



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De gemeentelijke fiscale autonomie en haar grenzen

Jore Wouters

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be

Universiteit Hasselt
Campus Hasselt:
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt
Campus Diepenbeek:
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

2023
2024



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De gemeentelijke fiscale autonomie en haar grenzen

Jore Wouters

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

Samenvatting

De totale belastingdruk is nergens zo hoog als in België. De globale belastingdruk wordt geraamd op 52 procent en vormt bijna continu het onderwerp van politieke en burgerlijke discussies. Lokale belastingen vormen een belangrijk deel van de totale belastingdruk in België en zijn om die reden interessant om te onderzoeken. Het onderzoek zal gaan over de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie. Het onderzoek draagt bij aan de ontwikkeling van een duurzaam fiscaal beleid voor gemeenten wat voor de belastingbetaler directe en tastbare voordelen kan opleveren.

Het hoofdstuk betreffende de gemeentelijke fiscale autonomie gaat dieper in op het ontstaan van de gemeentelijke fiscale autonomie en gaat daarbij terug tot omstreeks 3000 jaar voor Christus. Doormiddel van een rechtshistorisch onderzoek worden de belangrijkste geschiedkundige evoluties omtrent het onderwerp onderzocht. Vervolgens worden de meest relevante begrippen zoals de gemeentelijke autonomie, de fiscale autonomie, bestuurlijk toezicht en belastingen uitgelegd.

Het derde hoofdstuk richt zich op de voorwaarden waaraan gemeenten moeten voldoen om belastingen te kunnen heffen. Het (fiscaal) legaliteitsbeginsel brengt bekende, kenmerkende adagia met zich mee. *No taxation without legislation* en *no taxation without representation* zijn de eerst voorwaarden waaraan voldaan moet worden om belastingen te mogen heffen. Vervolgens wordt op basis van het territorialiteitsbeginsel de *ratione territoriae* bepaald. Verder wordt de *ratione materiae* vastgesteld op basis van wat van gemeentelijk belang is. Ten slotte zijn er nog enkele specifieke voorwaarden, waaronder inhoudelijke vereisten, inherent aan het heffen van belastingen.

De gemeentelijke fiscale autonomie is evenwel niet onbegrensd. Het vierde hoofdstuk bespreekt de beperkingen die verbonden zijn aan de gemeentelijke fiscale autonomie. Er zijn verschillende categorieën van beperkingen waaronder de Grondwettelijke beperkingen, deze op basis van algemene rechtsbeginselen alsook de wettelijke beperkingen.

Het laatste hoofdstuk betreft een rechtspraakanalyse die dieper ingaat op het niet-fiscale doel van van gemeentelijke belastingen. Het hoeft geen betoog dat gemeenten steeds vaker gebruik maken van verschillende eigen belastingen, er bestaan vandaag de dag aldus ongeveer 250 verschillende gemeentebelastingen in het Vlaamse Gewest. Het niet-fiscale doel wint ontegensprekelijk aan kracht. Waar wordt de grens nog getrokken? Het hoofdstuk zal afgesloten worden met de mening van de auteur waarbij een aanbeveling wordt gedaan.

De conclusie zal, aan de hand van de kapstokken aangereikt door de verschillende subonderzoeksvragen en de antwoorden, die uit de eerdere hoofdstukken voortkomen, enkele gevolgtrekkingen maken en een antwoord formuleren op de centrale onderzoeksvraag: "Wat zijn de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie: is een (Grond)wetswijziging noodzakelijk?"

Dankwoord

Gedurende het academiejaar 2023-2024 heb ik in het kader van het behalen van mijn diploma van master in de rechten aan Universiteit Hasselt een masterscriptie geschreven over de gemeentelijke fiscale autonomie. Het is uiteindelijk een scriptie geworden waar ik intensief aan heb gewerkt en toch met gepaste trots naar kijk. Toen ik aan de scriptie begon wist ik nog maar weinig over het onderwerp. Nu, na het finaliseren ervan, durf ik zeggen dat ik een ruime kennis heb opgebouwd en dat de interesse in het fiscaal recht alleen maar is aangewakkerd.

Uiteraard heb ik dit alles niet alleen gedaan. Graag zou ik dan ook enkele mensen bedanken. Niet in het allerm minst: mijn promotor Prof. Dr. Caroline Vanderkerken. Met haar expertise en inzichten heeft zij mijn werk naar een hoger niveau getild. Bovendien zorgde zij, door de juiste kritische vragen te stellen dat bepaalde inzichten tot mij kwamen gedurende het onderzoeksproces. Ik wil haar dan ook bedanken voor de tijd en de moeite die zij, ondanks haar altijd drukke agenda, toch nog aan mij heeft willen spenderen. Haar kennis en aanmoediging hebben mij geholpen om deze uitdagende en leerrijke reis tot een goed einde te brengen.

Een bijzondere dank gaat uit naar mijn vriendin. Zij is eveneens masterstudente aan de Universiteit Hasselt en heeft gedurende dit academiejaar haar masterscriptie geschreven. In vele gevallen brachten wij de dagen samen door in de rechtsbibliotheek. Ik wil haar dan ook bedanken voor de motivatie en onvoorwaardelijke steun doorheen het academiejaar. Haar vermogen om mij aan te moedigen was van onschatbare waarde.

Verder wens ik ook mijn lieve mama te bedanken. Door haar is het überhaupt mogelijk om te studeren dus zonder haar was afstuderen in geen geval mogelijk geweest. Ik wil haar dan ook bedanken voor alle kansen en steun die ik van haar gekregen heb.

Ten slotte wens ik ook mijn familie te bedanken, zonder hun emotionele steun was ik nooit geraakt waar ik nu sta.

Dankzij al deze mensen heb ik deze belangrijke mijlpaal kunnen bereiken. Bedankt voor jullie bijdrage aan mijn thesis en mijn persoonlijke zelfontplooiing.

Ik wens alle lezers alvast veel leesgenot toe!

Jore Wouters

Hasselt, 15 mei 2024

Inhoudsopgave

1	Inleiding	5
1.1	Onderwerp	5
1.2	Probleemstelling	6
1.3	Stand van zaken	6
1.4	Relevantie	6
1.5	Beperkingen	7
1.6	Onderzoeksvragen	8
1.7	Onderzoeksmethode	8
1.7.1	Centrale onderzoeksvraag	8
1.7.2	Eerste subonderzoeksvraag	8
1.7.3	Tweede subonderzoeksvraag	9
1.7.4	Derde subonderzoeksvraag	9
1.7.5	Vierde subonderzoeksvraag	9
1.7.6	Conclusie.....	10
2	De gemeentelijke fiscale autonomie.....	11
2.1	Geschiedenis van de gemeentelijke (fiscale) autonomie.....	11
2.1.1	Eerste herkenbare vormen	11
2.1.2	De Romeinse tijd.....	11
2.1.3	De middeleeuwen.....	12
2.1.4	Het ancien régime.....	12
2.1.5	Franse revolutie	13
2.1.6	Verenigd Koninkrijk der Nederlanden	14
2.1.7	Ontstaan van het Koninkrijk België.....	15
2.2	Gemeentelijke fiscale autonomie: begrippen.....	16
2.2.1	De gemeentelijke autonomie	16
2.2.2	De gemeentelijke fiscale autonomie	17
2.2.3	Bestuurlijk toezicht	18
2.2.4	Belastingen	19
2.3	Synthese.....	21
3	Voorwaarden om gemeentelijke belastingen te heffen.....	23
3.1	Fiscaal legaliteitsbeginsel	24
3.1.1	Materieel fiscaal legaliteitsbeginsel.....	25
3.1.2	Formeel fiscaal legaliteitsbeginsel	25
3.2	Territorialiteitsbeginsel.....	29
3.3	Gemeentelijk belang	32
3.4	Voorwaarden verbonden aan het heffen van belastingen.....	34
3.4.1	Financiële behoefte	34
3.4.2	Fiscaal hoofddoel	35
3.5	Procedurale vereisten.....	37
3.5.1	Inhoudelijke vereisten belastingreglement	38
3.5.2	De vestiging van de belasting	38
3.5.3	De inning van de belastingen.....	43
3.5.4	Geschillenprocedures	44
3.6	Synthese.....	45
4	Beperkingen van de gemeentelijke fiscale autonomie	47
4.1	Grondwettelijke beperkingen.....	47
4.1.1	Grondwettelijke beperkingsbevoegdheid	47
4.1.2	Grondwettelijke bevoegdheidsbeperkingen	48

4.2	<i>Beperkingen uit algemene rechtsbeginselen</i>	53
4.2.1	Non bis in idem-beginsel	54
4.2.2	Rechtzekerheidsbeginsel	56
4.2.3	Staatsgoederen	57
4.3	<i>Wettelijke bevoegdheidsbeperkingen</i>	58
4.3.1	Eenjarigheidsbeginsel	58
4.3.2	Raken aan inkomstenbelastingen	60
4.3.3	BTW	61
4.3.4	Activeringsheffing	62
4.4	<i>Synthese</i>	62
5	Wildgroei van lokale belastingen: misbruik van het niet-fiscale (neven)doel? Een beknopte rechtspraakanalyse	65
5.1	<i>Rechtspraakanalyse</i>	65
5.2	<i>Synthese</i>	68
5.3	<i>Mening auteur</i>	68
6	Conclusie	69
7	Bibliografie	71
7.1	<i>Wetgeving</i>	71
7.1.1	Europese Wetgeving	71
7.1.2	Belgische Wetgeving	71
7.1.3	Overige wetgevende bronnen	71
7.2	<i>Rechtspraak</i>	72
7.2.1	Hof van Justitie van de Europese Unie	72
7.2.2	Grondwettelijk Hof	72
7.2.3	Hof van Cassatie	72
7.2.4	Raad van State	74
7.2.5	Hoven van beroep	75
7.2.6	Rechtbanken van eerste aanleg	76
7.2.7	Vredegerichten	76
7.3	<i>Rechtsleer</i>	77
7.4	<i>Overige bronnen</i>	81

1 Inleiding

1.1 Onderwerp

Belastingen: het is een veelbesproken onderwerp, en terecht. De totale belastingdruk is nergens zo hoog als in België.¹ De gemiddelde totale belastingdruk wordt op dit moment geraamd op 52 procent, veel te veel. Bovendien hoort men in de media de laatste jaren steeds vaker kritiek over nieuwe, door de gemeente opgelegde belastingen, waarmee burgers in aanraking komen. Bijvoorbeeld: Je gaat uitwaaien aan de kust en denkt dat alles geregeld en betaald is. Bij het uitchecken van het hotel zegt men: *'Dat is dan nog 10 euro, alstublieft. Toeristenbelasting van €2,50 per persoon per nacht.'*

Of wat dacht u van de belasting op de pompen? Een belasting die een gemeente heft op het hebben en/of exploiteren van installaties om brandstoffen te pompen die voor motorvoertuigen bestemd zijn. Deze kunnen per slang oplopen tot bedragen van 600 euro, afhankelijk van de brandstof.²

Nog andere bekende voorbeelden hiervan zijn de belasting op tweede verblijven of de leegstandsbelasting. Deze belastingen komen vaak in de media omdat men er een zeker onrechtvaardigheidsgevoel aan overhoudt. Betreffende de belasting op de tweede verblijven – of tweedeverblijfstax – bijvoorbeeld, zijn er in 2023 een aantal rechterlijke uitspraken gewezen door onder andere het Gentse Hof van Beroep.³ Deze zullen later nog besproken worden.

De globale belastingdruk in België vormt bijna continu het onderwerp van politieke en burgerlijke discussies. Er mag om die reden niet worden vergeten dat de lokale belastingen een belangrijke rol spelen in de effectieve belastingdruk die de belastingplichtige ervaart. Vandaag de dag valt op dat, mede door de ruime hoeveelheid aan rechtspraak met betrekking tot dit onderwerp, de gemiddelde belastingplichtige het niet nalaat om het breed scala aan lokale belastingen juridisch aan te vechten wanneer deze als onrechtvaardig of te belastend worden ervaren.

Er zal daarom een onderzoek gedaan worden dat zich zal richten op het in kaart brengen van de reikwijdte en beperkingen van de fiscale autonomie van gemeenten in België, waarbij specifieke aandacht wordt besteed aan de mogelijke gevolgen van deze beperkingen. Hierbij zal worden onderzocht of de fiscale autonomie van gemeenten wordt beperkt door regelgeving opgelegd door nationale of supranationale overheden, en of er wellicht andere, interne grenzen zijn die deze autonomie beïnvloeden.

Het uiteindelijke doel van het onderzoek bestaat erin om een inzicht te verschaffen in de fiscale wirwar die de verschillende gemeentelijke belastingen kunnen veroorzaken. De grenzen van het recht van de gemeenten om belastingen te heffen worden afgebakend en er zal advies gegeven worden of een (Grond)wetswijziging nodig is.

¹ A. Willems, Belastingdruk nergens zo hoog als in België, arbeidseconoom Stijn Baert: "Ondanks verkiezingsbeloften gestegen tegenover 2019.", VRT nws, 2024 (blog) <https://www.vrt.be/vrtnws/nl/2024/04/26/belgie-hoogste-belastingdruk/> laatst geraadpleegd op 29 april 2024.

² Art. 3 Gents reglement van 18 december 2019 betreffende de belasting op de pompen, gewijzigd 30 mei 2023, bekendgemaakt op 5 juni 2023.

³ Gent 2 mei 2023, nr. 2022/AR/134, TFR 2023, 645.

1.2 Probleemstelling

De gemeenten, net als gewesten en provincies overigens, hebben een zeer ruime vorm van fiscale autonomie. Toch kan deze beperkt worden door verschillende factoren, waaronder federale/Grondwettelijke en supra- of internationale beperkingen en economische uitdagingen. Deze limitaties beperken hun vermogen om autonoom te beslissen over belastingen en financiële middelen waardoor hun financiële stabiliteit aangetast kan worden. De impact van deze beperkingen kan daarom een invloed uitoefenen op het vermogen van de gemeenten om bepaalde diensten aan hun inwoners te leveren en om het algemeen belang goed te kunnen dienen.

Anderzijds hebben gemeenten door de ruime vorm van fiscale autonomie soms mogelijk net te veel vrijheid in het bepalen van belastingen die zij aan burgers wensen op te leggen. Dit kan zorgen voor een ingewikkeld kluwen van belastingen waardoor de modale burger door de bomen het bos niet meer ziet. Zij kunnen dan in geen geval, zonder het raadplegen van (dure) experts in het vakgebied, hun belastingsdruk bepalen. Dit leidt dan op haar beurt weer tot rechtsonzekerheid in hoofde van de burger. Gezien het feit dat het (fiscaal) rechtzekerheidsbeginsel één van de beginselen van behoorlijk bestuur is, dient dit te allen tijde voorkomen te worden.

1.3 Stand van zaken

Er is tot op heden geen uniform, ééngemaakt wettelijk kader waarop de gemeenten hun fiscale autonomie steunen. Dit gebeurt dan ook op verschillende manieren. Zo is er de Grondwettelijke fiscale autonomie, die hen toelaat om binnen de grenzen van de door de (Grond)wetgever opgelegde beperkingen en onder controle van de toezichthoudende overheid, gelijk welke materie aan een belasting te onderwerpen.⁴

Naast hun Grondwettelijke fiscale autonomie kunnen gemeenten ook gebruik maken van de door de wet toegekende fiscale bevoegdheden. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de Grondwettelijke bevoegdheden niet ver genoeg reiken om een bepaalde belasting uit te vaardigen, maar de wetgever het wel noodzakelijk acht om dit mogelijk te maken.⁵

Ook uit het decreet lokaal bestuur⁶ en het decreet betreffende de vestiging, de invordering {...} van gemeentebelastingen⁷ halen de gemeenten gronden om hun eigen belastingen te heffen.

1.4 Relevantie

Dit onderzoek draagt bij aan de ontwikkeling van een duurzamer fiscaal beleid voor gemeenten, wat directe en tastbare voordelen kan opleveren voor de belastingbetalers. De verkregen inzichten

⁴ M. DE JONCKHEERE, N. DEKETELAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 3.

⁵ RvS 16 maart 1976, *Arr.RvS*, nr. 17.514.

⁶ Vlaams Decreet van 22 december 2017 betreffende het lokaal bestuur, *BS* 15 februari 2018, 11050.

⁷ Vlaams Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen, *BS* 4 juni 2008, 35649.

kunnen leiden tot een verbeterde kwaliteit van dienstverlening op lokaal niveau, een effectievere fiscale optimalisatie en een versterking van de algemene bestuurskracht.

Door de beperkingen en uitdagingen waarmee gemeenten worden geconfronteerd in kaart te brengen, kunnen beleidsmakers doelgerichte maatregelen treffen om zowel het federale als lokale fiscale beleid te verbeteren en te stroomlijnen. Dit heeft niet alleen positieve gevolgen voor de belastingbetalers, die mogelijk profiteren van efficiëntere overheidsdiensten, maar draagt ook bij aan een meer leefbare evenwichtssituatie tussen gemeenten en belastingplichtigen.

