van het meerjarenplan van de Stad Gent en de wettelijke verplichting om een financieel evenwicht te handhaven, is het gerechtvaardigd een billijke financiële tussenkomst te vragen aan alle belanghebbenden op het grondgebied van de stad Gent. In die zin komt de continuïteit van de werking van de stadsdiensten en de dienstverlening – ook op lange termijn – niet in het gedrang.

Het is verantwoord van de economische actoren op het grondgebied een bijdrage te vragen aan de algemene financiering van de stad. Deze bedrijven en ondernemers genieten immers mee van de dienstverlening van de Stad, zoals aangelegde wegen, ondersteuning voor ondernemingen, straatverlichting, ...

De inwoners dragen reeds op algemene wijze bij aan de stadsfinanciën via de opcentiemen op de personenbelasting. Ondernemingen kunnen niet op basis van hun inkomsten worden belast. Opcentiemen op de vennootschapsbelasting zijn, overeenkomstig artikel 464 WIB, niet toegelaten. Om een eerlijke spreiding van de belasting te bekomen, dient de financiële draagkracht van de ondernemingen te worden benaderd. Een differentiatie van de opcentiemen op de onroerende voorheffing biedt onvoldoende elementen om de doelgroep te identificeren. Daarom wordt opnieuw gekozen voor een eigen lokale belasting. Om de draagkracht van de ondernemingen te bepalen [...] worden twee kenmerken in rekening genomen: oppervlakte en energieverbruik. De belasting wordt gevraagd van elke onderneming zoals voorzien in het Wetboek Economisch Recht,

met inbegrip van beoefenaars van vrije beroepen (voor zover niet op een andere basis uitgesloten).

Verder is het verantwoord de grondslagen van deze belasting zo te kiezen en te modelleren, dat de ondernemingen worden gestimuleerd om bij te dragen aan welbepaalde beleidsdoelstellingen van de Stad Gent. Zo wenst het bestuur de ondernemingen mits weldoordachte tariefstructuren en vrijstellingen uitdrukkelijk mee in te schakelen in het bereiken van haar klimaatdoelstellingen en de shift naar lokale hernieuwbare energie.”

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

4.4. Artikel 3, § 2, van het belastingreglement bepaalt dat de belastinggrondslag is gebaseerd op twee componenten: oppervlakte en energieverbruik.

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

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

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

4.6. Op basis van artikel 4, § 2, wordt binnen de component oppervlakte voorzien in verschillende tarieven per hectare of vierkante meter voor

respectievelijk ‘agrarische bedrijfsvestigingen’, ‘recreatieve bedrijfsvestigingen’, en ‘overige bedrijfsvestigingen’. De tarieven voor de component energie zijn vastgelegd in vorken bestaande uit een onder- en bovengrens in megawattuur (MWh).

De verzoekende partij valt overeenkomstig het belastingreglement, wat de component oppervlakte betreft, onder het belastingregime voor de ‘overige bedrijfsvestigingen’.

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

C. Het reglement van 24 januari 2022 tot wijziging van het algemeen belastingreglement

5.1. Op 24 januari 2022 keurt de verwerende partij een wijziging van het belastingreglement goed (hierna: het wijzigingsreglement).

Dit wijzigingsreglement is de bestreden beslissing in de zaak *sub II*.

5.2. De doorgevoerde wijzigingen houden in belangrijke mate verband met de wens van de stad Gent om “de elektriciteitsproducenten in te delen als een categorie van ondernemingen waarvoor een vrijstelling geldt”. Dit wordt als volgt verantwoord:

“Enerzijds kan op beleidsmatig niveau worden verwezen naar de Gentse beleidsdoelstellingen, in het bijzonder het Klimaatplan, waaronder het stimuleren van de elektrificatie als deel van de klimaatdoelstellingen. De stad Gent mag met haar fiscaal beleid klimaatdoelstellingen nastreven. Zo aanvaardt de Raad van State dat een gemeentelijke belasting wordt ingevoerd die specifiek de exploitanten van brandstofverdeelpompen treft ‘vanwege de noodzaak om het gebruik aan te moedigen van schone brandstoffen - zijnde volgens artikel 6 ‘de brandstoffen die fossiele oliebronnen vervangen als energievoorziening voor het vervoer en kunnen bijdragen tot koolstofvrije energievoorziening’ - en vanwege het in de

gemeente gevoerde beleid van duurzame ontwikkeling' (RvS 7 oktober 2016 nr. 236.024 [...]). Het reglement voorziet daarom al in een omzettingsfactor afhankelijk van de CO₂-uitstoot van de energiebron, omzettingsfactor die op 1 werd vastgelegd voor elektriciteit. De energie gebruikt voor de productie van elektriciteit, wordt daarentegen wel nog belast. Dat betekent voor de elektriciteitsproducenten, die door een doorgedreven elektrificatie meer zullen verbruiken, een sterk verhoogde belasting indien het op hen toegepaste tarief steunt op de reguliere component energie. Het spreekt voor zich dat dergelijke belasting zal worden doorgerekend, wat de elektriciteitsprijs opdrijft voor de consumenten en de elektrificatie afremt, terwijl dit beleidsmatig precies wordt ondersteund.

Verder en zuiver juridisch kan worden verwezen naar de Europese richtlijn 2003/96/EG, verder de Energiebelastingsrichtlijn genoemd. Die richtlijn verplicht via artikel 14 de lidstaten om de energie gebruikt voor de productie van elektriciteit vrij te stellen van belastingen. Uitzondering wordt gemaakt (in artikel 21, 5° van de richtlijn) voor entiteiten die voor eigen gebruik produceren: de daar genoemde 'kleine elektriciteitsproducenten'. Ook de Energiebelastingsrichtlijn beoogt daarmee bij te dragen aan een verschuiving naar een koolstofarme en energie-efficiënte economie. Daarnaast wordt zo een dubbele belasting vermeden, omdat anders zowel de elektriciteit die door de consumenten wordt verbruikt als de energiebronnen gebruikt om die elektriciteit op te wekken zouden worden belast. De richtlijn heeft rechtstreekse uitwerking [...]. Het is dan ook gepast hiermee ook in het belastingreglement rekening te houden.”

5.3. Het wijzigingsreglement voorziet in een nieuwe categorie belastingplichtigen, namelijk de elektriciteitsproducenten. De “elektriciteitsproducent” wordt gedefinieerd als “de onderneming wiens activiteit bestaat in productie van elektriciteit voor hoofdzakelijk verkoop aan afnemers”.

5.4. Het wijzigingsreglement stelt de elektriciteitsproducenten vrij van de belasting voor de component energie.

Voor de component oppervlakte voorziet het wijzigingsreglement in specifieke tarieven voor de elektriciteitsproducenten. Deze tarieven zijn aanmerkelijk hoger in vergelijking met de tarieven die gelden voor de ‘overige bedrijfsvestigingen’, die vóór het wijzigingsreglement ook golden voor de elektriciteitsproducenten:

“c. Elektriciteitsproducenten

Tarief in euro			2022	2023	2024	2025
Tot en met 2.500m ²			3.200	3.256	3.308	3.364
Meer dan 2.500m ² (per m ² boven 2.500)			1,60	1,64	1,64	1,68
Tarief in euro	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Tot en met 2.500m ²	3.424	3.480	3.540	3.600	3.660	3.724
Meer dan 2.500m ² (per m ² boven 2.500)	1,72	1,76	1,76	1,80	1,84	1,88

d. Overige bedrijfsvestingen

Tarief in euro			2022	2023	2024	2025
Tot en met 1.499 m ² (forfait)			400	407	414	421
Vanaf 1.500m ² (forfait)			800	814	827	841
Meer dan 2.500m ² (per m ² boven 2.500)			0,40	0,41	0,41	0,42
Tarief in euro	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Tot en met 1.499 m ² (forfait)	428	435	443	450	458	466
Vanaf 1.500m ² (forfait)	856	870	885	900	915	931
Meer dan 2.500m ² (per m ² boven 2.500)	0,43	0,44	0,44	0,45	0,46	0,47

* Dit forfait is enkel van toepassing indien de onderneming in totaal minder dan 1.500 m² inneemt.”

