

Fiscaliteit anders bekeken:
Lokale belastingen

Fiscaliteit anders bekeken: Lokale belastingen

THIERRY LAUWERS
Advocaat en docent HoGent



ACADEMIA
PRESS

Academia Press
P. Van Duyseplein 8
9000 Gent
Tel. 09/233 80 88
Info@academiapress.be

www.academiapress.be

Academia Press maakt deel uit van Lannoo Uitgeverij, de boeken - en multimediativisie van Uitgeverij Lannoo nv.

Opmaak: Printmagazijn

Lauwers, Thierry
Fiscaliteit anders bekeken: Lokale belastingen.
Gent, Academia Press, 2016, VII + 195 pp.

ISBN: 978 90 382 2594 4
D/2016/4804/061
NUR 1 826

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of vermenigvuldigd door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Inhoudsopgave

Inleiding	VII
I. Wat verstaat men onder “belastingen” en de verschillende soorten heffingen	1
1. Het begrip belastingen en het verschil met retributies	1
2. Beperkingen inherent aan het rechtsbegrip belastingen	4
3. Verschillende soorten heffingen	7
a) Opcentiemen of aanvullende belastingen	8
b) Contant- en kohierbelastingen	11
c) Directe en indirecte belastingen	13
d) Personele belastingen en zakelijke belastingen	15
e) Aandeel- en omslagbelastingen	16
f) Met het patent gelijkgestelde belastingen	17
g) Verhaalbelastingen	17
h) Octrooibelastingen	19
i) Retributies	21
II. Fiscale autonomie	25
A. Fiscale autonomie is zeer ruim	25
B. Fiscale autonomie vindt haar oorsprong in de Grondwet	25
C. Door de wet toegekende fiscale autonomie	29
III. Grondwettelijke bevoegdheidsbeperkingen	31
1. Gelijkheidsbeginsel	31
A. Grondwettelijke bepalingen	31
B. De doelstelling van het betrokken belastingreglement	31
C. Objectief en redelijk verantwoord onderscheid, rekening houdende met het doel van de betrokken belasting	34
2. Territorialiteitsbeginsel	42
3. Fiscaal legaliteitsbeginsel	46
IV. Wettelijke bevoegdheidsbeperkingen	49
1. Niet-retroactiviteitsbeginsel	49
1. Datum van inwerkingtreding van een norm	51
2. Het voltrekken van het belastbaar feit	54
2. Eenjarigheidsbeginsel	60
3. Bevoegdheidsbeperkingen in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, in het Wetboek van de met Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde belastingen en andere verbodsbepalingen	62

I.	Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen	62
II.	Het Wetboek van de met Inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen	78
III.	Andere verbodsbepalingen	93
4.	De wettelijke gereguleerde belastingen	96
I.	Taxidiensten	96
II.	Activeringsheffing voor onbebouwde kavels en bouwgronden	99
III.	Leegstandsbelasting op woningen en gebouwen	104
5.	De subjectgerichte bevoegdheidsbeperkingen	112
6.	Beperkingen door Europese en supranationale normen	115
V.	Beperkingen door algemene rechtsbeginselen	119
A.	Non bis in idem	119
B.	Rechtszekerheidsbeginsel	121
C.	Redelijkheidsbeginsel	123
D.	Proportionaliteits- of evenredigheidsbeginsel	125
E.	Zorgvuldigheidsbeginsel	126
F.	Verbod van machtsafwendings	127
G.	Beginsel van de interne economische en monetaire unie	128
VI.	Beperkingen omwille van het administratief toezicht	129
A.	Algemeen	129
B.	Wettelijke grondslag	131
C.	Administratief toezicht in Vlaanderen	131
D.	Administratief toezicht in Brussel	134
E.	Administratief toezicht in Wallonië	135
F.	Wat houdt het wettigheids- en opportuniteitstoezicht in?	136
G.	Algemeen toezicht op de begroting	137
H.	Motivering	138
VII.	Formeel fiscaal recht: gemeente- en provinciebelastingen	141
1.	Algemeen: de normatieve bevoegdheid	141
2.	De vestiging van de belastingen	143
A.	De aangifte	144
B.	Het onderzoek van de aangifte	146
C.	De bewijsmiddelen	156
D.	De aanslagtermijnen	143
E.	De sancties	158
3.	De invordering	166
4.	De Geschillenprocedure	176
4.1	In de administratieve fase	176
4.2	In de gerechtelijke fase	187
5.	Annulatieberoep bij de Raad van State: geschillen omtrent de geldigheid van de belastingreglementen	190

Inleiding

Iedere dag wordt elke belastingplichtige in zijn dagelijkse praktijk geconfronteerd met lokale belastingen. De tijd dat de lokale belastingen als het kleine broertje van de fiscaliteit werden aanzien, is definitief voorbij. Ook voor internationale ondernemingen begint de last van de lokale belastingen door te wegen en zeker nu vele stadkassen (bijna) volledig leeg zijn.

Huidig handboek heeft als doel een eerste handleiding en handig hulpmiddel te zijn voor de belastingplichtige in zijn zoektocht doorheen de lokale belastingen. De lokale belastingen worden “anders bekeken”, voornamelijk vanuit de rechten en verweermiddelen.