Bovendien is het onderzoek relevant voor lokale besturen, die met een diepgaander begrip van de fiscale uitdagingen beter in staat zijn om hun financiën te beheren en hun bestuursdiensten te optimaliseren. De verkregen kennis biedt een waardevolle basis voor het nemen van weloverwogen beslissingen en het ontwerpen van strategieën die de lokale gemeenschap ten goede komen. Daarnaast draagt het onderzoek bij aan een breder begrip van de complexiteit van het lokale bestuur en de financiële implicaties ervan, wat relevant is voor het bredere publiek. Hierdoor wordt de transparantie vergroot en worden burgers beter geïnformeerd over de uitdagingen waarmee hun lokale overheid wordt geconfronteerd, en de mogelijke oplossingen die kunnen leiden tot een evenwichtige situatie tussen gemeente en belastingplichtige.

Door bij te dragen aan het opstellen van een algemeen kader omtrent de gemeentelijke fiscale autonomie kan de coherentie verhoogd worden. Het onderzoek zal concrete knelpunten blootleggen en oplossingen aanbieden. Dit alles komt de uiteindelijke belastingplichtige dan ook ten goede.

1.5 Beperkingen

Om het onderzoek binnen de perken te houden kan niet de volledige historiek van de gemeentelijke (fiscale) autonomie tot in het grootste detail uitgewerkt worden. Daarom zullen slechts bepaalde relevante elementen met betrekking tot het ontstaan en de evolutie van het begrip 'gemeentelijke fiscale autonomie' aan een korte blik onderworpen worden. De eerste relevante melding van gemeentelijke (fiscale) autonomie zal logischerwijs aan bod komen waarna in stappen toegewerkt wordt naar 1830, het ontstaan van België.

Gezien het feit dat de fiscale bevoegdheden in grote mate geregionaliseerd zijn, zal overwegend Vlaanderen besproken worden. Hier en daar zal wel een verwijzing of vergelijking worden gemaakt met Brussel dan wel Wallonië, maar dit is niet de kern van het onderzoek.

Verder betreft dit onderzoek een algemeen onderzoek naar wetgeving en beperkingen. Het zal zich niet richten op specifieke financiële en fiscale praktijken van individuele gemeenten in Vlaanderen of daarbuiten.

Meer nog: niet elke mogelijke vorm van gemeentelijke belasting zal worden onderzocht. Het betreft een onderzoek waarbij wordt gekeken naar de grenzen waarbinnen gemeenten belastingen kunnen heffen, geen onderzoek naar elke mogelijke gemeentelijke belasting die op het Belgische grondgebied wordt of is uitvaardigd.

Er zal geen uitgebreide analyse gedaan worden van de bredere fiscale en economische beleidskwesties die van invloed kunnen zijn op de financiële situatie van de lokale overheden. Tenzij dit in direct verband staat met de gemeentelijke fiscale autonomie.

1.6 Onderzoeksvragen

In deze masterscriptie zal een onderzoek gevoerd worden naar de grenzen van de fiscale autonomie en het nut/de noodzaak van een (Grond)wetswijziging met betrekking tot de gemeentelijke fiscale autonomie. De centrale vraag luidt daarom dan ook als volgt: "Wat zijn de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie: is een (Grond)wetswijziging noodzakelijk?"

Om tot een antwoord te kunnen komen op deze vraag zullen verschillende subonderzoeksvragen aan bod komen, deze luiden als volgt:

- (1) Wat is de gemeentelijke fiscale autonomie en hoe is deze tot stand gekomen?
- (2) Aan welke voorwaarden moeten gemeenten voldoen om gemeentelijke belastingen te heffen binnen het kader van hun fiscale autonomie?
- (3) Kunnen gemeenten vrij over deze bevoegdheid beschikken of wordt deze begrensd?
- (4) Zijn de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie te ver opgerekt? Met andere woorden: is er sprake van een wildgroei aan gemeentebelastingen die beperkt zou moeten worden?

De subonderzoeksvragen zullen op die manier de kapstokken vormen, waarop het antwoord op de centrale onderzoeksvraag zal steunen.

1.7 Onderzoeksmethode

1.7.1 Centrale onderzoeksvraag

De centrale onderzoeksvraag is een beschrijvende en aanbevelende vraag. Op basis van de resultaten van de subonderzoeksvragen zal een antwoord geformuleerd worden op de vraag wat de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie zijn en of een (Grond)wetswijziging op het vlak van de gemeentelijke fiscale autonomie aangewezen is. Hierbij zal geëvalueerd worden of het nuttig is om wijzigingen door te voeren aan de wet of Grondwet ten einde de gemeentelijke fiscale autonomie beter te reguleren.

1.7.2 Eerste subonderzoeksvraag

De eerste subonderzoeksvraag is een historisch/verklarende onderzoeksvraag. Zij peilt naar het ontstaan van de gemeentelijke autonomie. Dit aan de hand van een interne benadering. Middels een literaire bronnenstudie van zowel historische als hedendaagse bronnen, zal een antwoord worden gevormd op de vraag: "Wat is de gemeentelijke fiscale autonomie en hoe is deze tot stand gekomen?". In dit deel wordt dus de geschiedenis van de figuur gemeentelijke fiscale autonomie besproken als ook een antwoord gegeven op de totstandkoming van deze figuur. De relevante bronnen zullen in chronologische volgorde behandeld worden waarbij de belangrijkste historische gebeurtenissen kort gecontextualiseerd en gekaderd zullen worden.

1.7.3 Tweede subonderzoeksvraag

Een beschrijvende onderzoeksvraag is essentieel in elk rechtswetenschappelijk onderzoek. De tweede subonderzoeksvraag is er dan ook één van die soort: "Aan welke voorwaarden moeten gemeenten voldoen om gemeentelijke belastingen te heffen binnen het kader van hun fiscale autonomie?" Om tot een antwoord op deze vraag te komen zal een systematische (Grond)wetsanalyse uitgevoerd worden waarbij de relevante nationale, lokale, maar mogelijk ook supranationale wetgeving geanalyseerd en besproken wordt. Specifieke wettelijke bepalingen die voorwaarden opleggen en bevoegdheden voor het heffen van gemeentelijke belastingen regelen, zullen geïdentificeerd worden.

Bij deze subonderzoeksvraag zal gepeild worden naar het recht van gemeenten om op lokaal niveau eigen belastingen vast te stellen en te innen. De minimale voorwaarden waaraan zij moeten voldoen zullen onderzocht worden. Er wordt tevens onderzocht of de voorwaarden om belasting te mogen heffen eveneens als grens kunnen worden aanzien.

1.7.4 Derde subonderzoeksvraag

De derde subonderzoeksvraag is eveneens een beschrijvende onderzoeksvraag: "Kunnen gemeenten vrij over deze bevoegdheid beschikken of wordt deze begrensd?" Het onderzoek zal op eenzelfde wijze gevoerd worden als bij de vorige subonderzoeksvraag. Het verschil met bovenstaande subonderzoeksvraag zit dan ook in de zoektocht naar de antwoorden. Er wordt niet gezocht naar de voorwaarden maar net naar de beperkingen die door de verscheidene soorten wetgeving opgelegd worden aan gemeenten.

Hier zal gebruik gemaakt worden van zowel wetgeving als (overwegend) rechtspraak die hier invulling aan geeft. De onderzoeksresultaten zullen op jurisprudentiële wijze geïnterpreteerd worden.

1.7.5 Vierde subonderzoeksvraag

Er bestaan aldus ongeveer 250 verschillende gemeentebelastingen in het Vlaamse Gewest.⁸ Bovendien gebruiken gemeenten ook steeds vaker hun fiscale bevoegdheden om, naast het fiscale doel dat een belasting nastreeft, niet-fiscale doelen te bereiken.

De vierde en laatste subonderzoeksvraag luidt dan ook als volgt: "Zijn de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie te ver opgerekt?" Of met andere woorden: 'Is er sprake van een wildgroei aan gemeentebelastingen die beperkt zou moeten worden?'

Deze subonderzoeksvraag is in zijn eerste vorm een louter evaluerende onderzoeksvraag. In zijn tweede gedaante leunt dit al meer aan bij een aanbevelende onderzoeksvraag. In dit hoofdstuk zullen

⁸ E. VAN DOOREN, *Repertorium van de gemeentebelastingen in het Vlaamse Gewest*, Brugge, Vanden Broele, 2005, 680 p; Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap, Administratie Binnenlandse Aangelegenheid, *Jaarbeeld 2004*, Brussel, 2005, 106 e.v.; A. ROGGEMAN, Powerpoint Lokale belastingen, Ugent, via: <https://www.ugent.be/eb/nl/opleidingen/cursusmateriaal/lokale-en-regionale-belastingen-mfi.pdf>, laatst geraadpleegd op 26 maart 2024.

beide vragen dan ook een rol spelen in het antwoord dat doormiddel van een rechtspraakanalyse zal worden aangereikt.

Het is duidelijk dat het hier gaat over een subonderzoeksvraag die -minstens deels- peilt naar de mening van de auteur van dit werk. Dit moge *in fine* dan ook duidelijk zijn in dit hoofdstuk.

1.7.6 Conclusie

Al het bovenstaande zal als kapstok dienen om een duidelijke, correcte analyse te kunnen maken van de gemeentelijke fiscale autonomie en haar grenzen. Deze conclusie zal opgebouwd worden uit de resultaten van voorgaande hoofdstukken. Zij zal deze logischerwijs deels synthetiseren en zal ertoe dienen om een (genuanceerd) antwoord te geven op de hoofdonderzoeksvraag.

2 De gemeentelijke fiscale autonomie

In dit hoofdstuk wordt onderzocht wat de gemeentelijke fiscale autonomie is. Doormiddel van een literatuurstudie wordt nagegaan hoe deze in het verleden tot stand is gekomen en wat de huidige stand van zaken is. Dus: wat de gemeentelijke autonomie nu vandaag de dag precies inhoudt.

Gemeenten zijn, net als gewesten, gemeenschappen en provincies overigens, territoriaal gedecentraliseerde overheden. Decentralisatie is een vorm van beheer van de openbare dienst waarbij aan die dienst een eigen beslissingsrecht wordt toegekend ten opzichte van de openbare macht die de dienst heeft opgericht.⁹ Een gedecentraliseerde overheid is niet onderworpen aan hiërarchisch gezag van de hogere administratieve overheid.¹⁰ Decentralisatie draait dus in essentie om zelfstandigheid, waarbij het centrale begrip autonomie is. Autonomie vormt de kern van decentralisatie, waarbij de nadruk ligt op individuele vrijheid en onafhankelijkheid op de verschillende beleidsniveaus.

2.1 Geschiedenis van de gemeentelijke (fiscale) autonomie

2.1.1 Eerste herkenbare vormen

Om een uitgebreid antwoord te formuleren op de vraag waar de gemeentelijke autonomie ontstaan is, kan men ver terug in de tijd gaan. De eerste herkenbare vormen van lokaal bestuur gaan terug tot om en bij de jaren 3000 voor Christus.¹¹ Omwille van de vooruitgang in de landbouw ontwikkelde zich de eerste vaste nederzettingen, die later transformeerden in relatief vaste agglomeraties.¹²

2.1.2 De Romeinse tijd

Ook in de Romeinse tijd werd al een onderscheid gemaakt dat vandaag nog steeds bestaat. Keizer Augustus bouwde een territoriale organisatie uit waarin de stad de basiseenheid was en die op zijn beurt werd onderverdeeld in dorpen. Zo werd een onderscheid gemaakt tussen het behartigen van de lokale aangelegenheden - autonomie - en anderzijds het territoriaal beheer onder de centrale staat – medebewind. De financiering van de lokale behoeftes en de uitvoering van de taken kon via eigen bijkomende belastingen.

Hoewel de bevoegdheden van de stad zeer specifiek omschreven waren en er dus nog geen sprake was van een abstract begrip noch van een echte, uitgebreide autonomie, is de kiem van lokale autonomie hier alvast terug te vinden. De stad werd toendertijd beschouwd als een van de hoekstenen van de Romeinse beschaving. Deze idee leeft vandaag de dag nog altijd. De gemeenten staan het dichtst bij de burger.¹³

⁹ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van de lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 9.

¹⁰ A.MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME en J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2012, 117.

¹¹ S. KEUNEN, *De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht*, Brugge, Die Keure, 2022, 25.

¹² J. PUISSANT, "De la création de l'Etat par la ville à la création de la ville par l'Etat", *Tijdschrift van het Gemeentekrediet van België* 1989, nr. 170, 17.

¹³ S. KEUNEN, *De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht*, Brugge, Die Keure, 2022, 25.

2.1.3 De middeleeuwen

De middeleeuwen, de geschiedkundige periode die volgt op de Romeinse tijd, werd gekenmerkt als de periode van het leenstelsel. Het bestuur van de steden en dorpen kwam volledig in handen van leenmannen, als vertegenwoordigers van het koninklijk of keizerlijk gezag.¹⁴ Lokale leiders trokken hierbij een deel van de macht naar zich toe. Het is in deze woelige tijden dat de contouren van de gemeente zich gevormd hebben.¹⁵ De leenmannen hadden verschillende bevoegdheden. Enkele van deze bevoegdheden waren het uitoefenen van de rechtspraak, het waarborgen van de openbare orde en ook het opleggen van belastingen.¹⁶

Hoewel het specifieke tijdsvak waarbinnen de individuele steden hun gemeentelijke autonomie verkregen verschilde van gebied tot gebied, geldt algemeen gezien wel: er werden vele verschillende pacten of overeenkomsten gesloten tussen de soeverein en de leenmannen.¹⁷ Gelet op de verscheidenheid aan lokale overeenkomsten is het moeilijk een algemene opsomming te maken van rechten en plichten die hieruit voortspruiten. Wat wel duidelijk is: het recht van de steden tot opleggen van gemeentelijke belastingen, al dan niet in ruil voor militaire hulp aan de soeverein, is alomtegenwoordig.¹⁸

Aan het eind van de middeleeuwen is een geleidelijke tendens naar centralisatie waar te nemen. De gemeente werd meer en meer deel van een groter geheel. De soevereinen trokken op bepaalde domeinen, zoals rechtspraak, wetgeving en dagelijks bestuur weer meer bevoegdheden naar zich toe. Iets wat zich ook vertaalde in de homologatie en unificatie van de lokaal gesloten overeenkomsten.¹⁹ De gemeenten verloren dus in zekere zin wel een gedeelte van hun autonomie, maar behielden evenwel nog een bepaald niveau van vrijheid van bestuur.²⁰

2.1.4 Het ancien régime

Tijdens het ancien régime zette de tendens van inperking van de gemeentelijke vrijheden zich wel voort. Ondanks dat de greep op de gemeenten groter werd, behielden de steden wel degelijk nog redelijk wat bevoegdheden, waaronder het heffen van belastingen.²¹ Kenmerkend voor het ancien régime is het feit dat de verschillende steden min of meer onafhankelijk hun eigen recht en jurisdictie hadden. Lokale besturen hadden allen hun eigen gewoonten, magistraten, procedureregels en

¹⁴ S. PETITET, *Histoire des institutions urbaines*, Parijs, Presses Universitaires de France, 1998, 14; J. WILLEQUET, *Histoire illustrée de la Belgique*, Eigenbrakel, Editions Collet, 1988, 27.

¹⁵ A. CAMPO en M. BRUWER, "L'autonomie communale en Belgique – ses fondements, ses limites, son originalité", *Tijdschrift van het Gemeentekrediet van België* 1959, nr. 47, 2.

¹⁶ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 27.

¹⁷ G. KURTH, "Les origines de la commune de Liège" in X, *Bulletin de l'Institut archéologique liégeois*, XXXV, Luik, Imprimerie liégeoise Henri Poncelet, 1905, (229) 239.

¹⁸ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 30.

¹⁹ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 31.

²⁰ E. BERNIMOLIN, *Institutions provinciales et communales de la Belgique Tome I.*, Brussel, Ferdinand Larcier, 1891, 41.

²¹ L. MALVOZ, "De plaatselijke instellingen in België van het einde van het ancien régime tot de gemeentewet van 1836", *Tijdschrift van het Gemeentekrediet van België* 1986, (5) 7.

manieren van belastinginning.²² Het gebrek aan uniformiteit leidde tot een zeker niveau van rechtsonzekerheid alsook ongelijkheid. Hierdoor verloren veel lokale besturen hun bestaansreden. Een voorbode voor de Franse Revolutie.

2.1.5 Franse revolutie

Een zeer ingrijpende periode die relevant is voor België is de annexatie van de Belgische provincies door Frankrijk, waardoor de Franse wetten en decreten van toepassing werden in België. Tevens bracht deze annexatie grote wijzigingen met zich mee met betrekking tot gemeentelijke en provinciale structuren op het (huidige) Belgische grondgebied.²³ De Franse bestuursperiode werd dan ook gekenmerkt door het strakke wettelijke kader waarbinnen de gemeenten hun beperkte bestuursvrijheid konden uitoefenen. De verschillende decreten die op dat moment van toepassing waren, waren zeer toonaangevend. Zij legden de bevoegdheden van de gemeenten vast en introduceerden een eenvormig regime voor alle lokale besturen.