5.5. De beslissing tot goedkeuring van het wijzigingsreglement verantwoordt deze verhoging – onder de titel “Compensatie” – als volgt:

“Daarmee wordt de belasting voor deze categorie van belastingplichtigen nog op slechts 1 component gebaseerd, met name de oppervlakte. Dat kan geen schending van het gelijkheidsbeginsel inhouden, omdat de stad Gent hiermee gevolg geeft aan de Energiebelastingsrichtlijn. Tegelijk wordt de draagkracht van alle andere ondernemingen – voor zover zij aan de voorwaarden voldoen – ingeschat door een combinatie van hun oppervlakte én energieverbruik. De energiecomponent heeft wel een sturend aspect, maar is ook een component in de inschatting van de fiscale draagkracht van ondernemingen. Om het evenwicht te behouden in deze belasting, maakt de stad Gent een afweging tussen nagestreefde beleidsopties, de inschatting van de fiscale draagkracht van ondernemingen, rekening houdende met het Europeesrechtelijke vastgestelde kader. Deze afweging noopt tot het besluit dat de elektriciteitsproducenten worden belast aan een apart oppervlaktetarief. Dit sluit aan bij het aangepast tarief voor agrarische ondernemingen dat al in het belastingreglement is opgenomen, en reeds geruime tijd wordt aanvaard in de rechtspraak (zie o.m. de hoger geciteerde cassatierechtspraak).

Waar de normale uitoefening van landbouwactiviteiten echter noodzaakt tot een lager oppervlaktetarief, dient voor de elektriciteitsproducenten het tarief net te compenseren dat voor deze categorie van belastingplichtigen de draagkracht niet (mee) wordt berekend op basis van het wisselend energieverbruik. Er wordt dus gekozen voor een hoger tarief.

Het voorgestelde tarief komt overeen met 4x het tarief van de ‘overige’ bedrijfsvestingen. Het verschil is daarmee minder sterk dan bij de

agrarische bedrijfsvestigingen, maar resulteert in een belastingtarief in dezelfde grootteorde als andere ondernemingen met vergelijkbare oppervlaktes. Hoewel in de simulaties die aan de goedkeuring van het reglement (en deze wijziging) voorafgaan sommige andere ondernemingen (wiens draagkracht op een combinatie van oppervlakte en energieverbruik is gebaseerd) met een grotere oppervlakte minder betalen, zijn er ook ondernemingen die met een kleinere oppervlakte die in een hoger belastingbedrag resulteren. Het voorgestelde tarief blijkt dus een aanvaardbaar gemiddeld belastingtarief.

Opnieuw kan worden verwezen naar vaststaande cassatierechtspraak (zie hoger) die stelt dat de keuze voor een bepaald tarief objectief en *in abstracto* moet worden beoordeeld, zonder dat alle concrete belastingplichtigen moeten worden onderzocht of dat alle mogelijke alternatieve tarieven worden afgetoetst. Het is dus niet nodig dat de vergelijking met alle andere ondernemingen wordt gemaakt, zo lang de vergelijking in algemene lijn opgaat.”

IV. Samenvoeging van de zaken sub I en sub II

6. Met het oog op een goede rechtsbedeling is het aangewezen om de beide zaken samen te behandelen.

V. Voorwerp in de zaak sub II

7. Uit het verzoekschrift tot nietigverklaring kan worden afgeleid dat het beroep tot nietigverklaring in wezen enkel gericht is tegen de invoering van nieuwe oppervlaktetarieven voor elektriciteitsproducenten, en de inwerkingtreding daarvan op 1 januari 2022. Die invoering ligt besloten in artikel 3 van het wijzigingsreglement.

8. Ook de verwerende partij is van oordeel dat het werkelijk voorwerp van het beroep daartoe moet worden beperkt.

9. Het beroep in de zaak *sub II* betreft dan ook enkel de bepalingen van artikel 3 van het wijzigingsreglement die nieuwe oppervlaktetarieven voor de elektriciteitsproducenten invoeren.