In het eerste deel worden de verschillende begrippen nog eens uitgebreid uiteengezet. Het rechtsbegrip belastingen wordt geplaatst tegenover het begrip retributie en de verschillende soorten heffingen worden overlopen en toegelicht.

De fiscale autonomie is de hoeksteen van de lokale belastingen. Dit wordt besproken in het derde hoofdstuk.

De lokale overheden worden steeds meer geconfronteerd met grondwettelijke bevoegdheidsbeperkingen: het gelijkheidsbeginsel, het territorialiteitsbeginsel en het fiscaal legaliteitsbeginsel. Deze worden in het derde hoofdstuk uiteengezet.

Naast de grondwettelijke bevoegdheidsbeperkingen, worden de wettelijke bevoegdheidsbeperkingen zoals het niet-retroactiviteitsbeginsel, en het eenjarigheidsbeginsel onder de loep genomen. De toepassing van artikel 464 WIB 1992 is een actueel onderwerp dat uitgebreid aan bod komt.

Ook komen de beperkingen door algemene rechtsbeginselen aan bod waaronder het “non bis in idem” beginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het proportionaliteits- of evenredigheidsbeginsel. Ten slotte worden ook de beperkingen omwille van het administratief toezicht besproken.

In een laatste hoofdstuk wordt de vestiging en de invordering van lokale belastingen besproken en wordt de fiscale geschillenprocedure inzake lokale belastingen uitgebreid uiteengezet.

Huidig handboek komt tevens tegemoet aan de vraag van de studenten van de Hogeschool Gent.

Huidig handboek is aan zijn tweede editie toe.

1. Wat verstaat men onder “belastingen” en de verschillende soorten heffingen

1. Het begrip belastingen en het verschil met retributies

Een wettelijke definitie van het begrip belastingen bestaat niet.

Van belastingen bestaan verschillende definities al naargelang de invalshoek. Het begrip past zich tevens aan aan de evoluties in de samenleving.

Het Hof van Cassatie omschrijft het begrip als: “een heffing, eigenmachtig gedaan door de Staat, de provincies of de gemeenten, op de geldmiddelen van personen, zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke, vennootschappen zonder rechts-persoonlijkheid, feitelijke verenigingen of gemeenschappen, bestaande op haar grondgebied of er belangen hebbende, en uiteindelijk bestemd voor de diensten van algemeen nut”¹.

Een mogelijke definitie van de term belasting is “de rechtsband tussen belasting-plichtige en overheid waarbij een heffing of prestaties worden opgelegd ten behoeve van het Rijk, de Gemeenschap, het Gewest, de provincie, de gemeente of de agglomeratie, aan personen die op het grondgebied van het rijk verblijven of er belangen hebben, teneinde in de openbare uitgaven als geheel genomen, te voorzien”².

Twee specifieke kenmerken worden afgeleid:

belastingen worden eenzijdig door de overheid opgelegd (“levés par voie d’*autorité*”);

de bedoeling van de eenzijdig opgelegde verplichting bestaat erin middelen te verkrijgen, teneinde de openbare dienstverlening in zijn geheel te financieren (“pour être affectés à des services publics”).

Het eerste kenmerk is determinerend teneinde een belasting te onderscheiden van een retributie. Een heffing waartegen geen tegenprestatie staat waaruit de belastingplichtige een individueel voordeel haalt, is geen retributie. Het Grondwettelijk

1 Cass. 12 oktober 1954, *JT* 1955, 194; Cass. 20 maart 2003, *FJF* 2003, 647.

2 A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, die Keure, 1992, 9.

Hof formuleert het als volgt³:

“Een retributie is de vergoeding van een dienst die de overheid presteert ten voordele van de heffingsplichtige individueel beschouwd. Zij heeft een louter vergoedend karakter, zodat er een redelijke verhouding moet bestaan tussen de kostprijs of de waarde van de verstrekte dienst en het bedrag dat de heffingsplichtige verschuldigd is.”

Een retributie is een billijke vergoeding die door de overheid wordt opgelegd wegens het individuele voordeel dat de vergoedingsplichtige heeft gehaald uit een overheidsdienst waarop hij vrijwillig een beroep heeft gedaan⁴. Dit betekent evenwel nog niet dat een belasting niet zou mogen voorbehouden zijn voor welbepaalde uitgaven of de realisatie van welbepaalde objectieven⁵.

Een retributie heeft vier essentiële elementen:

- een billijke vergoeding: de gevorderde tegenprestatie staat in een bepaalde verhouding van evenredigheid tot de kostprijs;
- een door de overheid gepresteerde dienst aan een derde;
- een individueel aanwijsbaar voordeel of een persoonlijk belang;
- begunstigde maakt er vrijwillig gebruik van, dit is uit eigen beweging⁶.

Van zodra de gevorderde tegenprestatie niet langer in een redelijke verhouding staat tot het bedrag van de verstrekte dienst, gaat het niet langer om een retributie maar om een belasting⁷.