Met de Franse Revolutie poogde men uniformiteit en gelijkheid voor alle burgers te creëren.²⁴ Het gelijkheidsprincipe werd als leidraad gebruikt om de privileges voor gemeenten af te schaffen en de feodale structuur af te schaffen. Men wilde een gelijke behandeling voor alle burgers waarbij elk lokaal bestuur aan elke burger dezelfde rechten zou moeten toekennen.²⁵

De impact van de Franse revolutie mag daarom niet onderschat worden. Het merendeel van het Belgische juridische landschap is vormgegeven zoals toen werd uitgetekend en blijft tot op de dag van vandaag in grote mate behouden.²⁶ Denk bijvoorbeeld aan het decreet van 14 december 1789 betreffende de samenstelling van de gemeenten, dat door de Franse Nationale Vergadering werd goedgekeurd en in 1795 bekend werd gemaakt op het huidige Belgische grondgebied. Bovendien had dit decreet kracht van wet en maakte een *tabula rasa* van de gemeentelijke structuren die overbleven uit de middeleeuwen en het ancien régime.²⁷ Op die manier ontwikkelde het decreet de basis voor de gemeentelijke structuren van nu en had een grote impact op de bevoegdheden van de lokale besturen.

Wat betreft de bevoegdheids- en taakverdeling werd er een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de bevoegdheden eigen aan de gemeenten en anderzijds het medebewind: de aan het lokaal bestuur gedelegeerde taken ter uitoefening van het beleid van de centrale overheid. De autonomie van het

²² C.J. STEUR, Mémoire en réponse à la question proposée par l'Académie royale de Bruxelles: Donner un précis historique de l'administration générale des Pays-Bas autrichiens, sous le règne de l'impératrice Marie-Thérèse, Brussel, M. Hayez, 1828, 217.

²³ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 33.

²⁴ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 31-33.

²⁵ E. BERNIMOLIN, Institutions provinciales et communales de la Belgique Tome I., Brussel, Ferdinand Larcier, 1891, 50.

²⁶ E. BERNIMOLIN, Institutions provinciales et communales de la Belgique Tome I., Brussel, Ferdinand Larcier, 1891, 41 ; S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 34.

²⁷ RvS 27 maart 1962, nr. 9.274, Société civile des Charbonnages: "Het decreet van 14 december 1789, dat uitgaat van de Franse Nationale Vergadering, heeft in België kracht van wet."; E. BERNIMOLIN, Institutions provinciales et communales de la Belgique Tome I., Brussel, Ferdinand Larcier, 1891, 56 ; S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 35.

lokaal bestuur werd bovendien extra beperkt door het invoeren van een uitgebreid bestuurlijk toezicht.²⁸

De Franse revolutie reduceerde lokale besturen eigenlijk tot louter bestuurlijke onderverdelingen. In de eerste jaren kon deze centralistische beweging nog gekaderd worden in het doel van de Revolutie, namelijk het streven naar het behoud van cohesie en eenduidigheid binnen de natie, de republiek. Later nog door een streven naar absolute controle door het centraal gezag.²⁹

2.1.6 Verenigd Koninkrijk der Nederlanden

De Franse overheersing kende een einde met de Nederlaag van Napoleon in Waterloo in 1815. Gevolg hiervan was de samenvoeging van de Noordelijke met de Zuidelijke Nederlanden. Het is dan ook onmogelijk om de invloed van het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden op de vorming van de staatsstructuur en de structuur en bevoegdheden van gemeenten in het huidige België te ontkennen.³⁰

De samenvoeging van deze staten resulteerde in een eerste, en tevens meteen ook laatste, gemeenschappelijke Grondwet van de Noordelijke en Zuidelijke Nederlanden. Er werd hierin meteen een einde gemaakt aan de centralistische tendens van onder het Franse bewind.³¹ Deze wet bepaalde dat de lokale besturen volheid van bevoegdheid hadden ten aanzien van de plaatselijke belangen. Er werd aan de lokale besturen bijgevolg een expliciete bevoegdheid toegekend om hun eigen belangen te behartigen evenals alles wat *de gemeentelijke huishouding*³² betrof.

Ondanks de decentralistische tendens betekende dit niet dat de gemeentelijke (fiscale) autonomie onmiddellijk in volle glorie hersteld werd. Door gebrekkig en onduidelijk geformuleerde rechten van de toezichthoudende overheid, kon deze vrij intreden in aspecten die in principe tot de gemeentelijke autonomie behoorden. In sommige gevallen zorgde dit er zelfs voor dat de toezichthoudende overheid controle kon uitvoeren op de inkomsten en financiën van de gemeenten en dat zij goedkeuring moesten vragen tot het innen van lokale belastingen.³³ Meer nog: zonder goedkeuring van de koning kon men geen nieuwe lokale belastingen innen.³⁴

Omstreeks 1820 werd de decentralistische tendens van het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden weer bijgesteld door de autoritaire houding van Koning Willem I, die steeds de bovenhand trachte te houden.³⁵ Zo kende hij zichzelf zelfs een soort injunctierecht toe om alle zaken met betrekking tot bestuursgeschillen naar zich toe te trekken.³⁶ De invloed die de koning en/of het "hogere bestuur"

²⁸ L. MALVOZ, "De plaatselijke instellingen in België van het einde van het ancien régime tot de gemeentewet van 1836", *Tijdschrift van het Gemeentekrediet van België* 1986, nr. 158, (5) 18.

²⁹ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 43.

³⁰ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 45.

³¹ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 50.

³² In de Grondwet stond gemeentelijke huishouding, maar dit is in feite de Nederlandse tegenhanger van wat men in België kent als gemeentelijk/algemeen belang.

³³ Art. 156-159 Grondwet van het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden, 1815.

³⁴ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 51.

³⁵ Arrêté royal 5 octobre 1822 contenant des dispositions à l'égard des conflits d'attribution entre les autorités administratives et judiciaires, *Pasinomie* 1822-24, 135-136.

³⁶ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 54.

dus uitoefende, beperkte de gemeentelijke autonomie ten zeerste.³⁷ Het hogere bestuur had steeds het laatste woord over 'de gemeentelijke huishouding' en dus vanzelfsprekend ook over de invulling van de gemeentelijke autonomie.

2.1.7 Ontstaan van het Koninkrijk België

Het Koninkrijk België, als land zoals dat vandaag de dag gekend is³⁸, is ontstaan in 1830. Reeds bij het ontstaan van België werd het principe van de lokale, gemeentelijke autonomie door de Grondwetgever vastgelegd. Dit werd bij de eerste eigen Belgische Grondwet van 1831 vastgesteld. Meerbepaald in toenmalig artikel 31 en artikel 108 van de Grondwet.

Ingevolge diverse herzieningen van de Grondwet zijn de artikelen hernummerd en corresponderen deze thans met artikelen 41 en 162 Gw., aan de inhoud van de artikelen werd niet geraakt.³⁹ Logischerwijs is de principiële zelfstandigheid van gemeenten niet onbeperkt maar beschikt de centrale overheid over bepaalde controlemiddelen die de personen die het beheer van de gemeenten in handen hebben kunnen dwingen tot eerbiediging van de wet en van het algemeen belang.⁴⁰

Verschillende staatshervormingen zorgden voor een verschuiving in het fiscaal landschap binnen België. Zo werd, sinds de vierde staatshervorming, aan de gewesten expliciet een gelimiteerde fiscale autonomie toegekend.⁴¹ Deze werd uitgebreid bij de vijfde en zesde staatshervorming waardoor de gewesten meer bevoegdheden kregen en bijgevolg steeds meer fiscale autonomie verkregen ten opzichte van de federale staat/overheid. Deze vorm van inkomsten genereert dan ook tot 12 miljard euro per jaar.⁴² Ondanks het feit dat de staatshervormingen fiscale bevoegdheden aan de gewesten toekenden, en ook de desbetreffende artikelen van de Grondwet aangepast werden, veranderde er inhoudelijk niets aan de lokale autonomie van gemeenten.⁴³

De lokale autonomie werkt dus ook door op lokaal fiscaal vlak. De uitoefening van gemeentetaken vereist immers uitgaven die moeten worden gefinancierd. Een belangrijk deel van de financieringsmiddelen van de gemeenten wordt verschaft via fondsen en toelagen, inzonderheid de dotatie van de gewesten. Een andere bron van inkomsten zijn de opbrengsten uit eigen activiteiten of het onroerend en financieel vermogen van de gemeenten. Het is echter de laatste bron van inkomsten: de inkomsten uit gemeentelijke belastingen, die in dit onderzoek relevant is.⁴⁴

De gemeenten beschikken over hun fiscale autonomie ingevolge voornoemde artikelen 41 en 162 Gw. evenals expliciet uit artikel 170Gw. Art. 170, §4 Gw. bepaalt: '*geen last of belasting kan ten behoeve van de gemeente worden ingevoerd, dan door een beslissing van hun raad.*' Daarnaast

³⁷ G.G.D. BORRIAS, Over de beperking van de wetgevende bevoegdheid der plaatselijke besturen door de wetgeving van Rijk en Provincie, Arnhem, Karel F. Misset, 1998, 5.

³⁸ Vandaag de dag: 2024. Was nog niet inbegrepen in 1830: het Duitstalig gebied, Eupen en Malmedy, dat in 1919 na de Eerste Wereldoorlog aan het Belgische grondgebied toegevoegd is.

³⁹ M. DE JONCKHEERE (ed.), *Topics lokale bedrijfsbelastingen*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 3.

⁴⁰ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van de locale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 9.

⁴¹ X, "Numéro special: La Régionalisation de l'impôt des personnes physiques", *RFRL* 2014, afl. 4, (245) 312.

⁴² M. UYTENDAELE en M. VERDUSSEN, *Dictionnaire de la Sixième réforme de l'Etat*, Brussel, Larcier, 2015, 434.

⁴³ J. VELAERS, J. VANPRAET, Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 789.

⁴⁴ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium, Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 3-4.

bepaalt artikel 41 Gw. dat de gemeentelijke belangen door de gemeenteraad worden geregeld volgens de beginselen uit de Grondwet. Artikel 162 Gw. voorziet dat gemeentelijke instellingen bij wet worden geregeld. Deze wet moet voorzien in de bevoegdheden van de gemeenteraad voor alles wat van gemeentelijk belang is. ⁴⁵

2.2 Gemeentelijke fiscale autonomie: begrippen

Het Koninkrijk België is sinds de eerste staatshervorming in 1970 een weg naar federalisering ingeslagen. Het Koninkrijk evolueerde doormiddel van zes staatshervormingen van een unitaire staat naar een federale staatsstructuur met gemeenschappen en gewesten, die elk hun eigen toegewezen bevoegdheden autonoom mogen uitoefenen.⁴⁵ Het huidige staatsconcept van België is dus een centrifugale federale staat: een federale staat die een groot deel van haar bevoegdheden heeft toegewezen aan gedecentraliseerde overheden. Niettegenstaande de federale-, gemeenschaps- en gewestbevoegdheden hebben ook gemeenten hun eigen, autonome, bevoegdheden. Het kernwoord van decentralisatie is namelijk: autonomie.⁴⁶ Doorheen dit werk zullen verschillende begrippen aan bod komen die hieronder kort gekaderd worden.

Belangrijk om in het achterhoofd te houden is dat de begrippen 'gemeentelijk' en 'lokaal' als synoniemen en daarom door mekaar gebruikt kunnen worden.

2.2.1 De gemeentelijke autonomie

Deze gemeentelijke autonomie heeft in België nooit ter discussie gestaan. De Grondwetgever heeft dit bij de eerste eigen Belgische Grondwet namelijk al opgenomen. De bepalingen in de Grondwet gaan echter niet uitvoerig in op de rol en de bevoegdheden van de gemeenten. De Grondwetgever kende niet nader bepaalde bevoegdheden toe aan de gemeenten, zolang deze betrekking hadden op aangelegenheden '*van gemeentelijk belang*'. Hij liet evenwel na de gemeentelijke autonomie verder te concretiseren en liet daardoor deze term open voor interpretatie.⁴⁷ De Grondwetgever is echter niet geheel consequent in het verwoorden van deze gemeentelijke autonomie. In artikel 41 van de Grondwet wordt aan de gemeenten de bevoegdheid toegekend voor uitsluitende gemeentelijke belangen, terwijl in artikel 162, 2° van de Grondwet de exclusiviteitsvereiste niet aanwezig is. Men spreekt hier enkel nog van bevoegdheden voor alles wat van gemeentelijk belang is.⁴⁸

Het gemeentelijk belang kadert binnen de gemeentelijke autonomie. Het feit dat '*gemeentelijke belang*' en de daaraan gelinkte gemeentelijke bevoegdheid vaag omschreven is leidt enerzijds tot een vrije, dynamische invulling van het begrip. Dit helpt gemeenten om tegemoet te komen aan de plaatselijke omstandigheden of andere beleidsvragen van hun inwoners. Anderzijds kan, door het risico op uitholling van hun autonomie door verregaande inperking van bevoegdheden door hogere

⁴⁵ J. VANPRAET, De latente staatshervorming, De bevoegdheidsverdeling in de rechtspraak van het Grondwettelijke Hof en de adviespraktijk van de Raad van State, Brugge, Die Keure, 2011, 517; Website België, https://www.belgium.be/nl/over_belgie/overheid/federale_staat, laatst geraadpleegd 14 februari 2024.

⁴⁶ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van de lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 9.

⁴⁷ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 62.

⁴⁸ D. DEOM en G. DE KERCHOVE, "L'intérêt communal", *Ann.dr.Louvain*, 1980 (147) 159.

overheidsniveau's, deze dynamische invulling ook een gevaar opleveren voor de gemeentelijke autonomie.⁴⁹ Toch kan men stellen dat, voor de verwezelijking van het gemeentelijk belang, het lokaal bestuur alle initiatieven kan nemen die zij nodig achten om het welzijn van de burgers en ontwikkeling van de gemeente te kunnen garanderen.⁵⁰ Het gemeentelijk belang betreft dus de mogelijkheid en het recht van gemeenten om op basis van een eigen inschatting en eigen verantwoordelijkheid, een belangrijk deel van de openbare gelegenheden te regelen, ten voordele van de lokale bevolking.⁵¹

Belangrijk is het om te kaderen dat de invulling van de gemeentelijke autonomie een inhoudelijke invulling is die sterk afhankelijk is van de tijds- en ruimtegebonden omstandigheden.⁵² Bovendien houdt het begrip gemeentelijke autonomie *an sich* meer in dan enkel de bevoegdheden van de gemeente. Om op een autonome wijze bevoegdheden uit te kunnen oefenen is er nood aan voldoende bestuursvrijheid om de gemeentelijke organisatie te bepalen en over voldoende middelen te beschikken om deze bevoegdheden te kunnen uitoefenen.⁵³ De gemeenten beschikken vandaag de dag over een ruime autonomie waarbinnen zij handelingen kunnen stellen om het gemeentelijk belang te behartigen, zonder evenwel *contra legem* te mogen handelen.⁵⁴ Kenmerkend voor het begrip gemeentelijke autonomie is dus de basisidee dat gemeenten op volledig zelfstandige basis bevoegdheden kunnen uitoefenen binnen de grenzen van de wet.⁵⁵

2.2.2 De gemeentelijke fiscale autonomie

Uit artikel 41 en 162 Gw. volgt niet enkel het beginsel van de lokale autonomie. Het betekent ook dat gemeenten principieel het recht hebben om naar eigen goeddunken belastingen te heffen.⁵⁶ Een principe wat door artikel 170, §4 Gw. uitdrukkelijk bevestigd wordt.

De fiscale autonomie houdt onder meer de bevoegdheid in om belastingen te heffen en de belastingschuldige(n) aan te duiden. Bovendien geniet de gemeente ook de mogelijkheid om hoofdelijkheid tussen verschillende belastingplichtigen in te voeren.⁵⁷ De gemeenteraad bepaalt in volledige vrijheid de aard van de belasting, de belastbare materie, de toepassingsvoorwaarden en de eventuele vrijstellingen.⁵⁸

Los van de Grondwettelijke bevoegdheid om belastingen te heffen, kennen de wetten en decreten ook fiscale bevoegdheden aan de gemeenten toe. Het gaat hier dan om de door de wet - in ruime zin van het woord - toegekende fiscale autonomie.⁵⁹ In de meeste gevallen dient deze bevoegdheid

⁴⁹ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 62.

⁵⁰ J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 9.

⁵¹ Europees Handvest inzake lokale autonomie, préambule.

⁵² S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 12.

⁵³ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 12.

⁵⁴ A. MAST, "De specifieke inhoud van het gemeentelijk belang", *TBP 1967*, (344) 344; S. KEUNEN, "Het gemeentelijk belang" in J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 1-32.

⁵⁵ S. KEUNEN, De gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht, Brugge, Die Keure, 2022, 14.

⁵⁶ Art. 41 en 162 Gw; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2627.

⁵⁷ RvS 27 november 2008, nr. 188.251; Brussel 22 februari 2006, RGCF 2006, 237.

⁵⁸ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 16-18.

⁵⁹ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2627.

toegekend te worden als gevolg van het feit dat een hiërarchisch hogere overheid deze eerst heeft beperkt.⁶⁰ Vaak is de toegekende bevoegdheid in dat geval niet meer dan het recht om de belasting te mogen heffen of louter om het tarief van de opgelegde belasting te bepalen.⁶¹ Ten slotte kan de wetgever ook een fiscale bevoegdheid toekennen omdat gemeenten binnen de Grondwettelijk vastgelegde bevoegdheden geen belastingen zouden kunnen heffen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel.⁶² Hierover later meer.