VI. Onderzoek van het tweede middel (in de zaak sub II)

Standpunt van de partijen

10.1. De verzoekende partij voert een schending aan van de artikelen 10, 11, 170, § 4 en 172 van de Grondwet, de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: het EVRM), en het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het redelijkheidsbeginsel, en de materiële motiveringsplicht als algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

10.2. Het tweede middel wordt door de verzoekende partij als volgt samengevat:

“De stad Gent voert middels de bestreden beslissing een nieuwe verboden discriminatie in de ABG in door een afzonderlijke oppervlaktetarief van 400% in te voeren voor elektriciteitsproducenten. Deze onderscheiden tariefstructuur creëert een nieuw onderscheid dat niet redelijk kan worden verantwoord.

Er rijzen ernstige twijfels aangaande de redelijke verantwoording van het door de bestreden beslissing gecreëerde onderscheid. De bestreden handeling weerspiegelt kennelijk de draagkracht niet en [is] mede daarom niet objectief, laat staan pertinent. De bestreden beslissing is daarenboven onevenredig en gaat duidelijk verder dan noodzakelijk door (i) het viseren van elektriciteitsproducenten zonder duidelijke pertinentie ervan, en (ii) door de disproportionele tariefverhoging met 400%.

De vergelijkingen met het tarief voor agrarische ondernemingen die in de motivering van de bestreden beslissing worden gemaakt om de bestreden handeling te verantwoorden of te schragen, kunnen evenmin overtuigen. Om de redenen toegelicht in dit middel blijkt dat het stelsel van de elektriciteitsproducenten in de oppervlaktebelasting (i) in niets een analogie of een vergelijking vormt met de fiscale toestand van Gentse landbouwondernemingen en (ii) in strijd is met onder meer artikel 14(1)(a) van de Energiebelastingrichtlijn [...].

In ieder geval moet worden vastgesteld dat het redelijkheids- en het evenredigheidsbeginsel zijn geschonden. Uw Raad oordeelde immers dat tarieven de beginselen van redelijkheid en evenredigheid moeten respecteren. De met 400% verhoogde oppervlaktecomponent voor Electrabel is zowel op zichzelf genomen, als in de bredere context onverenigbaar met deze beginselen. Electrabel is immers (op dit moment) de grootste elektriciteitsproducent op het grondgebied van de stad Gent.

De afzonderlijke aanslag heeft bovendien een strafrechtelijk karakter door de aard van de norm en de disproportionele zwaarte van het tarief.

Mede om deze redenen, dient de bestreden beslissing te worden vernietigd.”

11.1. De verwerende partij antwoordt dat het verschil in behandeling tussen elektriciteitsproducenten en andere ondernemingen rechtstreeks voortvloeit uit artikel 14, lid 1, a), van de richtlijn 2003/96/EG van de Raad van de Europese Unie van 27 oktober 2003 ‘tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit’ (hierna: de richtlijn Energiebelastingen). Die eerste categorie kan immers niet worden belast op basis van hun energieverbruik. Daarin ontwaart de verwerende partij een objectief criterium van onderscheid.

De vrijstelling van het belastbare energieverbruik verantwoordt naar de mening van de verwerende partij tevens dat de elektriciteitsproducenten aan een hoger oppervlaktetarief worden onderworpen. De algemene bedrijfsbelasting voor deze belastingplichtigen is volgens de verwerende partij nog slechts gebaseerd op de enkele component oppervlakte. De correctie in het oppervlaktetarief is het gevolg van de wens om het evenwicht in de belasting te behouden en de draagkracht van deze ondernemingen juist in te schatten. Het concrete belastingtarief, dat vier keer hoger zou liggen dan het oppervlaktetarief voor de overige ondernemingen, zou een gemiddeld belastingtarief zijn op basis van bepaalde simulaties. De verwerende partij meent dan ook dat het tarief redelijk verantwoord is in het licht van de aard en de doelstelling van de belasting, met name een algemene bedrijfsbelasting voor verschillende economische actoren die bijdraagt aan de algemene financiering van de verwerende partij.

Het gegeven dat de elektriciteitsproducenten initieel werden ingedeeld bij de ‘overige bedrijfsvestigingen’, doet volgens de verwerende partij geen afbreuk aan die verantwoording. Het initiële belastingreglement hield nog geen rekening met artikel 14, lid 1, a), van de richtlijn Energiebelastingen. In het licht van die bepaling vormen elektriciteitsproducenten en ‘overige bedrijfsvestigingen’ geen vergelijkbare categorieën.