Artikel 173 van de Grondwet bepaalt dat van de burgers geen retributie kan worden gevorderd dan alleen als belasting ten behoeve van de Staat, de gemeenschap, het gewest, de agglomeratie, de federatie van gemeenten of de gemeente. Met

3 GwH 28 februari 2013, nr. 21/2013, Overweging B.3.3. Uit voormeld arrest volgt dat de redelijke verhouding niet alleen betrekking heeft op de kostprijs van de geleverde dienst maar ook op de waarde van deze dienst (in dezelfde zin GwH 6 juni 2013, nr. 80/2013).

4 L. VERLINDEN en B. ENGELEN, *Fiscale rechtspraakoverzichten. Lokale belastingen 2000-2005*, Larcier, 2007, 1; M. DE JONCKHEERE en N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, die Keure, 2006, 18; V. SEPULCHRE, “Fiscalité et parafiscalité: impôts, taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives”, *Droit communal* 2006/1, 34; C. VAN VYVE, “Parkeerheffingen in het licht van artikel 14 van de Grondwet en de artikelen 170 en 173 van de Grondwet”, *LRB* 2005/2, 90; K. COLPAERT-ARICKX, *De gemeentebelastingen*, Vanden Broele, 2002, 83; M. MAUS, “Andermaal over het onderscheid tussen ‘belastingen’ en ‘retributies’”, *LRB* 1998/3, 32; Cass. 10 september 1998, *RW* 1999-2000, 208.

5 M. De Jonckheere en K. Rossignol, “De vreemdelingenretributie: onwettig of toch niet?”, *LRB* 2013, afl. 2, p. 5, met verwijzing naar GwH 19 mei 2004, nr. 88/2004.

6 Deze voorwaarde dient evenwel genuanceerd te worden. De verplichting om van een bepaalde dienst gebruik te maken, kan immers haar oorsprong vinden in de situatie van degene die van de dienst gebruik wenst te maken, hetgeen nog niet betekent dat er geen retributie voorhanden zou zijn (RvS 24 maart 1981, *Arr. R.v.St.*, nr. 21061).

7 Cass. 14 januari 2013, C.11.0769.N.

deze bepaling heeft de grondwetgever willen beletten dat de overheid door middel van retributies inkomsten zou verwerven die toelaten de grondwettelijke waarborgen, vereist voor een belastingheffing, te omzeilen. De artikelen 170 en 172 van de Grondwet zijn immers niet van toepassing op een retributie, hetgeen niet wegneemt dat ook een retributie in overeenstemming dient te zijn met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel⁸.

- Voorbeeld:

Uit het feit dat voor betalend parkeren zonder gebruik van de parkeerautomaat een forfaitaire dagvergoeding van 500 BEF wordt opgelegd, terwijl bij het parkeren met betaling per uur slechts 130 BEF voor een volledige dag dient te worden betaald, kan niet afgeleid worden dat de opgelegde retributie van 500 BEF geen redelijk verband houdt met de aan de burger gepresteerde dienst. De door de gemeente opgelegde forfaitaire vergoeding betreft dan ook een retributie en geen belasting.⁹

Een rechter is niet gebonden door de kwalificatie van belasting of retributie in een gemeentelijke verordening¹⁰. De rechter kan een door de belastingheffende overheid in de procedure in rechte als retributie omschreven heffing, herkwalificeren als belasting wanneer het bijvoorbeeld duidelijk is dat de belastingheffende overheid de door de federale wetgever opgelegde vrijstelling van gemeentelijke belastingen heeft trachten te ontlopen door de heffing te kwalificeren als een retributie¹¹.

De kwalificatie als belasting, dan wel als retributie betreft hoe dan ook steeds een feitenkwestie. De door de gemeente vooropgestelde kwalificatie kan daartoe een aanwijzing zijn. Een gemeentebelasting die elke interventie van de politie ten gevolge van een valse alarmmelding betreft, dient beschouwd te worden als een verhaalbelasting. Als het de duidelijke wil is van de gemeente om de heffing als een belasting in te voeren, kan de rechter de heffing niet herkwalificeren als een retributie. Dit zou immers strijdig zijn met de grondwettelijke fiscale autonomie van de gemeenten, die hen in principe toelaat alles te belasten, met inbegrip van het vrijwillig gebruik dat een persoon maakt van een gemeentedienst waaruit hij een individueel voordeel haalt¹².

8 GwH 23 juni 2011, nr. 115/2011.

9 Cass. 10 mei 2002, C. 01.0034.F.

10 Cass. 17 december 1968, *T.Gem.* 1969, 148; zie ook B. PEETERS, “De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 van de Grondwet” *RW* 1987, 242; R. ANDERSEN, “La notion de ‘redevances’, spécialement au regard de l’article 113 de la Constitution” in *Liber Amicorum Krings*, Brussel Story-Scientia, 1991, 941-951; J. BOUVIER, “Un service librement demandé peut-il être imposé”, *Adm. Publ. (T)*, 1986, 309; N. DE SADELEER, “Les impôts et les redevances en matière d’eau en droit Belge”, *Amen.* 1991, speciaal nr. 54; T. BEELEN, “Parkeerheffingen”, *LRB* 2012, afl. 2 en 3, 48.