2.2.3 Bestuurlijk toezicht

Eigen aan de gedecentraliseerde federale staatsvorm is het bestuurlijk of administratief toezicht. Het geheel van controlemiddelen waarover een hogere overheid beschikt om lagere overheden te verplichten de wet of het algemeen belang te eerbiedigen.⁶³ De gemeente is als meest lokale en gedecentraliseerde overheid tevens de laagst mogelijke overheid, die dus vanzelfsprekend onder bestuurlijk toezicht staat.⁶⁴

De Grondwet bepaalt de dubbele opdracht van de toezichthoudende overheid in artikel 162 Gw. De wet moet het optreden van de toezichthoudende overheid regelen om te beletten dat de wet wordt geschonden of het algemeen belang geschaad. In feite spreekt men dus over een legaliteitscontrole en opportunitéitscontrole.⁶⁵

De organisatie en uitoefening van het administratief toezicht op de lokale overheden is geregionaliseerd. Voor de Vlaamse gemeenten is dan ook het Vlaams Gewest bevoegd.⁶⁶ De organisatie van het toezicht duidt op de bevoegdheid van de gewesten om de toezichthoudende overheid, haar bevoegdheden en procedurevoorschriften te bepalen.⁶⁷ De regeling voor het Vlaams Gewest is terug te vinden in artikelen 326 tot en met 341 van het Decreet Lokaal Bestuur.

De inhoudelijke betekenis van het bestuurlijk toezicht is in de loop der jaren sterk gewijzigd. Het is geëvolueerd van een goedkeuringstoezicht waarbij de Koning bijna vrij oordeelde of een lokale belasting al dan niet opportuun was, naar een algemeen schorsings- en vernietigingstoezicht. Sommige bronnen spreken dan ook van een ééntapstoezicht waarbij opportunitéitsbeslissingen zoveel mogelijk worden gemeden, maar dat ook veel minder sluitend is.⁶⁸ Opportunitéitsbeslissingen dienen namelijk uitermate degelijk gemotiveerd te zijn. De invoer van het ééntapstoezicht, dat enkel

⁶⁰ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 12; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2627.

⁶¹ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 12.

⁶² B. LOMBAERT en M. VRANCKEN, "L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique", *RFRL* 2018, afl. 1, 8; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2627.

⁶³ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 12.

⁶⁴ M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 53.

⁶⁵ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 12.

⁶⁶ M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 52.

⁶⁷ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 12; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 149.

⁶⁸ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 12; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 148.

nog een vernietigingstoezicht is en moet uitgeoefend worden binnen een termijn van dertig dagen, moet zorgen voor een snellere rechtszekerheid voor de lokale overheid en burger.

Er bestaat ook de mogelijkheid om een lokaal belastingreglement aan te vechten bij de Raad van State omwille van machtsoverschrijding, machtsafwending of een schending van substantiële en op straffe van nietigheid voorgeschreven vormen. Bovendien kunnen ook de gewone hoven en rechtbanken de wettigheid van een lokale belasting beoordelen.⁶⁹

2.2.4 Belastingen

Het begrip belastingen wordt gekenmerkt door een gebrek aan een wettelijke definitie. Bovendien gebruikt de wetgever een zeer gevarieerde terminologie wanneer het gaat over belastingen en spreekt hij over taks, belasting, recht, bijdrage, heffing etc. zonder dat hier specifieke gevolgen aan vasthangen.⁷⁰ Om die reden wordt het begrip dan ook door talrijke definities uitgelegd, afhankelijk van de invalshoek.⁷¹

Het Hof van Cassatie heeft in oude rechtspraak, die recenter bevestigd is, het begrip omschreven als zijnde "een heffing, eigenmachtig gedaan door de Staat, provincies of de gemeenten, op de geldmiddelen van personen, zowel publiekrechtelijk als privaatrechtelijke, vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, feitelijke verenigingen of gemeenschappen, bestaande op haar grondgebied of er belangen hebbende, en uiteindelijk bestemd voor de diensten van algemeen nut."⁷²

Het Grondwettelijk Hof oordeelt dat 'de belasting een heffing is die gezagshalve door de staat⁷³ wordt opgelegd. Zij wordt op zijn begroting ingeschreven en is niet de tegenprestatie van een dienst die door de overheid wordt geleverd ten voordele van een afzonderlijk beschouwde heffingsplichtige.'⁷⁴

Dit leidt tot volgende mogelijke definitie van belastingen. Belastingen kunnen omschreven worden als 'eenzijdige financiële verplichtingen, die door de daartoe Grondwettelijk gemachtigde overheden worden opgelegd aan de personen die een band hebben met hun grondgebied, teneinde in de openbare uitgaven als geheel genomen te voorzien.'⁷⁵

Uit bovenstaande rechtspraak en definitie kan men enkele essentiële kenmerken van belastingen onderscheiden. Als eerste kenmerk wordt aangenomen dat er sprake moet zijn van een heffing. De belastingen worden eenzijdig opgelegd door de overheid, waarbij bijdragen gevorderd worden.⁷⁶ Deze bijdrage kan ook in natura, zoals het zelf moeten aanleggen van de stoep voor de woning.⁷⁷

⁶⁹ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2627.

⁷⁰ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 3.

⁷¹ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, Die keure, 2021, 13.

⁷² Cass. 30 november 1950, *Pas.* 1951, I, 191; Cass. 12 oktober 1954, *JT* 1955, 194; Cass. 20 maart 2003, *FJF*, No. 2003/647.

⁷³ In de ruimste zin van het woord.

⁷⁴ Arbitragehof 12 mei 2004, nr. 85/2004; GwH 16 december 2010, nr. 142/2010.

⁷⁵ M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2020, 11; A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, die Keure, 1992, 9; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, Die keure, 2021, 13.

⁷⁶ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 15; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 3.

⁷⁷ Cass. 21 januari 1889, *Pas.* 1889, I, 88.

De afwezigheid van een individuele tegenprestatie door de overheid zit vervat in de eenzijdig opgelegde beslissing.⁷⁸ Het is niet vereist dat er een band bestaat tussen de hoogte van de belasting en de prestatie die de overheid levert of het voordeel dat de heffingsplichtige hierdoor individueel zou behalen.⁷⁹

Het tweede essentiële kenmerk is de verplichting dat de belasting door een gezaghebbende overheid moet worden opgelegd.⁸⁰ Het Hof van Cassatie spreekt in casu over de staat, gewesten, gemeenschappen, provincies en gemeenten zoals in de Grondwet. Al kunnen hier bijvoorbeeld onder andere ook nog de federaties van gemeenten en agglomeraties aan toegevoegd worden.

Essentiële kenmerk nummer drie is gelinkt aan het tweede kenmerk. Gezien een belasting door een gezaghebbende overheid moet worden geheven wordt het gegeven van het grondgebied belangrijk. De overheid kan slechts belastingen heffen op het grondgebied waarover ze effectief gezag uitoefent.⁸¹ Het territorialiteitsbeginsel zal later nog uitvoerig behandeld worden.

Het vierde en laatste essentiële kenmerk bestaat eruit dat de bedoeling van de eenzijdig opgelegde verplichting tot doel heeft middelen te verkrijgen teneinde de openbare dienstverlening in het geheel te financieren. De ontvangsten dienen bestemd te zijn voor de diensten van algemeen nut, waarbij de openbare dienstverlening in haar geheel genomen gefinancierd wordt.⁸²

Het begrip belasting onderscheidt zichzelf van andere begrippen zoals retributies en strafsancities. Determinerend om het verschil tussen een retributie en belasting te onderscheiden is het feit dat belastingen eenzijdig door de overheid worden opgelegd en er geen rechtstreeks aanwijsbaar voordeel is voor de belastingplichtige.⁸³ Een retributie is namelijk geen belasting maar een billijke vergoeding voor een door de overheid gepresteerde dienst. De betreffende persoon dient dan ook slechts een vergoeding te betalen voor het individuele voordeel wat hij er uit gehaald heeft of waarvan hij vrijwillig en uit eigen beweging gebruik maakt.⁸⁴

Ten aanzien van strafsancities onderscheidt een belasting zich door het feit dat het hoofddoel het spijzen van de Schatkist is. Dit in tegenstelling tot het doel van een strafsanctie, die een repressief karakter heeft.⁸⁵ Ondanks het feit dat een belasting naast het fiscale hoofddoel ook een ontradend nevendoeel kan hebben om het gedrag van belastingplichtigen te beïnvloeden⁸⁶, kan van sommige 'heffingen' die uitsluitend tot doel zijn onwettige situaties te raken, niet meer redelijk worden

⁷⁸ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, Handboek lokale belastingen, Brugge, Die keure, 2021, 13.

⁷⁹ RvS 26 oktober 2018, RW 2018-19, nr. 32, 1; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, Handboek lokale belastingen, Brugge, Die keure, 2021, 13.

⁸⁰ Cass. 26 september 1950, *Pas. 1951*, I, 27; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 3.

⁸¹ M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2020, 14; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 4.

⁸² M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2020, 14; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, Handboek lokale belastingen, Brugge, Die keure, 2021, 15; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 4.

⁸³ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, Handboek lokale belastingen, Brugge, Die keure, 2021, 15.

⁸⁴ Cass. 10 mei 2002, nr. C.01.0034.F (Verviers), *LRB* 2002, nr. 4, 224; Cass. 17 juni 2010, *TFR* 2011, nr. 393, 46; RvS 21 juni 2011, nr. 214.028; Gent 9 juni 2009, nr. 2008/AR/I770 (Brugge), *LRB* 2009, nr. 3, 223; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, Handboek lokale belastingen, Brugge, Die keure, 2021, 30; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 8.

⁸⁵ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 7.

⁸⁶ Arbitragehof 22 juni 2005, nr; 107/2005.

voorgehouden dat de ontradende of stimulerende doelstelling van bijkomstige aard is.⁸⁷ De 'heffingen' die veeleer kenmerken van strafsancties vertonen zijn dan ook geen belastingen. Belasting verschilt daarenboven van een strafsanctie doordat een belasting niet de omstandigheid veronderstelt dat er een onwettige handeling plaatsgevonden heeft.⁸⁸

Ten slotte is een rechter niet gebonden aan een kwalificatie als belasting, retributie of strafsanctie die de bevoegde overheid geeft in een belastingreglement.⁸⁹ Wanneer bijvoorbeeld onterecht de benaming retributie gegeven wordt aan een in feite directe belasting, kan de rechter niet anders dan deze benaming herkwalficeren en dient hij dit te lezen als zijnde 'belasting.' Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de gemeente een 'gemeentelijke retributie' invoert op de aansluiting van onroerende goederen op de openbare riolering.⁹⁰

2.3 Synthese

De eerste tekenen van lokale autonomie kan men reeds terugvinden in de literatuur over de Romeinse beschaving omstreeks 3000 voor Christus. De Romeinen maakten al een onderscheid tussen het behartigen van enerzijds de staatsbelangen en de lokale belangen, anderzijds. Doorheen de geschiedenis is er echter veel veranderd.

De middeleeuwen worden gekenmerkt door het leenstelsel waarbij het bestuur van de dorpen en steden volledig in handen kwam van leenmannen als vertegenwoordigers van het Koninklijke gezag. Deze leenmannen trokken daarbij de macht (gedeeltelijk) naar zich toe. Op het eind van de middeleeuwen kon men echter een centralistische beweging waarnemen, waarbij de soeverein terug meer macht naar zich toe trok. Het Ancien régime werd hiermee ingeluid, waarin de tendens van inperking van gemeentelijke bevoegdheden zich verder voortzette.

De periode van Franse annexatie was voor België een zeer onrustige periode waarin veel gebeurd is. De idee achter de Franse revolutie was een oppermachtige en centralistische staat. De autonomie van de gemeente werd herleid tot quasi nul. De gemeenten waren nog louter administratieve en bestuurlijke onderverdelingen.

Dit werd in de volgende periode van bewind weer aangepakt. De periode onder Nederlands bewind was evenzeer een woelige tijd. Hoewel er komaf gemaakt werd met de centralistische idee van de Fransen en de gemeentelijke autonomie gedeeltelijk terug hersteld werd, was dit niet in volle glorie. Door gebrekkige formuleringen kon de toezichhoudende overheid zich zeer verregaand mengen in het lokaal bestuur. Er werd aan de lokale besturen dan wel een expliciete bevoegdheid toegekend om hun eigen belangen te behartigen evenals alles wat *de gemeentelijke huishouding* betrof. Zonder toestemming van de koning kon men feitelijk niks.

Het hoeft geen betoog dat de Fransen een enorme invloed hebben gehad op ons juridisch stelsel gezien het feit dat vandaag de dag nog steeds een zeer groot deel van het juridische landschap

⁸⁷ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 7.

⁸⁸ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 8.

⁸⁹ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus: Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 16.

⁹⁰ Cass. 17 december 1968, *T. Gem.* 1969, 148.

gestoeld is op wetten van Franse oorsprong. Na al deze woelige pogingen om België onder bewind te houden, ontstond het Koninkrijk België. Maar daarmee liep nog steeds niet alles onmiddellijk van een leien dakje. Het politiek landschap in het Koninkrijk België bleef even onrustig, getuige de verschillende staatshervormingen die de bevoegdheden van de staat, gemeenschappen en gewesten grondig veranderden. Aan de gemeentelijke (fiscale) autonomie werd daarentegen niet geraakt.

De gemeentelijke autonomie verwijst dus naar het vermogen van lokale overheden om zelfstandig hun beleid te voeren. Het is een zeer belangrijk concept binnen het kader van de gedecentraliseerde federale staat België. Hoewel de gemeentelijke autonomie door de (Grond)wetgever niet verder geconcretiseerd is en dus nog enige mogelijkheid tot interpretatie biedt, is wel duidelijk dat gemeenten toch enigszins begrensd worden in hun autonomie. Zij mogen namelijk slechts actie ondernemen indien dat in het gemeentelijk belang is.

Het gemeentelijk belang biedt aan de gemeenteraden het recht om, in het voordeel van de lokale burgers, maar op basis van hun eigen invulling en op eigen verantwoordelijkheid een belangrijk deel van de openbare aangelegenheden te regelen.

De invulling van de begrippen gemeentelijke autonomie en gemeentelijk belang is dan ook sterk afhankelijk van tijds- en ruimtegebonden omstandigheden. Het zou kort door de bocht zijn om te stellen dat het begrip gemeentelijke autonomie enkel op de bevoegdheden van de gemeenten zou slaan. Om op autonome wijze te kunnen besturen, moet de gemeente in staat zijn haar eigen organisatie te bepalen en middelen te vergaren om die bevoegdheden uit te oefenen.

De gemeentelijke fiscale autonomie verwijst dus naar het vermogen van lokale overheden om zelfstandig te bepalen belastingen te heffen, vast te stellen en te innen binnen de grenzen van hun eigen jurisdictie. De gemeenten krijgen hierdoor de bevoegdheid om zelf voor een groot deel hun eigen financiële middelen te genereren en te beheren, los van de andere vormen van inkomsten die zij hebben. De inkomsten van eigen lokale belastingen waren in 2022 goed voor meer dan 30% van de totale ontvangsten van gemeentebesturen.⁹¹ Door deze autonomie zijn de gemeenten in staat om specifieke behoeftes en prioriteiten te bedienen, gezien zij zelf kunnen beslissen over het soort belasting dat zij opleggen, en de bedragen of percentages die daaraan gekoppeld zijn. Het streven naar een gemeentelijke fiscale autonomie draagt dus bij aan een gedecentraliseerd bestuursstelsel waar lokale overheden een actieve rol spelen in het vormgeven van het beleid en ontwikkeling op het lokale niveau.

Het begrip belastingen wordt gekenmerkt door een veelheid aan gebruikte terminologie. Eén vaststaande definitie is er niet. Toch kan men vier essentiële kenmerken van belastingen herkennen uit rechtspraak en rechtsleer. Het gaat in elk geval om eenzijdige opgelegde bijdragen, die door een gezaghebbende overheid, op het territorium van die overheid, worden opgelegd, ten dienste van het algemeen nut of algemeen openbaar belang.

⁹¹ X, *Fiscale autonomie – Belastingen*, Website Vlaamse overheid: <https://www.vlaanderen.be/statistiek-vlaanderen/overheidsfinancien/fiscale-autonomie-belastingen>, laatst geraadpleegd op 6 februari 2024.

3 Voorwaarden om gemeentelijke belastingen te heffen

Zoals gezegd, werd het principe van de lokale autonomie reeds bij het ontstaan van het Koninkrijk België vastgelegd in de Grondwet. Aan de gemeenteraden werd de bevoegdheid opgedragen om hun eigen belangen te behartigen. Doch, de principiële zelfstandigheid van de lokale overheden is niet volledig onbeperkt daar de centrale overheid nog over zekere controlemiddelen moet kunnen beschikken om de personen die het beheer van de gemeenten – de gemeenteraden – te verplichten tot eerbiediging van de wet en van het algemeen belang.⁹² De toezichthoudende centrale overheid beschikt dus over middelen om de personen die het beheer van de gemeente in handen hebben, te verplichten tot eerbiediging van de wet en het algemeen belang.⁹³

De gemeentelijke fiscale autonomie ontstaat in de eerste plaats dus uit de Grondwet. Volgende bepalingen bieden gemeenten de mogelijkheid om belastingen vast te stellen:

- Artikel 41: De uitsluitend gemeentelijke of provinciale belangen worden door de gemeenteaden of provincieraden geregeld volgens de beginselen bij de Grondwet vastgesteld.
- Artikel 162: De provinciale en gemeentelijke instellingen worden bij wet geregeld.
De wet verzekert de toepassingen van volgende beginselen:
 1. (...)
 2. de bevoegdheid van de provincieraden en van gemeenteraden voor alles wat van provinciaal en gemeentelijk belang is, behoudens goedkeuring van hun handelingen in de gevallen en op de wijze bij de wet bepaald;
(...)
- Artikel 170: (...)
§4: geen last of belasting kan door de agglomeratie, de federatie van gemeenten en de gemeente worden ingevoerd dan door een beslissing van hun raad.
De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerst lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.