11.2. Daarnaast antwoordt de verwerende partij dat het verhoogde oppervlaktetarief niet onredelijk is. Zij herhaalt daarbij dat elektriciteitsproducenten worden onderworpen aan een verhoogd oppervlaktetarief omdat ze enkel op basis van deze component kunnen worden belast. Naar de mening van de verwerende partij situeert dit tarief zich in dezelfde grootteorde als andere ondernemingen met vergelijkbare oppervlaktes.

11.3. Voorts gaat de verwerende partij in op de vergelijking met het lagere oppervlaktetarief voor agrarische bedrijfsvestigingen. Volgens de verwerende partij stellen de motieven van het wijzigingsreglement niet dat elektriciteitsproducenten meer draagkrachtig zijn dan de ‘overige bedrijfsvestigingen’ of dat er een verband is met de tarieven voor de agrarische bedrijfsvestigingen, maar wel dat het verantwoord is om een gedifferentieerd oppervlaktetarief te hanteren, in functie van de specifieke situatie van bepaalde belastingplichtigen. De vrijstelling van het belastbare energieverbruik zou daarbij de verantwoording vormen voor het hogere oppervlaktetarief bij de elektriciteitsproducenten.

11.4. Aansluitend repliceert de verwerende partij dat de verzoekende partij niet aannemelijk maakt dat de tariefverhoging onredelijk of disproportioneel is. Het gegeven dat een belastingverhoging subjectief als hoog wordt ervaren of in absolute cijfers een aanzienlijk bedrag zou betreffen, toont volgens de verwerende partij niet de onwettigheid van het tarief aan. De verwerende partij betoogt dat de verzoekende partij nalaat om gegevens aan te voeren waaruit blijkt dat het tarief onredelijk of onevenredig hoog is of een onevenredig groot nadeel zou veroorzaken.

11.5. Tevens meent de verwerende partij dat het wijzigingsreglement geen negatieve impact zal hebben op de rendabiliteit van bedrijfsactiviteiten van de verzoekende partij, of een prohibitief effect zou hebben dat het voortbestaan van verzoekende partij zou bedreigen. De verzoekende partij zou evenmin staven dat zij een concurrentieel nadeel zou leiden.

11.6. Ten slotte repliceert de verwerende partij dat de verhoogde belasting geen strafrechtelijk karakter vertoont, waarbij zij verwijst naar het door haar gevoerde verweer. De verwerende partij besluit dat het wijzigingsreglement wordt gedragen door fiscale motieven, een fiscaal doel beoogt en niet kennelijk onredelijk is.

12.1. De verzoekende partij antwoordt in haar memorie van wederantwoord dat elektriciteitsproducenten, enerzijds, en overige bedrijfsvestigingen, anderzijds, vergelijkbare categorieën zijn in het kader van een eventuele schending van het gelijkheidsbeginsel. De verwijzing naar artikel 14, lid 1, a), van de richtlijn Energiebelastingen doet de verzoekende partij van de hand, vermits die bepaling niet zou verplichten tot het opleggen van een belasting.

Aansluitend antwoordt de verzoekende partij dat zij nog steeds een belastingplichtige onderneming is en verschillend wordt behandeld in vergelijking met andere belastingplichtige ondernemingen. Weliswaar bevinden die ondernemingen zich in een verschillende fiscale toestand, maar ze vormen in het licht van de belastbare oppervlakte, vergelijkbare categorieën. De verzoekende partij beroept zich ook op haar kwalificatie als ‘overige bedrijfsvestiging’ in de versie van het belastingreglement zoals van toepassing vóór het wijzigingsreglement om de vergelijkbaarheid met deze belastingplichtigen kracht bij te zetten.

12.2. Daarnaast antwoordt de verzoekende partij dat er geen legitieme doelstelling voorhanden is voor het verschil in behandeling. De verzoekende partij meent dat het doel er enkel in bestaat om een verleende vrijstelling van belasting ongedaan te maken.