11 Gent 21 oktober 2014, Nr. 2013/AR/1935, *LRB* 2014, afl. 3, 37.

12 Brussel 30 mei 2012, *LRB* 2012, afl. 2-3, 105. Inzake parkeerheffingen lijkt dit nochtans anders te zijn (Cass. 17 juni 2010, *TFR* 2011, p. 46 en Gent 20 september 2011, *LRB* 2012, afl. 1, p. 36).

- Voorbeeld:

De benaming “retributie” aan een belasting gegeven door de gemeentelijke verordening die ze invoert, verleent haar uit zichzelf dit karakter niet. Een gemeentebelasting op de aansluiting van onroerende goederen op de openbare riolering, gevestigd ten name van de aangelanden van de openbare weg, is een directe belasting¹³.

Vermits een retributie de tegenprestatie is voor een geleverde overheidsdienst, dient zij verbonden te zijn aan de materiële bevoegdheid van de betrokken overheid¹⁴.

2. Beperkingen inherent aan het rechtsbegrip belastingen

Uit het kenmerk van voormelde definitie dat de bedoeling van de eenzijdig opgelegde verplichting erin bestaat middelen te verkrijgen teneinde de openbare dienstverlening in zijn geheel te financieren, dienen een aantal beperkingen van de fiscale autonomie te worden afgeleid.

Een financiële behoefte is noodzakelijk maar niet voldoende.

Zo heeft de gemeenteraad een zekere doelgebondenheid en dient de belasting te worden verantwoord door een financiële behoefte¹⁵. In het geval de gemeente haar fiscale bevoegdheid zou aanwenden om een roerend of onroerend patrimonium te verwerven dat niet bestemd is voor haar overheidstaak, oordeelde de rechtspraak dat er sprake was van machtsafwending¹⁶.

In de praktijk wordt in elk reglement verwezen naar de “financiële toestand of de financiële behoefte van de gemeente”. De vraag dient te worden gesteld of deze al te ruime verwijzing op zich voldoende is om een bepaald reglement te verantwoorden, zeker als deze verwijzing niet concreet in de begroting kan worden bewezen of zelfs geschat. De rechtspraak stelt vast dat een dergelijke motivering voldoende is om een gemeentelijk belastingreglement aan te nemen¹⁷. De louter budgettaire motivering van een belastingreglement lijkt echter niet afdoende te zijn in die ge-

13 Cass. 17/12/1968, *T.Gem.* 1969, 148.

14 GwH 29 juli 2010, nr. 89/2010.

15 N. PLETS, “Lokale fiscaliteit: beperkingsbevoegdheid en bevoegdheidsbeperkingen”, in *Jaarboek lokale en regionale belastingen 1999-2000*, die Keure, 2000, 22.

16 Luik 2 mei 1990, *FJF* 90/140; M. DE JONCKHEERE, “De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid”, in *LRB* 2004, 8.

17 RvS 28 november 2014, nr. 229.394, www.raadvanstate.be.

vallen waarin het belastingreglement een beperkt toepassingsgebied heeft of in tal van vrijstellingen voorziet. Ook de doctrine stelt dat een loutere verwijzing naar de financiële toestand van de gemeente in een dergelijk geval onvoldoende is¹⁸.

Daarentegen is een uitsluitend niet-fiscaal doel dat buiten de bevoegdheden van de lokale overheden valt, uitgesloten.

De gemeente schendt de wet wanneer zij haar belastingbevoegdheid uitsluitend aanwendt ter behartiging van een niet-fiscaal doel dat buiten haar bevoegdheid valt. Zo zal een belasting op automaten met alcoholische dranken met de bedoeling te verhinderen dat de jeugd daar misbruik van maakt als onwettig worden beschouwd omdat een doel wordt nagestreefd dat buiten het gemeentelijk belang valt¹⁹.

Op dit principe zijn enkel uitzonderingen uitdrukkelijk voorzien bij wet of bij decreet mogelijk, zie bijvoorbeeld de belasting op niet bebouwde gronden, gelegen in gebieden bestemd voor industrie volgens het plannenregister en palend aan een openbare weg die voldoende is uitgerust zoals bepaald in artikel 4.3.5, §1 VCRO²⁰. Het doel van deze heffing is van stedenbouwkundige aard en bestaat in hoofdorde in het ondersteunen van het gemeentelijk grondbeleid²¹.

Een belastingreglement kan evenwel een niet-fiscaal nevendoeel nastreven. Het niet-fiscale effect dient louter een bijkomstigheid of een neveneffect van het fiscale uit te maken²². Het ontradend of bevorderend effect mag dus niet het hoofddoel

18 J. ASTAES, *Het belastingreglement: motivering-bekendmaking-Administratief toezicht*, “Lokale Belastingen – Beleidsmatige, administratieve en juridische aspecten”, Vandenbroele seminarie, 21 maart 2013, Antwerpen.

19 M. DE JONCKHEERE, “De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid” in *Lokale en regionale belastingen*, die Keure, 2004, 10; C. WAERZEGGERS, “Gemeentelijke belastingreglementen: capita selecta. Toetsing aan de grondregels van het fiscaal recht (deel II)”, *LRB* 1999/1, 21; R. MESSIAEN, “De gemeente als belastingoverheid: speelbal van verboden of vorst in eigen land?”, *AFT* 2004, afl. 5, 65; F. DELOBBE, “La fiscalité immobilière sur le plan communal”, *TOGOR* 1999, 171; E. WILLEMAERT, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, 1999, 63; RvS nr. 44939, 18 november 1993.