De gemeenteraad mag dus in beginsel vrij belastingen vaststellen. Toch in die mate waarin de belasting ten voordele van het gemeentelijk belang is. De gemeenteraad is met andere woorden gerechtigd om zelf te beslissen of zij belastingen zal heffen, en in voorkomend geval, welk belastingsstelsel daarbij wordt ingevoerd. De beslissingsbevoegdheid voor lokale belastingen rust aldus bij de gemeenteraad.⁹⁴ Al moeten ook deze lokale besturen wel rekening houden met de inhoudelijke vereisten, de publicatieplicht en de meldingsplicht van het belastingreglement.

⁹² A.MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME en J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 2012, 119-120.

⁹³ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 9.

⁹⁴ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 11.

In dit hoofdstuk worden de essentiële voorwaarden om belastingen te mogen heffen besproken. Logischerwijs vormen de voorwaarden om belastingen te mogen heffen overigens ook begrenzingen waaraan de gemeenteraad zich moet houden.

3.1 Fiscaal legaliteitsbeginsel

Het legaliteitsbeginsel of wettelijkheidsbeginsel in de meest brede zin van het woord houdt in dat elk overheidsoptreden zijn grondslag moet vinden in de wet of in de Grondwet.⁹⁵ Bovendien houdt het legaliteitsbeginsel in dat de overheid niet zonder meer wetten kan uitvaardigen die met terugwerkende kracht werken.

Het doel van het legaliteitsbeginsel is rechts- en fiscale zekerheid creëren voor burgers en hen beschermen tegen totale willekeur van de overheid. Bovendien geniet men op basis van artikel 16 van de Belgische Grondwet de principiële onschendbaarheid van het eigendomsrecht.⁹⁶ Belastingen ondermijnen van nature dit eigendomsrecht omdat de belastingplichtige wordt verplicht een deel van (zijn inkomsten uit) zijn eigendom af te staan zonder onmiddellijk aanwijsbare tegenprestatie.⁹⁷ Omdat belastingen het eigendomsrecht aantasten zonder dat zij voorzien in een billijke, voorafgaande schadeloosstelling, is voorzien in de noodzakelijke tussenkomst van de wetgever als onontbeerlijke voorwaarde voor een gerechtvaardigde schending van het individueel eigendomsrecht.⁹⁸ Het individuele eigendomsrecht van de belastingplichtige wordt dus beschermd doordat de Grondwetgever de bevoegdheid om belastingen in te voeren uitdrukkelijk voorbehouden heeft aan het democratisch verkozen wetgevende orgaan.⁹⁹

Het fiscaal legaliteitsbeginsel vormt één van de grondslagen van ons staatsbestel. De *ratio legis* bestaat erin de burgers een goede bescherming te bezorgen tegen overheidswillekeur en tegen ongebreidelde koninklijke macht.¹⁰⁰ Het legaliteitsbeginsel moet bijdragen tot een meer rechtvaardig belastingstelsel, waarbij de volksvertegenwoordigers geacht worden zich te verzetten tegen een overdreven geldzucht van de uitvoerende macht.¹⁰¹

⁹⁵ A. ALEN, *Rechter en bestuur in het Belgische publiek recht. De grondslagen van de rechterlijke wettigheidstoetsing*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, I, 3.

⁹⁶ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 152.

⁹⁷ M. BOURGEOIS, "Constitutional framework of the different types of income" in B. PEETERS (ed.), *The concept of tax*, 2005 EATLP Congress, Napels (Caserta), EATLP International Tax Series, Volume 3, 2005, 127.

⁹⁸ M. MAUS, 'Lokale belastingen en het formeel legaliteitsbeginsel', in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De algemene fiscale rechtsbeginselen in de lokale en regionale fiscaliteit*, Brugge, die keure, 2017, 223.

⁹⁹ B. PEETERS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: vertrakking of erosie?" in B. PEETERS en J. VELAERS (eds.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2007, 514.

¹⁰⁰ D. DE GROOT, 'Over de invoeringen het belang van het Grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden', *TFR* 209, 339-343; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 11.

¹⁰¹ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 9.

3.1.1 Materieel fiscaal legaliteitsbeginsel

Het materieel fiscaal legaliteitsbeginsel is *in fiscalibus* expliciet door de Belgische Grondwetgever geformuleerd. Deze achtte het noodzakelijk dit beginsel expliciet en restrictief te formuleren in een specifieke, positiefrechtelijke bepaling: artikel 170 Grondwet.¹⁰²

Deze bepaling beschrijft in §1 dat geen belasting ten behoeve van de staat kan worden ingevoerd dan door een wet. '*No taxation without legislation*' zoals het adagium klinkt. *Mutatis mutandis* geldt dit ook voor gemeentelijke belastingen die overeenkomstig §4 enkel door hun democratisch verkozen orgaan opgelegd kunnen worden.¹⁰³

Men zou verwachten dat, gezien de duidelijke en absolute wijze waarop artikel 170 Gw. geformuleerd wordt, dit als een statisch en eenduidig principe aanvaard wordt in de rechtspraak. Niets is echter minder waar. De Grondwettelijke bepalingen zijn immers onlosmakelijk verbonden met de maatschappelijke context die zij trachten te regelen en behoort dus ruimte tot enige flexibiliteit te bieden.¹⁰⁴ Binnen de algemene krijtlijnen van de Grondwetteksten kan een wijzigende uitlegging van specifieke bepalingen door evoluties in de maatschappij en de feitelijke situatie verantwoord en zelfs vereist zijn.¹⁰⁵

Het legaliteitsbeginsel wordt tevens ook toegepast bij artikel 172 Gw. Ondanks het feit dat dit artikel spreekt over verminderingen of vrijstellingen wordt ook hier de verplichte tussenkomst van een beraadslagende vergadering vereist. Eveneens ter bescherming van de burger.¹⁰⁶ Bij deze bepaling wordt dit echter veel minder restrictief geïnterpreteerd. Het wordt overigens vaak meer begrepen als een bescherming van het gelijkheidsbeginsel.¹⁰⁷

Het legaliteitsbeginsel vereist een 'wet'. In formele zin wil dit zeggen: een akte die uitgaat van de federale wetgevende macht. Maar ook materiële wetten die een voorschrift met algemene en onpersoonlijke draagwijdte zijn.¹⁰⁸ Lokale belastingverordeningen komende van een gemeenteraad zijn aldus wetten in materiële zin en voldoen aan het legaliteitsbeginsel.

3.1.2 Formeel fiscaal legaliteitsbeginsel

Het eeuwenoude adagium '*no taxation without representation*' vat het formeel legaliteitsbeginsel perfect samen. Het formeel legaliteitsbeginsel houdt in dat enkel democratisch verkozen organen

¹⁰² J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 17.

¹⁰³ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 18.

¹⁰⁴ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 20.

¹⁰⁵ B. PEETERS en T. WUSTEBERGHS, 'De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel', *AFT* 1999, 97.

¹⁰⁶ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 21.

¹⁰⁷ Zie: *infra*.

¹⁰⁸ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 20; S. WYCKAERT, "Belgium National Report. Limites à la compétence de perception fiscale du pouvoir législatif", *Michigan State Journal of International Law* 2007, Vol. 15, Issue 2, 247-304.

van de verschillende beleidsniveaus de bevoegdheid hebben om belastingen in te voeren, vrijstellingen te verlenen of verminderingen van belastingen toe te kennen.¹⁰⁹

Gelet op het fundamenteel karakter werd het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Grondwet opgenomen. Dit meer bepaald in artikel 170 van de Grondwet.

Uit lezing van artikel 170 §4 blijkt dat de fiscale bevoegdheid op het lokale niveau exclusief toekomt aan de gemeenteraad. De gemeenteraad is namelijk het democratisch verkozen orgaan in de gemeente. Hoewel de gemeenteraad bij het vaststellen van de gemeentelijke belastingen een zeer grote keuzevrijheid heeft, kan er niet van uit gegaan worden dat deze vrijheid absoluut is. In tegendeel: bij de uitoefening van hun fiscale bevoegdheid dient de gemeenteraad zich te houden aan tal van andere bepalingen en beperkingen.¹¹⁰ Deze beperkingen zullen op een later moment nog uitvoerig worden besproken.

Logischerwijs sluit de exclusieve bevoegdheid van de vertegenwoordigde organen weliswaar wel de bevoegdheid van enig ander orgaan uit. Het zijn de wetgevende organen zelf die moeten instaan voor de regeling van de belastingheffing.¹¹¹ Het fiscaal legaliteitsbeginsel legt dan ook een delegatieverbod op ten aanzien van de gemeenteraad. Dit houdt in dat alle essentiële of wezenlijke bestanddelen van belastingen door de wetgevende macht moeten worden geregeld en dat elke delegatie naar de uitvoerende macht, die betrekking heeft op één van de essentiële elementen van die belasting, in beginsel leidt tot ongrondwettigheid.¹¹²

In de wet vindt men nergens een exhaustieve lijst van essentiële bestanddelen van een belastingreglement. Dit leidt tot enige discussie binnen het fiscaal rechtsdomein, met verschillende divergerende standpunten. Zo moet worden vastgesteld dat in de rechtspraak en rechtsleer niet altijd een consensus is over wat als essentieel moet worden beschouwd.

Een aantal bestanddelen worden over het algemeen echter wel aanvaard als zijnde essentiële bestanddelen. Het gaat dan over volgende elementen:¹¹³

- de aanduiding van de belastingplichtigen,¹¹⁴
- de belastbare materie,
- de belastbare grondslag,
- het belastingtarief of de aanslagvoet,
- het bedrag van de belastingen,
- de eventuele belastingvrijstellingen of belastingverminderingen.

¹⁰⁹ M. MAUS, 'Lokale belastingen en het formeel legaliteitsbeginsel', in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De algemene fiscale rechtsbeginselen in de lokale en regionale fiscaliteit*, Brugge, die keure, 2017, 216; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 38.

¹¹⁰ M. MAUS, 'Lokale belastingen en het formeel legaliteitsbeginsel', in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De algemene fiscale rechtsbeginselen in de lokale en regionale fiscaliteit*, Brugge, die keure, 2017, 218; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 39-40.

¹¹¹ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 40.

¹¹² Arbitragehof 21 februari 2007, nr. 32/2007, B.6; I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 12.

¹¹³ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 13; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 43; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 15.

¹¹⁴ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2644.

Andere bestanddelen, die dus als niet essentiële bestempeld worden, kunnen aldus in principe wel gedelegeerd worden naar de uitvoerende macht. Al hetgeen wat niet het bedrag van de belastingschuld voor de belastingplichtige beïnvloedt, kan dus in principe steeds worden gedelegeerd naar het college van burgemeester en schepenen.

Zijn te beschouwen als niet-essentiële bestanddelen:¹¹⁵

- de wijze van aangifte,
- aangifte-termijnen,
- modaliteiten om bewijs aan te leveren,
- overige zaken die niet het bedrag van de belastingschuldige beïnvloeden.

Ter volledigheid dient enige nuance te worden aangebracht op bovenstaande stelling dat delegatie aan de uitvoerende macht absoluut verboden is. Het is namelijk slechts in beginsel ongrondwettig om essentiële elementen van de belasting te delegeren.¹¹⁶ Ook door de wet kan afgeweken worden van de exclusieve bevoegdheid van de gemeenteraad om belastingen in te voeren. Artikel 170 §4 Gw. voorziet immers in de mogelijkheid voor de federale wetgever om van het legaliteitsbeginsel af te wijken indien daarvan de noodzakelijkheid blijkt.¹¹⁷ Het Grondwettelijk Hof heeft de draagwijdte van het delegatieverbod ondertussen in belangrijke mate bepaald. Uit de rechtspraak blijkt dan ook dat de bevoegdheidsdelegatie van essentiële elementen van de belasting wél mogelijk is onder volgende vier voorwaarden:

- 1) De wetgevende macht (in casu de gemeenteraad) bevindt zich in een uitzonderlijke situatie en is in de onmogelijkheid om zelf alle essentiële elementen van de belasting vast te stellen. De inachtneming van de wetgevende procedure zou hem er niet toe in staat stellen met vereiste spoed te handelen om een doelstelling van gemeentelijk belang te realiseren. Met andere woorden: de noodzaak tot delegatie moet door uitzonderlijke omstandigheden verantwoord worden.¹¹⁸
- 2) De machtiging is uitdrukkelijk en ondubbelzinnig.¹¹⁹
- 3) De door de uitvoerende macht genomen maatregelen moeten door de wetgevende macht worden onderzocht en bekrachtigd binnen een relatief korte termijn, die vastgesteld moet zijn in de machtigingswet. Er moet met andere woorden een bekrachtiging volgen binnen een relatief korte termijn.¹²⁰
- 4) Een niet-bekrachtigd besluit heeft geen uitwerking.

¹¹⁵ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 13; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 44; T. LAUWERS, *Lokale belastingen: gemeentelijke en provinciale belastingen anders bekeken*, Gent, Academia Press, 2013, nr. 97.

¹¹⁶ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 41.

¹¹⁷ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2645.

¹¹⁸ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 14; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 40

¹¹⁹ Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 57/2005; GwH 27 mei 2008, nr. 83/2008.

¹²⁰ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 14; Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 57/2005; GwH 27 mei 2008, nr. 83/2008.

Essentiële bestanddelen van de belastingen kunnen in beginsel niet aan de uitvoerende macht worden overgedragen. In uitzonderlijke gevallen kan de wetgever toch beslissen dit te doen. Er zal geen sprake zijn van een schending van het legaliteitsbeginsel wanneer expliciet wordt bepaald dat de besluiten slechts uitwerking hebben in geval van bekrachtiging door het wetgevende orgaan, namelijk de gemeenteraad.¹²¹

Het belastingreglement dat door een onbevoegd uitvoerend orgaan ingevoerd is, zorgt voor absoluut nietige belastingen. Een dergelijk reglement kan met succes bestreden worden met een beroep tot nietigverklaring bij de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Het maakt in dit geval een onwettigheid uit.¹²² Zelfs een latere regularisatie vanwege de bevoegde (gemeente)raad verandert niets aan het onwettig karakter van het betrokken belastingreglement.¹²³ Ook latere belastingaanslagen die op basis van het reglement zouden worden gevestigd zijn absoluut nietig en zouden dus door het indienen van een bezwaarschrift kunnen worden bestreden.

Ten slotte heeft het formeel legaliteitsbeginsel nog een aantal juridische consequenties. In voorkomend geval er zich interpretatieproblemen zouden voordoen, vooraleer het belastingreglement kan worden toegepast, worden de fiscale overheid en de controlerende rechter verplicht tot een strikte interpretatie van het belastingreglement.¹²⁴ Dat het fiscaal legaliteitsbeginsel borg staat voor een strikte interpretatie van de fiscale wet wordt duidelijk door de ondertussen reeds vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie.¹²⁵ Het is zelfs door het Hof erkend als algemeen rechtsbeginsel.¹²⁶ In geval van twijfel geldt het adagium: *in dubio contra fiscum*: het beginsel waarbij als er twijfel is de wet in het nadeel van de fiscus wordt uitgelegd. Dit eveneens ter bescherming van de belastingplichtige.¹²⁷ De reden die hier achter schuil gaat is het principe dat alles vrij is van belasting, tenzij de wet anders bepaalt.^{128 129}

Verder verzet het legaliteitsbeginsel zich tegen enige wetstoepassing naar analogie. Het belastingreglement mag bijgevolg enkel worden toegepast op de gevallen die specifiek daarin voorzien zijn.¹³⁰ Er mag met andere woorden geen rekening worden gehouden met voorwaarden en modaliteiten waarin niet in de tekst is voorzien.¹³¹ Dit principe werd reeds duidelijk gemaakt door de Raad van State, afdeling Wetgeving bij het advies bij de wet houdende fiscale en financiële bepalingen.¹³² Het advies was als volgt: "*Anderzijds impliceert het grondwettelijk beginsel van de wettigheid (...) dat een rechtstoestand buiten de bij de wet bepaalde gevallen niet kan worden belast*

¹²¹ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 14.

¹²² J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 47.

¹²³ RvS 31 mei 2002, nr. 107.260.

¹²⁴ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 45.

¹²⁵ Cass. 17 februari 1969, *Pas.* 1969, I, 536; Cass. 20 februari 1990, *Pas.* 1990, I, 709.

¹²⁶ Cass. 10 november 1997, *Arr.Cass.* 1997, 464, *Pas.* 1997, I, 464.

¹²⁷ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 198.

¹²⁸ In geval van verminderingen of vrijstellingen is dit echter niet zo, dan geldt het adagium *in dubio pro fisco*. Dit omdat de fiscus anders door een soepele interpretatie van de wet zelf vrijstellingen of vermindering kunnen toekennen zonder dat de wet hierin heeft voorzien.

¹²⁹ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 18.