Bovendien treedt de verzoekende partij de verantwoording van de verwerende partij over de draagkracht van elektriciteitsproducenten niet bij. Volgens de verzoekende partij is het viseren van het energieverbruik van elektriciteitsproducenten niet pertinent om een betere verdeling van de belastingdruk op basis van draagkracht te bewerkstellingen. De verzoekende partij

zet uiteen dat elektriciteitsproducenten dubbel worden belast door de compenserende belasting en dat hun draagkracht niet beter wordt benaderd.

Beoordeling

13. Het door de Grondwet gewaarborgde gelijkheidsbeginsel sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dezelfde regels verzetten er zich tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen.

14. Het bestreden belastingreglement maakt, specifiek wat het oppervlaktetarief betreft, een onderscheid tussen twee categorieën belastingplichtigen: enerzijds, de categorie van de elektriciteitsproducenten en, anderzijds, de categorie van de ‘overige bedrijfsvestigingen’.

Ten aanzien van de eerstvermelde categorie van de elektriciteitsproducenten wordt een substantieel hoger oppervlaktetarief toegepast dan ten aanzien van de categorie ‘overige bedrijfsvestigingen’.

15. Luidens het wijzigingsreglement wordt de verhoging van het oppervlaktetarief voor elektriciteitsproducenten gemotiveerd door de vaststelling dat “de belasting voor [electriciteitsproducenten] nog op slechts 1 component [wordt] gebaseerd” terwijl “de draagkracht van alle andere ondernemingen – voor zover zij aan de voorwaarden voldoen – [wordt] ingeschat door een combinatie van hun oppervlakte én energieverbruik. [...] Waar de normale uitoefening van landbouwactiviteiten echter noodzaakt tot een lager oppervlaktetarief, dient voor

de elektriciteitsproducenten het tarief net te compenseren dat voor deze categorie van belastingplichtigen de draagkracht niet (mee) wordt berekend op basis van het wisselend energieverbruik”.

Uit die motieven blijkt dat de verwerende partij de door het wijzigingsreglement ingevoerde vrijstelling van de energiecomponent voor elektriciteitsproducenten aanhaalt als reden om de fiscale draagkracht van elektriciteitsproducenten aan de hand van de oppervlakte hoger in te schatten en te onderwerpen aan een hoger tarief binnen de oppervlaktecomponent.

16. Die verantwoording is echter niet draagkrachtig om de volgende redenen.

17.1. In de eerste plaats gaat de verwerende partij eraan voorbij dat het net het wijzigingsreglement is dat het onderscheid creëert tussen de categorie van de elektriciteitsproducenten en de ‘overige bedrijfsvestigingen’. Vóór het wijzigingsreglement maakte de categorie van de elektriciteitsproducenten ook deel uit van de categorie ‘overige bedrijfsvestigingen’.

De situatie is dus zodanig dat de verwerende partij in een en dezelfde beslissing, eerst beslist om ten aanzien van de component energie een onderscheid te maken tussen de betrokken categorieën belastingplichtigen, om vervolgens, ten aanzien van de component oppervlakte, de gevolgen van de onderscheiden behandeling ten gevolge van die eerste beslissing te pogen ongedaan te maken.

17.2. De door de verwerende partij verstrekte verantwoording is ook niet in overeenstemming met het doel van het belastingreglement.

In dat verband is in herinnering te brengen dat het belastingreglement beoogt om van “de economische actoren op het grondgebied een bijdrage te vragen aan de algemene financiering van [de verwerende partij]” vermits “[d]eze bedrijven en ondernemers immers mee [genieten] van de

dienstverlening van [de verwerende partij]”. Om “een eerlijke spreiding van de belasting te bekomen”, wenst het belastingreglement “de financiële draagkracht van de ondernemingen” te benaderen. Daarbij worden “twee kenmerken in rekening genomen: oppervlakte en energieverbruik”.

Het eerste kenmerk, “de totale oppervlakte van de Gentse vestigingen”, wordt “in aanmerking genomen als maatstaf voor de omvang van de activiteiten, en dus draagkracht” omdat “[d]it criterium reeds geruime tijd [...] [wordt] aanvaard [...] omdat het oppervlaktecriterium een redelijk criterium is [dat] overeenstemt met de verdelende rechtvaardigheid en samenhangt met de financiële draagkracht en de graad van hinderlijkheid van de belastingplichtige en de mate waarin de dienstverlening aan de belastingplichtige gebeurt”.