20 Art. 5.6.2. Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening, BS 20 augustus 2009, ed. 2. Deze bepaling wordt niet correct weergegeven in de VCRO en dient in samenhang met artikel 143 van het decreet van 18 mei 1999 houdende de organisatie van de ruimtelijke ordening (BS 18 juni 1999) te worden gelezen (zie in dit verband concordantietabel I opgenomen in bijlage 2 bij de VCRO).

21 J. ASTAES, *Patrimoniumbelastingen*, Brugge, Vanden Broele, 2014, p. 32.

22 Hier lijkt echter voorbehoud te moeten worden gemaakt wanneer het niet fiscaal hoofddoel behoort tot de materiële bevoegdheden van de gemeente, al dan niet ingevolge een decretaal machtiging (zie hiervoor *infra* met betrekking tot het verbod op machtsafwendings). De vraag rijst dan nog of het in een dergelijke hypothese wel nog gaat om een belasting en niet om een strafsanctie in de zin van artikel 6 EVRM.

van de betrokken belasting zijn²³. Er wordt aanvaard dat dit niet de onbevoegdheid van de belastingheffende overheid met zich meebrengt²⁴.

Als voorbeeld kan verwezen worden naar de belastingen op het barpersoneel, op rendez-voushuizen, op plaatsen waar erotische films worden vertoond, op hinderlijke inrichtingen enz. In al deze gevallen streeft de belasting niet-fiscale doeleinden na die vooral gesteund zijn om op basis van sociale of moraliteitsoverwegingen ongewenst geachte activiteiten tegen te gaan.

De gemeenten beschikken ter zake dus over enige keuzevrijheid²⁵:

“Geen enkele wettelijke of reglementaire beschikking verbiedt een gemeente, wanneer ze een belasting vestigt die gerechtvaardigd is door de staat van haar financiën, die prioritair te richten op activiteiten die zij meer bekritiseerbaar acht dan andere en waarvan zij de ontwikkeling weinig wenselijk acht”.

Bij het nastreven van dit niet fiscale nevendoeel gebiedt geen enkele wettelijke of grondwettelijke bepaling dat er een band bestaat tussen de betrokken belastingheffing en de materiële bevoegdheid van de gemeente²⁶.

Zelfs in het geval een belasting een fiscale verantwoording heeft, dan nog dient het gevorderde bedrag in redelijke verhouding te staan tot de kosten die de getroffen activiteit voor de gemeente meebrengt. In het geval er geen redelijke verhouding bestaat, verkrijgt de belasting een prohibitief karakter, doordat de activiteit op zich wordt belast. De belasting neemt dan de vorm aan van een sanctie en wordt in feite aangewend voor de uitoefening van politietaken. Dit kan niet worden aanvaard²⁷.

Het bedrag van de belasting mag de grenzen van de redelijkheid dus niet te buiten gaan en voor de betrokkenen geen onevenredig groot nadeel veroorzaken²⁸.

Een voorbeeld hiervan is een belasting op sluikstorten waar een fiscaal doel (recu-

23 M. De Jonckheere, “Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel”, *TFR* 2014, afl. 457, p. 264-269.

24 Arbitragehof, nr. 31/92, 23 april 1992; Arbitragehof, nr. 3/91, 7 maart 1991; RvS nr. 50.000, 28 oktober 1994; RvS nr. 85.916, 14 maart 2000; RvS nr. 114.119, 23 december 2003; RvS nr. 117.110, 17 maart 2003; RvS nr. 129.174, 12 maart 2004; Gent 22 februari 2001, *LRB* 2001/3, 179, noot J. ASTAES; Antwerpen 11 maart 1997, *FJF* 1997, 383; M. DE JONCKHEERE, “De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid”, in *Lokale en regionale belastingen*, die Keure, 2004, 10; N. PLETS, “Lokale fiscaliteit; beperkingsbevoegdheid en bevoegdheidsbeperkingen”, in *Jaarboek lokale en regionale belastingen 1999-2000*, die Keure, 2000, 23.

25 Rb. Brugge 19 maart 2012, AR nr. 11/500/A, onuitg.

26 RvS 24 december 2013, nr. 225.950, www.raadvanstate.be

27 Zie J. ASTAES, “De gemeentelijke belastingbevoegdheid in de Grondwet: oorsprong en grenzen”, in *Topics lokale bedrijfsbelastingen*, M. DE JONCKHEERE (ed.), Intersentia, 2008, p. 9.

28 Rb. Brugge 19 maart 2012, AR nr. 11/500/A, onuitg.

peratie van de kosten wegens het opruimen van afval) samen met een niet-fiscaal nevendoeel (potentiële sluikstorters ontmoedigen) bestaat. Ook de gemeentebeasting op aanplakking of op publiciteitspanelen mag geen prohibitief karakter krijgen. In de praktijk stelt men immers vast dat deze belastingen onredelijke proporties aannemen en niet in verhouding staan met de kosten die de activiteit van publiciteit voor de gemeente met zich meebrengt. Meestal hebben de gemeenten immers enkel voordelen bij een concessie van hun openbaar domein voor publiciteit zodat er geen kosten aan verbonden zijn maar enkel voordelen.