¹³⁰ Cass. 13 april 1978, *Arr.Cass.* 1978, 930.

¹³¹ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 198.

¹³² *Parl.St.* Senaat 1992-93, nr. 762/1, 81-82.

*op grond van een analoge redenering: daaruit volgt dat, als de belastingplichtige een handeling heeft gesteld die niet voldoet aan de voorwaarden tot toepassing van de fiscale wet, die handeling niet kan worden belast.*¹³³ Het komt in dat geval dus niet aan de belastingadministratie toe om bijkomende voorwaarden op het vlak van belastingheffing te creëren. Zij moet het reglement zonder meer toepassen zoals het is. Enkel wat de gemeenteraad belastbaar heeft gesteld, kan (en moet) worden belast.¹³³

Als laatste juridische consequentie die hier besproken wordt, wordt de afzonderlijke '*doctrine administrative*' in *fiscalibus* onderzocht. Deze doctrine impliceert dat circulaire, die de fiscus uitvaardigt, bindende rechtsbronnen zijn waaraan de fiscus en rechter zijn gebonden en waaraan de belastingplichtige rechten kan ontleen.¹³⁴ Het legaliteitsbeginsel wordt wel in die mate gerespecteerd dat een algemene interpretatie door de fiscus nooit als grondslag kan dienen voor een belasting die niet door de wet is voorgeschreven.¹³⁵ Het grootste voordeel van deze circulaire is dat zij veel duidelijker zijn dan ingewikkelde belastingreglementen, nooit in het nadeel van de belastingplichtige kunnen worden uitgelegd en aldus enkel voordelen voor de belastingplichtigen met zich meebrengen.

Verordenende omzendbrieven daarentegen, moeten dan weer wél worden bekritiseerd vanuit het oogpunt van het fiscaal legaliteitsbeginsel. Deze omzendbrieven hebben de bedoeling een dwingende rechtsregel te formuleren die moet worden nageleefd door degenen aan wie hij is gericht. Er is sprake van een verordenende omzendbrief wanneer deze iets aan het reglement toevoegt, wijzigt, wettelijke lacunes opvult of de toepassingsmodaliteiten van het reglement versoepelt.¹³⁶ De uitleg die een uitvoerend orgaan aan de belastingverordening geeft, moet dan in principe ook formeel in de tekst van het belastingreglement opgenomen worden om volledig als bindende rechtsregel te kunnen gelden.¹³⁷

3.2 Territorialiteitsbeginsel

De fiscale bevoegdheid van de gemeente wordt onttrokken aan artikel 170, §4 Gw. Dit betekent evenwel dat de fiscale bevoegdheid van de gemeenten afhankelijk is van de territoriale bevoegdheid van die gemeenteraden.¹³⁸ De gemeenten kunnen dus, als gevolg van het feit dat zij gedecentraliseerde instellingen uitmaken, logischerwijs hun fiscale bevoegdheid slechts uitoefenen binnen hun wettelijk afgebakend grondgebied.¹³⁹ Dit territorium wordt door de wet bepaald. Buiten

¹³³ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2644.

¹³⁴ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 199.

¹³⁵ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 199.

¹³⁶ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 45.

¹³⁷ Best.Dep. Oost-Vlaanderen 18 september 1993, *De Provincie* 1994, 54.

¹³⁸ M. DE JONCKHEERE, "De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid.", *LRB* 2004, 25.

¹³⁹ N. PLETS, "Lokale fiscaliteit: beperkingsbevoegdheid en bevoegdheidsbeperkingen," in *Jaarboek lokale belastingen 1999-2000*, Brugge, die Keure, 2000, 33.

dit wettelijk vastgelegd gebied worden zij in beginsel geacht over geen enkele bevoegdheid te beschikken.¹⁴⁰

Binnen hun wettelijk afgebakend grondgebied bestaat het territorium van de gemeente ook uit de ondergrond.¹⁴¹ Op die manier kan de gemeente bijvoorbeeld mijnontginningen belasten, zelfs in geval de bovengrondse inrichtingen of de maatschappelijk zetel in een andere gemeente gelegen zijn.¹⁴² Omdat de herkomst van water daarentegen niet territoriaal beperkt is, kan een gemeentebelasting op het ophalen van water evenwel niet toegestaan worden.¹⁴³ Hetzelfde lot is de belasting op pleziervaartuigen gebruikt in de kustwateren, beschoren. Het grondgebied van kustgemeenten is beperkt tot aan de laagwaterlijn, de juridische grens tussen de zee en de binnenwateren en tot waar het water bij eb net stopt. Een belasting heffen op zee is om die reden onmogelijk.

Betreffende het luchtruim boven het grondgebied van de gemeente is de territoriale bevoegdheid niet zo eenduidig. Ten eerste omwille van het feit dat het gebruik van het luchtruim uit zijn aard als een voorbijgaande handeling moet worden beschouwd.¹⁴⁴ Ten tweede omdat de gemeenten niet kunnen raken aan de soevereiniteit van de staat over het luchtruim.¹⁴⁵ Ten slotte omdat zo'n belasting in de praktijk moeilijk uit te voeren zou zijn.¹⁴⁶ Anderzijds blijkt uit het antwoord op een Vlaamse parlementaire vraag dat een gemeentebelasting op reclamescheepvluchten dan weer wel kan worden geheven.¹⁴⁷

Het Hof van Cassatie heeft in 1911 een vrij volledige beschrijving gegeven van de draagwijdte van het territorialiteitsbeginsel. Bovendien heeft het Hof zich uitgesproken over welke de gevolgen zijn van het territorialiteitsbeginsel en de bevoegdheid of net bevoegdheidsbeperkingen die dit beginsel met zich meebrengt.¹⁴⁸ Volgens het Hof is de bevoegdheid om de belastbare massa vast te stellen beperkt tot de personen of de voorwerpen die zich op het grondgebied van de gemeente bevinden en tot de activiteiten die binnen dit grondgebied worden uitgeoefend.¹⁴⁹ In latere rechtspraak heeft het Hof de grenzen van de territoriale bevoegdheid geconcretiseerd en het criterium als volgt omschreven: 'personen die het grondgebied van die gemeente bewonen of er belangen bezitten.'¹⁵⁰

¹⁴⁰ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 97.

¹⁴¹ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 42.

¹⁴² J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 45; T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 42.

¹⁴³ Rvs 26 februari 1986, nr. 26.210; RvS 9 januari 1990, nr. 33.727, *TBP 1990*, 886; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 45; T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 42.

¹⁴⁴ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 98.

¹⁴⁵ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 43.

¹⁴⁶ M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid*, Fiscaaljuridische aspecten, Brugge, die Keure, 1996, 177.

¹⁴⁷ Vr. En Antw. VI. Raad, 1988-89, 660 (Breyne, 10 juli 1989); T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 42.

¹⁴⁸ Cass. 27 februari 1911, *Pas.* 1911, I, 144.

¹⁴⁹ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2631.

¹⁵⁰ Cass. 29 oktober 1968, *Pas.* 1969, I, 255; Cass. 12 februari 1981, *FJF*, No. 82/84.

Hier dient een onderscheid gemaakt te worden. Enerzijds wanneer het gaat om indirecte gemeentebelastingen, anderzijds wanneer het gaat over directe belastingen.

Indirecte belastingen zijn belastingen op handelingen of feiten van voorbijgaande en geïsoleerde aard. Zij worden geheven op kortstondige feiten of handelingen, ongeacht of deze zich herhaalde malen voordoen.¹⁵¹ Denk hierbij aan de accijnzen die geheven worden op de verkoop van alcoholische dranken of tabaksproducten. De indirecte gemeentebelastingen geven dan ook geen aanleiding tot problemen met betrekking tot de toepassing van het territorialiteitsbeginsel. Kortstondige feiten en handelingen mogen alleen worden belast door de gemeente waarin zij zich voordoen.¹⁵²

Directe belastingen daarentegen zijn een ander verhaal. Dit zijn belastingen die geheven worden op een uit hun aard duurzame toestand of op een reeks van verrichtingen in hun geheel genomen.¹⁵³ Die duurzame toestand hoeft daarbij echter niet voortdurend te zijn.¹⁵⁴ Denk bijvoorbeeld aan de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, maar ook belasting op tweede verblijven, de belasting op masten en pylonen, etc. Wat deze belastingen betreft moet een onderscheid gemaakt worden tussen de zogenaamde 'personele belastingen' en de 'zakelijke belastingen'.¹⁵⁵

Op grond van het personeel of subjectgericht aanknopingspunt kan de gemeente belastingen heffen op de natuurlijke- en rechtspersonen die op haar grondgebied wonen of gevestigd zijn.¹⁵⁶ De bevoegdheid van de gemeentelijke overheid om de grondslag van de belasting te bepalen, is beperkt tot de personen die duurzaam op haar grondgebied aanwezig zijn of aldaar belangen bezitten.¹⁵⁷ De aanwezigheid op het grondgebied van de belangstingheffende overheid is een materieel element dat zich zowel onder een vorm van bewoning als in de vorm van een economische activiteit kan voordoen.¹⁵⁸

De vereiste van duurzaamheid is daarbij een intentioneel element, namelijk de wil om duurzaam van de gemeentelijke dienstverlening gebruik te kunnen maken. In elk geval moet er een vaststaande band zijn tussen de gemeente en de belastbare grondslag om rechtsgeldig belastingen te kunnen heffen.¹⁵⁹ Oudere rechtspraak van het Hof van Cassatie stelt zelfs dat het bij een personele belasting mogelijk is om een belasting te heffen in functie van roerende waarden die zich buiten de gemeentegrenzen bevinden.¹⁶⁰ Deze bevoegdheid is bevestigd gezien art. 6, lid 3 van het Vlaams decreet van 30 mei 2008 m.b.t. de vestiging en invordering van (...) gemeentebelastingen de

¹⁵¹ Cass. 28 maart 1980, *Arr.Cass.* 1979-1980, 953;

¹⁵² TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2631.

¹⁵³ Cass. 18 april 1967, *Pas.* 1967, I, 976.

¹⁵⁴ M. DE JONCKHEERE en N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2010, 15.

¹⁵⁵ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 95.

¹⁵⁶ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 1.

¹⁵⁷ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 1; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 96.

¹⁵⁸ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2631.

¹⁵⁹ Brussel 21 juni 2001, *FJF*, No. 2002/28.

¹⁶⁰ Cass. 15 juni 1903, *Pas.* 1903, I, 306.

gemeenteambtenaren machtigt om op het grondgebied van een andere gemeente de nodige vaststellingen te gaan doen.¹⁶¹

Op grond van het zakelijke of objectgerichte aanknopingspunt kunnen slechts situaties of feiten belast worden die zich op gemeentelijk grondgebied voordoen.¹⁶² Onder objectgerichte belastingen verstaat men onder andere de huisvuilbelasting, de jaarlijkse belasting op de rioolaansluitingen en de zogenaamde algemene gemeentebelasting. De reden hiervoor is dat het gaat om onroerende goederen die in de gemeente gelegen zijn en worden gebruikt door de belastingplichtige.¹⁶³

Het territorialiteitsbeginsel kan aanleiding geven tot dubbele belastingen. Dit doordat belastbare materie van een objectgerichte belasting zich over het grondgebied van meerdere gemeenten kan uitstrekken en de beide (of meerdere) gemeenten dan aanspraak maken op deze belasting.¹⁶⁴ Oplossingen hiervoor zijn de verdeling met als klassiek voorbeeld het Formule 1 circuit van Spa-Francorchamps. Het circuit heeft een lengte van ongeveer zeven kilometer. Door die omvang strekt het zich uit over het grondgebied van steden Malmédy en Stavelot. Beide steden hopen belastingen op grond van de belasting op vertoningen en vermakelijkheden, dit elk voor de helft van het totale bedrag van de ontvangsten.¹⁶⁵ Een andere optie had kunnen zijn: de gehele heffingbevoegdheid toekennen aan de gemeente waar de normale toegang is gelegen.

Samengevat kan de gemeente belastingen heffen op alle (rechts)personen die in de gemeente wonen, hun maatschappelijke zetel hebben, vestigingen hebben of die er op basis van elk mogelijke feitelijke toestand belangen hebben die zich in de gemeente voordoen. Dit kan in beginsel ook voor alle verrichtingen die in de gemeente plaatsvinden.¹⁶⁶ In elk geval moet er dus een band bestaan tussen de gemeente en de belastbare grondslag van een belasting. Het eigenlijke belastbaar feit dient zich dus binnen de grenzen van de gemeente te situeren.¹⁶⁷ Dit is een essentiële voorwaarde om überhaupt belastingen te mogen heffen.

3.3 Gemeentelijk belang

De gemeente mag in feite belastingen heffen op alles wat ze maar wil, zolang dit maar voldoet aan de vereiste van het gemeentelijk belang. De grondwet spreekt namelijk niet expliciet van gemeentelijke (fiscale) autonomie.¹⁶⁸ De Grondwet bepaalt enkel dat de gemeenteraden alles regelen wat van gemeentelijk belang is.¹⁶⁹ Het gemeentelijk belang kadert binnen de gemeentelijke

¹⁶¹ Art. 6, lid 3 Vlaams Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen, BS 4 juni 2008, 35649.

¹⁶² I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 1; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit, Brugge, Vanden Broele, 2016, 96; DE JONCKHEERE, M., DE JONCKHEERE, T., *Handboek lokale belastingen*, die Keure, Brugge, 2021, 517 p.

¹⁶³ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2631.

¹⁶⁴ T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 43.

¹⁶⁵ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 43; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit, Brugge, Vanden Broele, 2016, 99.

¹⁶⁶ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2632.

¹⁶⁷ T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 43.

¹⁶⁸ J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 9.

¹⁶⁹ Art. 41 en 162 Gw.

autonomie. De gemeenten kunnen voor de verwezelijking van dat gemeentelijk belang alle initiatieven nemen die zij nodig achten om het welzijn van de burgers en ontwikkeling van de gemeente te kunnen garanderen.¹⁷⁰ Uiteraard rijst dan de vraag wat dat gemeentelijk belang precies inhoudt.

De invulling van het gemeentelijk belang bepaalt namelijk in feite de bevoegdheid *ratione materiae* van de gemeenten.¹⁷¹ De notie gemeentelijk belang wordt niet door de Grondwet noch door een enige andere wet gedefinieerd of uitgelegd. De formulering is door de (Grond)wetgever bewust vaag gehouden.¹⁷² Op die manier is het begrip tot op zekere hoogte vatbaar voor een dynamische invulling waardoor de lokale besturen kunnen inspelen op de veranderende noden van de burgers op dat moment en op die plaats.

Ondanks het feit dat aan de invulling van de notie gemeentelijk belang al veel aandacht geschonken is door de Belgische Hoven en rechtbanken, blijkt hier enkel uit dat een exhaustieve inhoudelijke omschrijving van het gemeentelijk belang onmogelijk is.¹⁷³ Het Hof van Cassatie heeft evenwel in verschillende arresten getracht een algemene definitie te formuleren. Deze definitie luidt als volgt: *“Sous la réserve du droit de contrôle de l'autorité supérieure, dans les cas prévus par la loi et suivant le mode qu'elle détermine, le pouvoir communal est autonome et indépendant. Les résolutions portées par l'autorité communale, dans l'étendue de sa compétence, constituent des actes de souveraineté qui obligent le gouvernement de même que les particulier.”*¹⁷⁴ Het Hof duidt dus op het bestaan van een controlerecht door de toezichthoudende overheden en wettelijke beperkingen, maar bevestigt evenwel het bestaan van de gemeentelijke autonomie en stelt dat zowel de overheid als individuen gebonden zijn door hetgeen de overheid oplegt.¹⁷⁵ In andere rechtspraak oordeelde het Hof dat het gemeentelijk belang *“die handelingen en diensten tot algemeen nut omvat die de collectiviteit van de gemeentelijke inwoners tot materieel, moreel en sociaal voordeel strekken en die niet door de wet uitdrukkelijk zijn onttrokken of met bijzondere wetten op de gemeentelijke organisatie onverenigbaar zijn.”*¹⁷⁶ Bovendien voegde het Hof hier op 6 april 1922 aan toe dat datgene wat van gemeentelijk belang is wat de gemeenschap van de gemeentenaren aanbelangt.¹⁷⁷ In concreto komt dit erop neer dat wat de gemeenteraad acht van gemeentelijk belang te zijn, vermoed wordt dit dan ook effectief te zijn, behoudens tegenbewijs.¹⁷⁸

De Raad van State concretiseert het begrip gemeentelijk belang niet eens en komt niet verder dan een louter andere verwoording van de gemeentelijke autonomie zoals opgenomen in de Grondwet.¹⁷⁹ Het Grondwettelijk Hof koppelt het gemeentelijk belang aan het beginsel van de lokale autonomie. De gemeenteraad kan zichzelf elk doel toe-eigenen waarvan zij achten dat het tot het gemeentelijk

¹⁷⁰ J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 9.

¹⁷¹ A. MAST, “De specifieke inhoud van het gemeentelijk belang”, *TBP* 1967, (344) 344; J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 8.

¹⁷² J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 9.

¹⁷³ J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 11.

¹⁷⁴ Cass. 24 oktober 1887, *Pas.* 1887, I, 370.

¹⁷⁵ Cass. 24 oktober 1887, *Pas.* 1887, I, 370.

¹⁷⁶ Cass. 30 december 1841, *pas.* 1842, I, 25-29.