Het tweede kenmerk wordt luidens het belastingreglement in aanmerking genomen omdat “[h]et energieverbruik [...] een maatstaf van de intensiteit van de bedrijfsprocessen [is], en bij uitbreiding de financiële draagkracht”.

17.3. Uit de bovenstaande overwegingen valt op te maken dat de verwerende partij met het belastingreglement ondernemingen die meer financieel draagkrachtig zijn, meer fiscaal willen laten bijdragen. Die draagkracht wordt afgemeten op basis van de omvang van de economische activiteiten, vertegenwoordigd door de kenmerken oppervlakte en energieverbruik.

17.4. Wat de categorie van elektriciteitsproducenten betreft, wordt de financiële draagkracht echter niet bepaald op grond van beide voormelde componenten, maar enkel op grond van de oppervlaktecomponent. Dit vloeit voort uit de vrijstelling die zij genieten van de belasting voor de component energie.

17.5. Daarbij komt dat – enkel ten aanzien van de categorie elektriciteitsproducenten – een geheel nieuw element wordt geïntroduceerd voor de berekeningsgrondslag van de oppervlaktecomponent. Het gaat om het gemiddelde belastingtarief, berekend op de combinatie van de componenten

oppervlakte en energieverbruik, dat is verschuldigd door “andere ondernemingen met vergelijkbare oppervlaktes”.

Enkel ten aanzien van de elektriciteitsproducenten wordt het oppervlaktetarief zodoende bepaald aan de hand van het gemiddelde oppervlakterendement van de andere bedrijfsvestigingen met gelijkaardige oppervlaktes, met dien verstande dat bij de vaststelling van dit rendement ook het energieverbruik van die bedrijfsvestigingen in aanmerking wordt genomen.

17.6. De wijze waarop het oppervlaktetarief specifiek enkel voor de elektriciteitsbedrijven wordt bepaald, doet ook voorbijzien dat de vrijstelling van die bedrijven voor de component energieverbruik niet uit het niets komt, en dat een belasting die indirect beoogt een vrijstelling te compenseren, van aard kan zijn om de betrokken vrijstelling uit te hollen.

18. Gezien het voorgaande is er geen objectieve en redelijke verantwoording om, enkel wat de elektriciteitsproducenten betreft, het oppervlaktetarief vast te stellen aan de hand van het gemiddelde belastingtarief dat is verschuldigd door “andere ondernemingen met vergelijkbare oppervlaktes”, waarbij zowel het oppervlakterendement als het gemiddelde energieverbruik door die ondernemingen in aanmerking worden genomen.

19. Het tweede middel is in de aangegeven mate gegrond.

VII. Besluit wat het beroep sub II betreft

20. De gegrondheid van het middel, in de besproken mate, verantwoordt de nietigverklaring van de bepalingen, vervat in artikel 3 van het wijzigingsreglement, die ertoe strekken de elektriciteitsbedrijven aan verhoogde oppervlaktetarieven te onderwerpen, in de plaats van aan de tarieven voor de ‘overige bedrijfsvestigingen’.

21. Vermits het beroep tot die bepalingen is beperkt (zie boven, randnummer 9), kan het onderzoek van de andere middelen geen ruimere vernietiging met zich meebrengen.

Het is dan ook niet nodig de andere middelen te onderzoeken.

VIII. Verzoek tot handhaving van de gevolgen

Standpunt van de verzoekende partij

22. De verwerende partij vraagt om met toepassing van artikel 14^{ter} van de gecoördineerde wetten op de Raad van State “de gevolgen van de vernietigde bepalingen definitief te handhaven”.

Zij wijst op de belangrijke financiële implicaties voor de verwerende partij, zelfs indien de vernietiging zou worden beperkt tot het oppervlaktetarief voor de elektriciteitsproducenten. Zelfs in dat geval zou een eventuele terugbetaling van een hoofdsom van 3.589.716 euro aan de orde zijn.