3. Verschillende soorten heffingen

Sinds oudsher besteedt de rechtsleer veel aandacht aan de verschillende soorten heffingen.

Op het niveau van de procedure overeenkomstig de Wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen moeten er slechts drie soorten gemeentebelastingen worden onderscheiden:

- opcentiemen welke niet onder de Wet van 24 december 1996 vallen;
- kohierbelastingen; en
- contantbelastingen.

Ook het Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen behoudt op het niveau van de procedure nog steeds hetzelfde onderscheid.

Het nut van het onderscheid tussen de verschillende soorten heffingen komt tot uiting op het niveau van de fiscale autonomie. Binnen gemeentelijke belastingen kunnen acht indelingen worden gemaakt²⁹:

- onderscheid tussen eigen belastingen en opcentiemen;
- contant- en kohierbelastingen;
- directe en indirecte belastingen;
- zakelijke en personele belastingen;
- omslag- en aandeelbelastingen;
- met het patent gelijkgestelde belastingen;

29 Zie ook M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid, Fiscaaljuridische aspecten*, die Keure, 1996, p. 78.

algemene belastingen en verhaalbelastingen.

octrooibelastingen.

Het voornaamste onderscheid dient evenwel te worden gemaakt tussen enerzijds belastingen en anderzijds retributies.

a) Opcentiemen of aanvullende belastingen

Opcentiemen zijn, zoals opdecimen en aanvullende belastingen, belastingen met als grondslag het bedrag van een meestal ten behoeve van een hogere overheid verschuldigde belasting, die geheven worden in de vorm van een verhoging van die oorspronkelijke of hoofdbelasting met een bepaald percentage.

De grondslag van de opcentiemen is de prestatie die door een andere belasting wordt opgelegd. Opcentiemen hebben dan ook dezelfde aard en hetzelfde doel als de hoofdbelasting waarop zij worden geheven, zij treffen dezelfde belastingplichtigen, hebben hetzelfde belastbaar feit en dezelfde belastbare grondslag.

Alle bepalingen van de hoofdbelasting gelden tevens voor de opcentiemen. De aanduiding van het subject, object, belastbare materie, aanslagvoorwaarden, vrijstelling en dergelijke gebeurt door de overheid die de hoofdbelasting instelt.

Het reglement dat de opcentiemen instelt, bevat alleen een tarief dat wordt toegepast op de hoofdbelasting, die als berekeningsbasis geldt.

Uit voormelde volgt dat ingeval de overheid die de hoofdbelasting heeft ingesteld, bepaalde bestanddelen van de belasting wijzigt, dan moet het behoud van die opcentiemen in principe opnieuw door de gemeenteraad bevestigd worden. Het heffen van opcentiemen op een gewijzigde basisbelasting zonder herbevestiging dient immers te worden aanzien als een ongrondwettelijke bevoegdheidsdelegatie³⁰.

Voor een concreet voorbeeld inzake aanvullende belastingen kan verwezen worden naar de Wet van 22 april 2003 “tot modernisering van de belasting voor aanplakking en de betalingswijzen van het zegelrecht”³¹. Deze wet heeft het tarief in de belasting voor aanplakking in het Wetboek diverse rechten en taksen gewijzigd. De gemeenten die een gemeentebelasting hadden ingevoerd waarvan het tarief vastgesteld werd door vermenigvuldiging van deze federale aanplakkingstaks, dienden deze tariefwijziging te bevestigen. Dit is in de meeste gevallen evenwel niet gebeurd.

30 Zie hierover M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid, Fiscaaljuridische aspecten*, die Keure, 1996, p. 185 en M. DE JONCKHEERE, “De Gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid”, in *Handboek lokale en regionale belastingen*, die Keure, 2006, p. 12.

31 BS 13 mei 2003.

In het verleden was het weleens de gewoonte om opcentiemen op bijvoorbeeld de onroerende voorheffing of aanvullende gemeentebelastingen op de personenbelasting te stemmen ná 1 januari van het aanslagjaar. De onwettigheid van dergelijke praktijk werd bevestigd door het Hof van Cassatie³².

De Wet van 24 juli 2008 ter bekrachtiging van de vestiging van sommige aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007 en tot wijziging, met ingang van aanslagjaar 2009, van artikel 468 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992³³ heeft deze toestand verholpen. Voor de aanslagjaren 2001 tot en met 2007 geeft de wetgever duidelijk aan dat men rekening moet houden met de aanslagvoet van de aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting die ten laatste op 31 december van het jaar waarnaar het voornoemde aanslagjaar wordt genoemd, bindend zijn geworden.

De aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting die in de aanslagen in de personenbelasting werden opgenomen voor de datum van de inwerkingtreding van de wet voor de aanslagjaren van 2001 tot en met 2007 worden bekrachtigd, voor zover die aanvullende belastingen het voorwerp uitmaken of nog kunnen uitmaken van een geschil dat steunt op de grief die de terugwerkende kracht aanvoert van de genoemde belastingen omwille van het feit dat zij bindend zijn geworden in de loop van het jaar waarnaar het voornoemde aanslagjaar wordt genoemd³⁴.

Vanaf aanslagjaar 2009 zal het belastingpercentage van de aanvullende gemeentebelastingen op de personenbelasting vastgelegd moeten worden door een belastingreglement dat uiterlijk op 31 januari van het kalenderjaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, in werking treedt. Bij ontstentenis daarvan, wordt de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting gevestigd op grond van het percentage dat van toepassing was voor het vorige aanslagjaar³⁵.

Het recht om opcentiemen te heffen is in de praktijk alleen mogelijk indien de lokale overheid toegang heeft tot het bedrag van de hoofdbelasting en indien de gegevens met betrekking tot dit bedrag van de hoofdbelasting ter beschikking worden gesteld door de overheid die de hoofdbelasting heft. De overheid die de hoofdbelasting heft kan de medewerking van haar administratie afhankelijk maken van het eerbiedigen van bepaalde voorwaarden^{36,37}.

32 Cass. 14 maart 2008, *Fisc.Act.* 2008, afl. 15, 4.

33 BS 8 augustus 2008.

34 Volgens het Grondwettelijk Hof was deze wetwijziging niet in strijd met het verbod op terugwerkende kracht (GwH 26 november 2009, nr. 186/2009).

35 Artikel 468 WIB 1992.

36 Zie evenwel contra Advies Raad van State bij Ontwerpdecreet Vlaamse Raad van 21 december 1990 houdende begrotingstechnische bepalingen, *Parl.St.* VI. R. 1990-1991, 424/1, 120.

37 Zie M. DE JONCKHEERE, “De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid”, in *Handboek*

De meest bekende voorbeelden zijn de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting geheven door de federale staat (APB) en de opcentiemen op de onroerende voorheffing, geheven door het Vlaamse gewest (OOV). Dit zijn meteen ook de twee belangrijkste gemeentebelastingen.

Het is de federale overheid die instaat voor de invordering van de aanvullende gemeentebelastingen op de personenbelasting³⁸. Het feit dat deze laattijdig doorgestuurd worden naar de gemeenten houdt in hoofde van de federale fiscale Administratie geen fout in dan wanneer zou blijken dat deze duidelijk niet gereageerd heeft binnen een redelijke termijn. Hierbij dient rekening te worden gehouden met de noodzaak van het algemeen belang en met de verplichting van de federale fiscale Administratie om de gemeenten op de meest gelijke wijze te behandelen³⁹.

Met ingang van het aanslagjaar 2015 wordt de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting berekend op de totale belasting⁴⁰, zijnde de optelsom van de federale personenbelasting en de gewestelijke personenbelasting⁴¹.

De impact van de wijzigingen aan de Bijzondere financieringswet in het kader van de zesde staatshervorming op de inkomsten van de gemeenten en agglomeraties uit de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting zou verwaarloosbaar zijn⁴². De doctrine stelt dit echter uitdrukkelijk in vraag en meent dat de aanvullende gemeentelijke belasting op de personenbelasting aanzienlijk kan beïnvloed worden door de gewestelijke opcentiemen en door de gewestelijke kortingen en belastingverminderingen⁴³.

Het feit dat onderscheiden gemeenten verschillende tarieven inzake de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting bepalen, maakt geen schending uit van het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel, aangezien dit het gevolg is van een onderscheiden beleid⁴⁴.

lokale en regionale belastingen, die Keure, 2006, p. 13.

38 Artikel 469 WIB 92.

39 Luik 8 november 2013, *FJF* 2014, afl. 10, 1060.

40 Artikel 466, 1e lid WIB 92.

41 Artikel 5/3, §2 van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, BS 17 januari 1989, zoals gewijzigd door de Bijzondere wet van 6 januari 2014 tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden (BS 31 januari 2014). Artikel 5/1, § 4 van de bijzondere financieringswet bepaalt uitdrukkelijk dat de invoering van de gewestelijke personenbelasting geen afbreuk mag doen aan het recht van de gemeenten en agglomeraties van gemeenten om aanvullende belastingen te heffen.

42 *Parl. St.* Kamer 2012-2013, Nr. 53 29784/001, p. 22 en *Parl. St.* Kamer 2013-2014, Nr. 53 3427/001, p. 76.

43 Zie S. MARIQUE, *Régionalisation de l'impôt des personnes physiques: quelles conséquences sur les finances et la fiscalité communale?*, *RFRL* 2014, afl. 4, p. 34.

44 GwH 27 mei 2010, nr. 60/2010.

b) Contant- en kohierbelastingen

Het onderscheid tussen contant- en kohierbelasting heeft enkel gevolgen op het niveau van de procedure en werd ingesteld door de Wet van 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen terzake van provinciale en plaatselijke heffingen. Dit onderscheid werd overgenomen door de Wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen en voor het Vlaamse Gewest door het Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen⁴⁵, voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest door de Ordonnantie van 3 april 2014 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake gemeentebelastingen⁴⁶ en voor het Waals Gewest door de Code du 22 avril 2004 de la démocratie locale et de la décentralisation⁴⁷.