¹⁷⁷ Cass. 6 april 1922, *Pas.* 1922, I, 235-237.

¹⁷⁸ J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 11.

¹⁷⁹ RvS 6 januari 1981, nr. 24.840.

belang hoort.¹⁸⁰ Zijn kunnen dit, met in achtneming van de hiërarchie der normen, doen op enige wijze die zij opportuun achten.¹⁸¹

In essentie betreft het gemeentelijk belang dus de mogelijkheid en het recht van gemeenten om op basis van een eigen inschatting en eigen verantwoordelijkheid een belangrijk deel van de openbare gelegenheden te regelen ten voordele van de lokale bevolking.¹⁸²

3.4 Voorwaarden verbonden aan het heffen van belastingen

Hoewel de gemeentelijke fiscale autonomie zorgt voor een zeer ruime bevoegdheid van de gemeenteraad om belastingen op te leggen, moeten zij de grenzen van deze bevoegdheden respecteren. Bovendien hebben zij niet het recht om bevoegdheden die toebehoren aan andere overheden toe te eigenen of te miskennen.¹⁸³

Het begrip belastingen is onlosmakelijk verbonden met een aantal vereisten. Kenmerkend voor belastingen is dat het financiële verplichtingen zijn die eenzijdig door de daartoe gemachtigde overheid worden opgelegd. Het doel van de opgelegde financiële verplichtingen kadert in de openbare dienstverlening en de daar uit ontstane noodzaak om deze te financieren.¹⁸⁴ In feite komt het er op neer dat de gemeenteraad, om belastingen te mogen heffen, twee elementen moet kunnen aantonen. Enerzijds is er de vereiste van een financiële behoefte, anderzijds de vereiste van een hoofdzakelijk fiscaal doel.¹⁸⁵

3.4.1 Financiële behoefte

Ondanks de ruime autonomie van de gemeenteraad om haar fiscale bevoegdheden vast te stellen door zelfstandig te kunnen bepalen wat van gemeentelijk belang is, kan deze toch niet zonder meer belastingen heffen. Inherent aan het begrip belastingen is namelijk dat er een zekere doelgebondenheid aan de dag moet worden gelegd en moet de belasting worden verantwoord door een zekere financiële behoefte voor de gemeente.¹⁸⁶ De rechtspraak oordeelt zelfs dat, wanneer de gemeente op ongeoorloofde wijze en dus zonder financiële behoefte haar bevoegdheid uitoefent om een roerend of onroerend patrimonium te verwerven, die niet voor de uitoefening van haar overheidstaak bestemd is, er sprake is van machtsafwending.¹⁸⁷

¹⁸⁰ Arbitragehof 25 mei 2005, nr. 95/2005; GwH 12 februari 2015, nr. 16/2016.

¹⁸¹ GwH 22 maart 2022, nr. 47/2012; W. DE COCK, "De impact van de hiërarchie der rechtsnormen en het medebewind op de gemeentelijke reglementaire bevoegdheid.", *TVW* 2012/3, 207; J. THEUNIS, "Behoorlijke wetgeving in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (2011-2012)", *TVW* 2013, (98) 119.

¹⁸² Europees Handvest inzake lokale autonomie, préambule.

¹⁸³ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2627.

¹⁸⁴ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2628.

¹⁸⁵ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 16-18.

¹⁸⁶ RvS 14 januari 2014, nr. 226.033; RvS 16 juni 2015, nr. 231.591; I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 14-15; N. PLETS, 'Lokale fiscaliteit: beperkingsbevoegdheid en bevoegdheidsbeperkingen' in *Jaarboek lokale en regionale belastingen 1999-2000*, Brugge, die Keure, 2000, 22; R. WILKIN, *Les taxes communales*, Brussel, Bruylant, 1943, 2; H. DUPONT, *Les impôts communaux en Belgique*, Luik, C. Desoer ed., 1900, 51; J. DE BECKER en A. BALSACQ, *Guide pratique de la fiscalité communale*, Luttre, Office International d'Editions, 1926, 83.

¹⁸⁷ Luik 2 mei 1990, *FJF*, No. 90/140; M. DE JONCKHEERE, 'De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid' in *Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 8.

In voorkomend geval is het welliswaar vereist dat de belastingplichtige aantoont dat de gemeente *wetens willens* een tekort heeft aangetoond op basis van een slechte begroting. Het deficit uit de foutieve begroting moet dan de basis zijn waardoor de belasting mogelijk wordt.¹⁸⁸ Bovendien mag men niet vergeten dat een begroting in elk geval ook slechts een raming is van de verwachte kosten en uitgaven van de gemeente.¹⁸⁹ Bij overschrijding van het totale bedrag van de geraamde opbrengsten of het bedrag deficit zal de belasting dan ook hoegenaamd geen onwettig karakter verkrijgen.¹⁹⁰

In de praktijk wordt vaak verwezen naar de “financiële toestand of financiële behoefte van de gemeente”. Uiteraard dringt de vraag of zulke ruime verwijzing op zich voldoende is om een bepaald belastingreglement concreet te verantwoorden zich op. Meer nog zelfs, wanneer dit op generlei wijze uit de begroting blijkt.¹⁹¹

Bovenstaande toont aan de vereiste van een financiële behoefte, hoewel een inherente voorwaarde van lokale belastingen, geen pasklare vereiste is. Het is vooral relevant voor de toezichthoudende overheid wanneer deze het belastingreglement in kader van het bestuurlijk toezicht beoordeelt.¹⁹² Bovendien bestaat er rechtspraak die van oordeel is dat het bestaan van een financiële behoefte een opportuniteitscontrole is, die om die reden niet aan de rechtbank toekomt.¹⁹³

3.4.2 Fiscaal hoofddoel

Een tweede voorwaarde gesteld aan belastingen is de verplichting van het hebben van een fiscaal hoofddoel bij het heffen van belastingen. Een inherent kenmerk van het rechtsbegrip belastingen is namelijk de onmogelijkheid om belastingen te gebruiken voor een niet-fiscaal (hoofd)doel.¹⁹⁴

Het onderzoek naar de rechtmatigheid van een niet-fiscaal doel van een belasting kan leiden tot een bevoegdheidsvraagstuk of tot een vraagstuk met als speerpunt het gelijkheidsbeginsel, waar later nog uitgebreid op in wordt gegaan.

Wanneer de gemeente haar belastingbevoegdheid enkel en alleen aanwendt ter behartiging van een niet-fiscaal hoofddoel, schendt zij zonder enige twijfel de wet.¹⁹⁵ De meningen zijn daarentegen verdeeld wanneer de gemeente een niet-fiscaal nevendoeel, dat binnen de beleidsbevoegdheden van de gemeente blijft, hanteert. De Raad van State heeft zich in 1976 reeds uitgesproken over het verbod voor gemeenten om hun bevoegdheid tot het heffen van belastingen te gebruiken voor hoofdzakelijk niet-fiscale doeleinden.¹⁹⁶ In casu ging het over een door de wet gereguleerde

¹⁸⁸ RvS 9 september 1949, *Arr.RvS*, nr. 181.

¹⁸⁹ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, Die keure, 2021, 15.

¹⁹⁰ RvS 12 mei 1960, *Arr.RvS*, nr. 7.842.

¹⁹¹ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 17.

¹⁹² M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, Die keure, 2021, 15; M. DE JONCKHEERE, “Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel”, *TFR* 2014/5, nr. 457, 264.

¹⁹³ Cass. 15 juni 1893, *Pas. 1893*, I, 260.

¹⁹⁴ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, Die keure, 2021, 15.

¹⁹⁵ RvS 18 november 1993, nr. 44.939; M. DE JONCKHEERE, ‘De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid’, in *Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 10; ge, AFT mei 2004, 65; T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 17.

¹⁹⁶ RvS 16 maart 1976, nr. 17.514.

gemeentebelasting. Deze was in die mate gereguleerd dat de wetgever ook de vrijstellingen op die belasting bepaald had. Een bepaalde gemeente vond dit niet voldoende en kende op haar beurt nog extra vrijstellingen toe. De Raad van State oordeelde dat *'een gemeente, die niet eens haar fiscale bevoegdheid mag aanwenden als middel ter vervulling van haar politietaken, niet (kan) worden geacht in haar autonome bevoegdheid tot belastingheffen het recht te vinden om een bepaald wettig gebruik van het eigendomsrecht, dat haar om sociale redenen ongewenst voorkomt, om die redenen met fiscale middelen tegen te gaan.'* Anderzijds kunnen gemeenten volgens de Raad van State wel zonder problemen belastingen heffen op onbebouwde gronden omwille van het voordeel dat eigenaars halen uit de gemeentelijke inspanningen tot de verfraaiing van de omgeving.¹⁹⁷ Verder oordeelde de Raad van State dat enkel de federale wetgever een niet-fiscaal (hoofd)doel mag nastreven en daartoe fiscale middelen mag aanwenden. Logischerwijs met de mogelijkheid om die fiscale middelen voor dat doel aan de lagere overheid ter beschikking te stellen, middels een wet. Het Hof van Cassatie heeft zich hierover ook uitgesproken en heeft zich aangesloten bij de stelling van de Raad van State.¹⁹⁸

Indien het niet-fiscaal doel een loutere bijkomstigheid of neveneffect van het fiscale doel is, wordt algemeen aanvaard dat dit niet de onbevoegdheid van de belastingheffende overheid met zich meebrengt.¹⁹⁹

Anderzijds dient opgemerkt te worden dat in latere arresten zowel de Raad van State als het Hof van Cassatie zich hebben uitgesproken over andere kwesties en dat zij een moraliteitsoogmerk van de gemeente in sommige gevallen wel aanvaardden als grondslag van de gemeentebelasting.²⁰⁰

Deze tweedeling tekent zich nog af in de rechtspraak. Enerzijds de arresten die het recht van de gemeenten om op basis van hun financiële noden belastingen te heffen op activiteiten die ze meer bekritiseerbaar achten, verdedigen.²⁰¹ Anderzijds zijn er de arresten waarin een belasting onwettig wordt bevonden omwille van het feit dat het nagestreefde doel een niet-fiscaal hoofddoel is dat buiten de beleidsbevoegdheid valt, dan wel omwille van het feit dat de belasting een onwettig prohibitief karakter heeft.²⁰² Bovendien wordt binnen deze laatste categorie ook wel eens gebruik gemaakt van het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel om onwettigheden aan te tonen of worden onevenredige of onredelijk hoge bedragen aangehaald als probleem.²⁰³

Samenvattend kan men stellen dat er wel degelijk sprake is van een onwettige gemeentebelasting indien deze belasting een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel nastreeft. Zeker wanneer dit niet-fiscaal doel dan ook nog eens buiten de bevoegdheden van de gemeente valt.²⁰⁴ Wanneer er daarentegen slechts

¹⁹⁷ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, Die keure, 2021, 16

¹⁹⁸ Cass. 6 november 1978, *Arr.Cass.* 1979, 264.

¹⁹⁹ Arbitragehof 7 maart 1991, nr. 3/91; Arbitragehof 23 april 1992, nr. 31/92; RvS 28 oktober 1994, nr. 50.000; RvS 12 maart 2004, nr. 129;174; Gent 22 februari 2001, *LRB* 2001, alf 3, 179, noot J. ASTAES.

²⁰⁰ Cass. 19 oktober 1986, *Pas.* 186, I, 287; RvS 30 juni 1977, *Rev.comm.* 1977, 243; I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 16.

²⁰¹ RvS 18 april 2008, nr. 182.145; Antwerpen 7 mei 2019, *LRB* 2019, nr. 3, 25, Gent 16 juni 2020 *LRB* 2020, nr. 2-3, 126.

²⁰² RvS 1992, nr. 39.203; Brussel 15 oktober 2020, *FJF*, No. 2018/58; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, Die keure, 2021, 17.

²⁰³ RvS 26 januari 2010, nr. 200.075; Luik 20 juni 2001, *LRB* 2001, nr. 4.

²⁰⁴ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 18.

sprake is van een niet-fiscaal neveneffect, als gevolg van een verantwoord en wettig fiscaal hoofddoel, zal het een wettige gemeentebelasting betreffen.²⁰⁵

De gemeentelijke fiscale autonomie wordt dus beperkt doormiddel van het verbod om louter niet-fiscale doeleinden na te streven. Gemeenten kunnen hun fiscale bevoegdheid niet aanwenden om een belastingheffing in te stellen die uit zichzelf enkel en alleen verantwoord wordt door niet-fiscale overwegingen.²⁰⁶ Een belasting op sluikstorten, die normaal als fiscaal doel het recupereren van de kosten gemaakt voor de opruiming van het afval heeft, kan niet langer fiscaal verantwoord worden wanneer het gevorderde bedrag geen verantwoording meer vindt in de kosten die het sluikstorten voor de gemeente veroorzaakt.²⁰⁷ Het behoeft evenwel geen betoog dat de grens tussen het toelaatbare en ontoelaatbare eerder vaag is. Het is namelijk voldoende dat er een redelijke en aanneembare fiscale verantwoording in het belastingreglement wordt opgenomen om een bepaalde belasting rechtsgeldig te kunnen maken. Zelfs wanneer de gemeenteraad eigenlijk meer het niet-fiscale doel voor ogen had. Maar vaak blijkt dit niet-fiscale doel niet, of toch in mindere mate, uit het belastingreglement.²⁰⁸

3.5 Procedurele vereisten

De beslissingsbevoegdheid voor lokale belastingen rust krachtens artikel 170, §4 van de Grondwet aldus bij de gemeenteraden. Om belastingen te kunnen innen is het natuurlijk wel nodig dat er een geldig belastingreglement aangenomen wordt door het lokaal bestuur. Net als elk ander gemeentelijk reglement moet er hierbij wel rekening gehouden worden met enkele vereisten zoals bepaald in de Grondwet en het Decreet Lokaal Bestuur.²⁰⁹ Zo moet het reglement tijdig gepubliceerd worden²¹⁰ en geldt er bovendien een meldingsplicht van het (belasting)reglement aan de toezichthoudende overheid.²¹¹ Bovendien gelden er ter bescherming van de burger nog extra inhoudelijke vereisten voor een belastingreglement.

²⁰⁵ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2629; M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 10.

²⁰⁶ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2629; M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 10.

²⁰⁷ M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 10.

²⁰⁸ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 19.

²⁰⁹ Vlaams Decreet van 22 december 2017 betreffende het lokaal bestuur, BS 15 februari 2018, 11050. (Hierna Decreet Lokaal Bestuur)

²¹⁰ Art. 285-287 Decreet Lokaal Bestuur; Cass. 20 december 2018, AR F.17.0148.F; Brussel 25 mei 2022, AR 2020/6244/A; P. JAILLOT en A. CULOT (eds.), *Le droit fiscal en Belgique, Edition 2023*, Limal, Anthemis, 2023, 517.

²¹¹ Art. 330 Decreet Lokaal Bestuur.

3.5.1 Inhoudelijke vereisten belastingreglement

De website van de Vlaamse Overheid vat mooi de rechtspraak van onder andere de Raad van State en het Hof van Cassatie samen en bepaalt aan welke inhoudelijke vereisten een belastingreglement moet voldoen. Een belastingreglement bevat minstens volgende kenmerken:²¹²

- het belastbaar feit of de belastbare grondslag
- het aanslagjaar of de aanslagjaren waarop de belasting betrekking heeft
- de aanwijzing van de belastingplichtige
- het tarief en de berekeningsbasis
- de wijze van inning, met andere woorden of de inning gebeurt door middel van een kohier of als contantbelasting.

Het overwegend gedeelte van het belastingreglement bevat bovendien, doch deze lijst is niet exhaustief, ook volgende gegevens:²¹³

- de Grondwetsartikelen die de belastingbevoegdheid van het lokaal bestuur waarborgen
- de relevante normen met betrekking tot de belasting
- de lokale besluiten die verband houden met de belasting
- het financieel doel van de belasting
- de feitelijke context en nevendoelen²¹⁴
- in voorkomend geval de motivering voor de tariefstructuur en -onderscheiden, de vrijstellingen en verminderingen, de belastingverhoging, de administratieve geldboete en/of de afwijking van de datum van inwerkingtreding van de belasting.

3.5.2 De vestiging van de belasting

Sinds 2008 kan men de regelgeving met betrekking tot de vestiging, inning en invordering van gemeentebelastingen voor de gemeenten van het Vlaams Gewest terugvinden in het decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen.²¹⁵ Onder vestiging van de belastingen verstaat men de procedure die de administratie toelaat om correct de belastingschuld te kunnen bepalen.²¹⁶ De vestigingsprocedure omvat de regels met betrekking tot de aangifte, de onderzoeksmogelijkheden van de administratie, de bewijsmiddelen, de aanslagtermijnen en de sancties.²¹⁷

²¹² X, *Eigen lokale belastingen, Verplichtingen belastingreglement*, Website Vlaams Gewest, <https://www.vlaanderen.be/lokaal-bestuur/eigen-lokale-belastingen/verplichtingen-belastingreglement>, laatst geraadpleegd op 9 april 2024.

²¹³ RvS 20 november 2007, nr. 176.931; RvS 4 maart 2008, nr. 180.383; Cass. 21 februari 2013, *FJF*, No. 2014/119; X, *Eigen lokale belastingen, Verplichtingen belastingreglement*, Website Vlaams Gewest, <https://www.vlaanderen.be/lokaal-bestuur/eigen-lokale-belastingen/verplichtingen-belastingreglement>, laatst geraadpleegd op 9 april 2024.