Beoordeling

23. Artikel 14^{ter} van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973 luidt onder meer als volgt:

“Op verzoek van een verwerende of tussenkomende partij, en als de afdeling bestuursrechtspraak het nodig oordeelt, wijst ze die gevolgen van de vernietigde individuele akten of, bij wege van algemene beschikking, die gevolgen van de vernietigde reglementen aan, die als definitief moeten worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd worden voor de termijn die ze vaststelt.

De in het eerste lid bedoelde maatregel kan enkel worden bevolen om uitzonderlijke redenen die een aantasting van het legaliteitsbeginsel rechtvaardigen, bij een met bijzondere redenen omklede beslissing en na een tegensprekelijk debat. Deze beslissing kan rekening houden met de belangen van derden.”

24. De bevoegdheid om bepaalde gevolgen te handhaven kan slechts worden gehanteerd “om uitzonderlijke redenen”.

De verzoekende partij toont geen dergelijke “uitzonderlijke redenen” aan. Gewis kan een (gedeeltelijke) vernietiging van het wijzigingsreglement tot gevolg hebben dat de verwerende partij belangrijke bedragen zou moeten terugbetalen. Dit risico geeft echter geen aanleiding tot “uitzonderlijke redenen die een aantasting van het legaliteitsbeginsel rechtvaardigen”.

25. Het verzoek tot behoud van de gevolgen wordt verworpen.

IX. Belang in de zaak sub I

26. De verzoekende partij heeft ter zitting uitdrukkelijk erkend dat, in geval van vernietiging van de bepaling van artikel 3 van het wijzigingsreglement die specifiek betrekking heeft op de verhoogde oppervlaktetarieven – ten gevolge waarvan zij enkel nog onderworpen zal blijven aan de oppervlaktetarieven die van toepassing zijn op de ‘overige bedrijfsvestigingen’ – zij niet langer enig belang heeft bij de vernietiging van het bestreden belastingreglement.

27. De Raad van State ziet het niet anders.

28. Het besluit is dat het beroep tot nietigverklaring dat tegen het bestreden belastingreglement werd ingesteld, ten gevolge van de gedeeltelijk uit te spreken vernietiging van het wijzigingsreglement, niet ontvankelijk is wegens gebrek aan belang.

29. Gelet op de omstandigheden van de zaak past het om de kosten van het beroep in de zaak *sub I* ten laste van de verwerende partij te leggen. Daar hoort evenwel geen rechtsplegingsvergoeding bij, nu de verzoekende partij niet te beschouwen is als een in het gelijk gestelde partij.

BESLISSING

- 1. De zaken A. 234.961/X-18.028 en A. 235.957/X-18.112 worden gevoegd.**
- 2. De Raad van State verwerpt het beroep in de zaak *sub* I.**

De Raad van State vernietigt, in de zaak *sub* II, de bepalingen van artikel 3 van het besluit van de gemeenteraad van de stad Gent van 24 januari 2022 tot goedkeuring van het ‘Reglement - Algemene bedrijfsbelasting – Wijziging’ met referentie 2022_GR_00048, waarbij in artikel 4, § 2, van de ‘Algemene bedrijfsbelasting’ een nieuw punt ‘c. Elektriciteitsproducenten’ wordt toegevoegd met nieuwe oppervlaktetarieven voor elektriciteitsproducenten en waarbij het tarief ‘overige bedrijfsvestigingen’ de letter d krijgt.

- 3. Dit arrest dient bij uittreksel te worden bekendgemaakt op dezelfde wijze als het vernietigde besluit.**

- 4. De verwerende partij wordt in de zaak *sub* I, verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro en een bijdrage van 20 euro.**

De verwerende partij wordt in de zaak *sub* II verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro, een bijdrage van 22 euro, en een rechtsplegingsvergoeding van 770 euro, die verschuldigd is aan de verzoekende partij.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, op vierentwintig oktober tweeduizend vijftientig, door de Raad van State, Xe kamer, samengesteld uit:

Jan Clement,	kamervoorzitter,
Stephan De Taeye,	staatsraad,
David D'Hooghe,	staatsraad,
bijgestaan door	
Karin Meerschaut,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Karin Meerschaut

Jan Clement