Contantbelastingen worden contact geïnd tegen afgifte van een betalingsbewijs. Kohierbelastingen daarentegen worden ingevorderd bij wege van kohieren⁴⁸.

Ingeval de contantbelasting niet spontaan wordt betaald, zal deze eveneens worden ingekohierd⁴⁹.

In het Vlaamse Gewest krijgt de ingekohierde contantbelasting vanaf 1 januari 2009 alle kenmerken van een kohierbelasting, met inbegrip van een betalingstermijn van twee maanden en een bezwaartermijn van drie maanden vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet⁵⁰. Eenzelfde vaststelling geldt voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest⁵¹. In het Waals Gewest geldt de regel dat een contantbelasting die ingekohierd wordt, onmiddellijk eisbaar is⁵².

Bij contantbelastingen rijst de vraag hoe de belastingplichtige op de hoogte wordt gesteld van de gegevens die op een aanslagbiljet staan, zoals de mogelijkheden

45 BS 4 juli 2008.

46 BS 7 mei 2014.

47 BS 12 augustus 2004, err. BS 22 maart 2005.

48 Art. 4 Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen; art. 4 Ordonnantie van 3 april 2014 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake gemeentebelastingen en artikel L3321-3 CDLD.

49 Art. 4, §7 Decreet van 30 mei 2008 en Ordonnantie van 3 april 2014, art. L3321-3 CDLD.

50 Parl. St. VI. Parl. 2007-2008, Nr. 1585/1, p. 5 en Art. 4, §7 Decreet van 30 mei 2008.

51 Parl. St. Br. Parl. 2014-2015, Nr. 60/1, p. 2 en Art. 4, § 7 Ordonnantie van 3 april 2014.

52 Art. L3321-3 CDLD.

van bezwaar en de termijn. In vele gevallen weten de belastingplichtigen niet dat bijvoorbeeld de heffing op de afgifte van een identiteitskaart een betwiste belasting is. Die regels en de contactgegevens zouden kunnen vermeld worden op het afgiftebewijs of door een foldertje ter beschikking te leggen bij degene die de contantbelasting int, waarin de regels en de nodige contactgegevens zijn vermeld. Dit wordt evenwel niet opgelegd aan de gemeenten.

Het gaat bij contantbelastingen heel vaak over kleine bedragen zodat deze administratieve last en de administratieve kost overbodig wordt geacht⁵³. Dit argument lijkt niet doorslaggevend aangezien bijvoorbeeld een belasting op vertoningen en gemakkelikheden tot grote bedragen aanleiding kan geven.

Bovendien rijst de vraag in welke mate de afgifte van het betalingsbewijs, dat de datum van inning van de belasting uitmaakt en dus de startdatum van de bezwaartermijn⁵⁴, niet dient te worden beschouwd als een beslissing of een administratieve handeling met individuele strekking die beoogt rechtsgevolgen te hebben voor de belastingplichtige. Dit brengt immers de toepasbaarheid van artikel 35 van het decreet betreffende de openbaarheid van bestuur⁵⁵ met zich mee evenals de verplichting tot het vermelden van de beroepsmogelijkheden.

Het niet vermelden van de beroepsmogelijkheden heeft overeenkomstig voormeld artikel tot gevolg dat de termijn voor het indienen van een beroep een aanvang neemt vier maanden nadat de betrokkene in kennis werd gesteld van de akte of de beslissing met individuele strekking.

Van zodra de contantbelasting bij gebreke van betaling wordt ingekohierd, dient het aanslagbiljet wel alle nodige vermeldingen te bevatten, met inbegrip van de bezwaartermijn⁵⁶.

Een belangrijk onderscheid tussen een contantbelasting en een kohierbelasting in het Vlaamse Gewest en in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is dat alleen voor kohierbelastingen in een aangifteplicht kan worden voorzien⁵⁷. Daarenboven kan de aangifteplicht alleen worden opgelegd aan een kohierbelasting die oorspronkelijk als dusdanig wordt geheven en dus niet voor wat betreft contantbelastingen die kohierbelastingen worden omdat zij niet contant worden geïnd. Vermits er geen aangifteplicht wordt voorzien, kan er in dergelijk geval evenmin sprake zijn van een ambtshalve aanslag, bijkomende aanslagtermijnen of van een belastingverhoging. Het wegvallen van de aangifteverplichting maakt een duidelijk onderscheid tus-

53 Zie Omzendbrief BB 2008/07 dd. 18 juli 2008. – Agentschap voor Binnenlands Bestuur Afdeling Lokale en Provinciale Besturen. – Financiën en Personeel, BS 22 augustus 2008.

54 Brussel 4 juni 2014, Nr. 2010/AR/2927, onuitg.

55 BS 1 juli 2004, err. BS 18 augustus 2004.

56 Rb. Brugge 25 oktober 2011, AR nr. 10/263/A, LRB 2011, afl. 4.

57 Art. 4 § 4 Decreet van 30 mei 2008 en Ordonnantie van 3 april 2014.