²¹⁴ RvS 31 maart 2011, nr. 212.339; RvS 31 maart 2011, nr. 212.340; RvS 31 maart 2011, nr. 212.341.

²¹⁵ Vlaams Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen, *BS* 4 juni 2008, 35649.

²¹⁶ M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 55.

²¹⁷ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 55.

Het is evenwel van belang hierbij het onderscheid tussen kohier- en contantbelastingen in het achterhoofd te houden. Een contantbelasting is een belasting die contant wordt geïnd tegen een afgifte van een betalingsbewijs. Contantbelastingen lenen zich het beste voor het belasten van toevallige handelingen waarbij men vooraf moeilijk kan bepalen wie de uiteindelijke belastingschuldige zal zijn. Hierbij mag in het Vlaams Gewest dan ook niet voorzien worden in een aangifteplicht.²¹⁸ Voorbeelden van contantbelastingen zijn de inning van marktgelden of de belasting op het afleveren van een bouwvergunning. Een kohierbelasting daarentegen is een belasting die bij wijze van kohier wordt ingevorderd. De belastingplichtige kan dus ondubbelzinnig en eenvoudig de aard van de belasting aflezen van het aanslagbiljet. De inning bij wijze van kohier is de algemene regel geworden, contantbelasting de uitzondering.²¹⁹ Hierna zal dus vooral de procedure met betrekking tot de kohierbelasting besproken worden.

3.5.2.1 Aangifte

De aangifte is het geschrift waardoor de belastingplichtige aan de administratie de gegevens meedeelt die moeten dienen tot de vaststelling van de feiten of toestanden die de belastingschuld doen ontstaan.²²⁰ Gezien het feit dat er inzake lokale belastingen geen algemene aangifteplicht is moet voor elk reglement afzonderlijk nagegaan worden of het reglement in een verplichting tot het doen van een aangifte voorziet.²²¹ De aangifteverplichting kan bovendien enkel voor kohierbelastingen worden opgelegd.²²²

Aan de aangifte kleeft een wettelijke bewijswaarde ten voordele van beide partijen, particulier en fiscus, in die zin dat enerzijds de administratie er op kan steunen om de belasting te heffen en anderzijds, dat de administratie niet gerechtigd is om zonder meer van een aangifte af te wijken.²²³

Slechts wanneer er sprake is van een reglement waarin in een aangifteplicht voorzien wordt en een aangiftetermijn bepaald is waarbinnen de aangifte moet worden ingediend, zal een laattijdige of in zijn geheel ontbrekende aangifte kunnen leiden tot een sanctie: de ambtshalve aanslag.²²⁴

De aangifteverplichting kan evenwel niet onbeperkt zijn, vermits niet op rechtsgeldige wijze alle informatie kan worden gevraagd die tot de privésfeer behoort.²²⁵ Bovendien draagt de fiscus de bewijslast en kan de rechtsgeldigheid, van de nochtans veel voorkomende praktijk waarbij de belastingplichtige wordt opgelegd om stavingsstukken toe te voegen die de juistheid van de aangifte moeten bewijzen, worden betwist.²²⁶

²¹⁸ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2625.

²¹⁹ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2625.

²²⁰ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 156-157.

²²¹ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 99.

²²² Artikel 4, §4 Vlaams Decreet van 30 mei 2008.

²²³ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 157.

²²⁴ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 99; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 158.

²²⁵ Artikel 8 EVRM.

²²⁶ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 158.

3.5.2.2 Onderzoeksmogelijkheden

Gedurende lange tijd hadden lokale overheden geen fiscale onderzoeksbevoegdheden waardoor zij in feite voor de controle van hun belastingen niets meer konden doen dan gelijk welk burger. Het kwam er op neer dat de lokale belastingadministratie niet meer had dan het recht om te kijken en te luisteren naar wat er gebeurt in voor het publiek toegankelijke ruimten.²²⁷

Met de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen kwam hier verandering in. Artikel 8 van die wet legt namelijk aan de belastingplichtige de plicht op om op verzoek van de lokale administratie inzage te verlenen in boeken en bescheiden, zonder verplaatsing. Verder nog om vrije toegang te verlenen tot de al dan niet bebouwde onroerende goederen die een belastbaar element kunnen vormen of bevatten of waarmee een belastbare activiteit kan worden uitgeoefend. Ten slotte ook om toegang te verlenen tot een particuliere woning of bewoonde lokalen tussen 5:00u 's morgens en 21:00 's avonds, mits de administratie de machtiging van een politierechter kan voorleggen.²²⁸

Het Vlaams Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging (...) herneemt grotendeels dezelfde onderzoeksbevoegdheden.

Op lokaal vlak is het het college van burgemeester en schepenen dat personeelsleden aanstelt die bevoegd zijn om een controle of onderzoek in te stellen en de nodige vaststellingen te verrichten. Deze personen behoren tot het gemeentepersoneel.²²⁹

Men kan zich echter vragen stellen bij de effectieve toepassing van deze onderzoeksbevoegdheden. Het klaarblijkelijke gebrek aan sancties in geval van weigering om medewerking te verlenen evenals de problemen verbonden aan de territoriale beperkingen van de onderzoeksbevoegdheden, tonen aan dat de uitoefening van de onderzoeksbevoegdheden niet altijd vanzelfsprekend is.²³⁰

3.5.2.3 Bewijsmiddelen

Met betrekking tot de bewijsmiddelen verwijzen zowel de wet van 24 december 1996 als het decreet van 30 mei 2008 expliciet naar hoofdstuk 4 van Titel 7 van het Wetboek inkomstenbelastingen 1992.²³¹ De algemene verwijzingsbepaling heeft tot gevolg dat de bepalingen van het WIB92 integraal van toepassing verklaard worden op gemeentelijke belastingen, voor zover voldaan is aan twee cumulatieve voorwaarden. Zo mag er geen afbreuk worden gedaan aan de bepaling van de huidige wet en mag het geen betrekking hebben op belastingen die de inkomsten treffen.²³²

²²⁷ Brussel 1 maart 2002, nr. 00/11174/A, LRB 2002, nr. 3; M. DE JONCKHEERE, De gemeentelijke belastingbevoegdheid, fiscaaljuridische aspecten, Brugge, die Keure, 1996, 552.

²²⁸ T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 101.

²²⁹ L. VERLINDEN, Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 45.

²³⁰ M. DE JONCKHEERE, 'De wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en invordering van de provinciale- en gemeentebelastingen', A.F.T. 1997, 114-133.

²³¹ Artikel 339-344 WIB2.

²³² T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 104.

Als algemene regel geldt dat de bewijslast bij de administratie rust. De administratie dient het bewijs van het bestaan en het bedrag van de belastingschuld te leveren met alle middelen.²³³

De lokale administratie stelt personeelsleden aan die fiscale bevoegdheden hebben. Gezien hun bijzondere functie zijn zij in staat processen-verbaal te schrijven die bewijskracht hebben tot bewijs van het tegendeel.²³⁴

De Raad van State heeft in haar advies gesteld dat deze regel een uitzondering vormt op het algemeen beginsel dat een proces-verbaal geldt als een loutere inlichting, waarbij de rechter naar eigen overtuiging de bewijswaarde beoordeelt van een bepaald en feitelijk gegeven. Het verschil in behandeling dat hieruit voortvloeit dient op een redelijke verantwoording te berusten en de ontworpen regeling mag de rechten van de betrokkenen niet op onevenredige wijze beperken.²³⁵

In de memorie van toelichting wordt de bijzondere bewijswaarde dan ook verantwoord door het gebrek aan een algemene aangifteverplichting voor lokale belastingen en de moeilijke bewijsbaarheid van sommige belastbare toestanden als gevolg hiervan.²³⁶ De mogelijkheden tot belastingfraude dienen geminimaliseerd, dan wel in het geheel uitgesloten, te worden. Het toekennen van de bijzondere bewijswaarden aan de processen verbaal is dan ook dermate noodzakelijk.²³⁷

Een rechtsgeldig gevestigde ambtshalve aanslag resulteert om die reden in een omkering van de bewijslast.²³⁸ Dit naar analogie van het WIB92, waarin ook een versterkte omkering van de bewijslast vervat zit in geval van een ambtshalve gevestigde aanslag.²³⁹ In dergelijk geval zal het de belastingplichtige zelf zijn die zijn beweringen moet bewijzen, wanneer deze niet overeenkomen met hetgeen in de ambtshalve gevestigde aanslag wordt aangehaald als grondslag voor de belasting.

3.5.2.4 Aanslagtermijnen

Artikel 4, §3 van het Vlaams Decreet van 30 mei 2008 bepaalt dat belastingen worden vastgesteld en uitvoerbaar verklaard moeten zijn op ten laatste 30 juni van het jaar volgend op het aanslagjaar.

In geval van ambtshalve gevestigde belastingen bepaalt artikel 7, §1 lid 5 van het Vlaams Decreet dat deze geldig kunnen worden ingekohierd gedurende een periode van drie jaar volgend op 1 januari van het aanslagjaar. De termijn wordt bovendien verlengd met twee jaar indien er sprake is van een overtreding van de belastingverordening met het oogmerk om te bedriegen of met de bedoeling om schade te berokkenen.

²³³ Brussel, 24 november 2000, nr. 1996/BD/48, *L.R.B.* 2001, nr. 2; Antwerpen 26 juni 2001, nr. 1998/BD/14; M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 57.

²³⁴ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 105; L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 45.

²³⁵ Adv. Nr. 43.776/VR 11 december 2007, www.vlaamsparlament.be, *VI. Parl. St.*, 2007-08, 1585, nr. 1-3.

²³⁶ Memorie van toelichting, *VI. Parl. St.* 2007-08, 1585.

²³⁷ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 106.

²³⁸ Art. 7 §1, lid 6 Vlaams Decreet 30 mei 2008; M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 57.

²³⁹ WIB92; M. DE JONCKHEERE, *Lokale en regionale belastingen. Deel 1: Lokaal.*, die Keure, Brugge, 2015, 149.

Buiten deze termijnen kan dan ook geen nieuwe aanslag gevestigd worden. Zelfs niet in voorkomend geval de eerste aanslag werd vernietigd.²⁴⁰ Het Decreet verwijst namelijk niet naar artikelen 355-356 WIB92, die in de mogelijkheid tot een herstellende aanslag of een subsidiaire aanslag op naam van de belastingplichtigen voorzien.²⁴¹

3.5.2.5 Sancties

Er zijn drie soorten sancties die men kan opleggen in het geval van een onvolledige-, laattijdige- of geheel ontbrekende aangifte. Deze sancties zijn: de ambtshalve aanslag, de mogelijkheid tot belastingverhoging en de mogelijkheid tot het opleggen van strafrechterlijke sancties en boetes.²⁴²

Indien een belastingverordening voorziet in de verplichting van aangifte en er binnen de termijn geen juiste, volledige aangifte vanwege de belastingplichtige is gedaan, kan de belasting ambtshalve worden ingekohierd.²⁴³ Vooraleer kan worden overgegaan tot ambtshalve vaststelling van de belastingaanslag dient de lokale overheid over te gaan tot een aangetekend schrijven aan de belastingplichtige. Hierin maakt zij haar motieven om gebruik te maken van de procedure duidelijk. Bovendien duidt zij ook de elementen aan waarop de aanslag is gebaseerd evenals de wijze van bepaling en het bedrag van de belasting. Niet-naleving van deze vormvereisten zal leiden tot nietigheid van de latere aanslag die op basis van deze gegevens gevestigd wordt.²⁴⁴

In de rechtspraak werd lange tijd algemeen aangenomen dat het volgen van de procedure om ambtshalve aanslagen te vestigen verplicht was en de aanslag een nietig karakter heeft wanneer dit niet gebeurt.²⁴⁵ Het Grondwettelijk Hof bevestigt dit standpunt.²⁴⁶ Het Hof van Cassatie daarentegen heeft, in verenigde kamers bovendien, een meer genuanceerd standpunt ingenomen en verklaarde, enkel in geval van een laattijdige aangifte, dat er sprake is van een facultatief karakter van de procedure zolang het mogelijk is om op basis van de laattijdige aangifte alsnog een aanslag te vestigen.²⁴⁷ Het hof van beroep te Antwerpen sluit zich aan bij dit standpunt.²⁴⁸ Bovendien heeft het Vlaams Decreet van 30 mei 2008 in artikel 7 geopteerd om met betrekking tot de ambtshalve vestiging van de aanslag het minder dwingende woord 'kan' te gebruiken. Wat lijkt aan te tonen dat er minstens in Vlaanderen sprake is van een zeker facultatief karakter.²⁴⁹

In voorkomend geval een louter administratieve verplichting niet wordt nageleefd kan dit resulteren in een andere sanctie, namelijk de belastingverhoging. Het bedrag van die verhoging wordt dan gelijk

²⁴⁰ T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 107.

²⁴¹ Art. 355-356 WIB92.

²⁴² M. MORIS, Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs, Limal, Anthemis, 2020, 477-478.

²⁴³ Cass. 22 januari 2010, AR nr. F.09.0031.F/5, *J.D.F.* 2011, nr. 1, 8; P. JAILLOT en A. CULOT (eds.), *Le droit fiscal en Belgique, Edition 2023*, Limal, Anthemis, 2023, 527.

²⁴⁴ P. JAILLOT en A. CULOT (eds.), *Le droit fiscal en Belgique, Edition 2023*, Limal, Anthemis, 2023, 527; T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 107.

²⁴⁵ M. MAUS en A. DELAFONTEYNE, "De ambtshalve aanslag bij het miskennen van de aangifteverplichting in de lokale belastingsoort. Het Hof van Cassatie versus het Grondwettelijk Hof.", (noot onder Cass. 19 januari 2007 en GwH 20 juni 2007), *TFR* 2008, 32.

²⁴⁶ GwH 20 juni 2007 nr. 92/2007, *TFR* 2008, afl 333, 28.

²⁴⁷ Cass. 19 januari 2007, *FJF* 2007, afl. 7, 664; Cass. 11 maart 2010, nr. F 09.0069.N; P. JAILLOT en A. CULOT (eds.), *Le droit fiscal en Belgique, Edition 2023*, Limal, Anthemis, 2023, 527.

²⁴⁸ Antwerpen 13 mei 2008, 2007/AR/893.

²⁴⁹ Art. 7 decreet 30 mei 2008.

met de belasting zelf ingekohierd. Het is een bijzaak die onderworpen is aan dezelfde regels als de hoofdzaak.²⁵⁰ In tegenstelling tot een boete kan de lokale administratie geen uitzonderingen maken op de toepassing van de verhoging gezien deze in het reglement zelf is opgenomen en automatisch toepassing zou moeten vinden.²⁵¹

De derde en tevens laatste besproken sanctie is de mogelijkheid tot het opleggen van boetes en strafrechtelijke sancties. Artikel 12 van de inmiddels opgeheven wet van 24 december 1996 verwijst uitdrukkelijk naar hoofdstuk 10 van Titel VII van het WIB92. Dit hoofdstuk omvat de mogelijke straffen bestaande uit belastingverhogingen en strafsancities. Het decreet van 30 mei 2008 verwijst hier niet langer naar, maar bevat zelf enkele strafmaatregelen. Artikel 8 biedt namelijk de mogelijkheid om overtredingen van de belastingreglementen te bestraffen met een administratieve geldboete van maximaal 500 euro. Ook deze wordt overeenkomstig dezelfde regels als de kohierbelasting zelf geïnd. De gemeenteraad kan vrij beslissen of zij in een administratieve geldboete wil voorzien of niet.²⁵² Een overtreding waarvoor reeds een belastingverhoging wordt opgelegd kan niet meer bestraft worden met een administratieve geldboete.²⁵³

3.5.3 De inning van de belastingen

De inning van de belastingen is de procedure waarmee de effectieve inning van een opeisbare belastingschuld wordt bekomen. Deze procedure is opgenomen in het Vlaams Decreet van 30 mei 2008.

Wat kohierbelastingen betreft worden deze opgenomen in een kohier, die per belasting en per belastingplichtige aangeeft welk bedrag verschuldigd is.²⁵⁴ Bovendien worden onder andere volgende gegevens verplicht opgenomen in het kohier: de naam van de gemeente die de belasting heeft gevestigd, de voor- en achternaam, of de maatschappelijke benaming en het adres van de belastingplichtige²⁵⁵, de datum en benaming van het reglement krachtens welke de belasting is gevestigd, het belastbaar feit, de berekening en het bedrag evenals het aanslagjaar waarop de belasting betrekking heeft²⁵⁶, het nummer van het kohierartikel en de datum van uitvoerbaarverklaring.²⁵⁷

Voor de gemeentebelastingen worden deze kohieren opgesteld door de gemeentelijke administratie, het College van burgemeester en schepenen. De uitvoerbaarverklaring verleent aan een kohier dan

²⁵⁰ J. ASTAES "Het Vlaams Decreet betreffende de vestiging en de geschillenprocedure van de provincie- en gemeentebelastingen.", *AFT* 2008/8-9, (3) 9; T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 111.

²⁵¹ Gent 6 februari 2003, *LRB* 2003, afl. 3, 152, 9; T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 111.

²⁵² T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 113.

²⁵³ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 43.

²⁵⁴ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 43.

²⁵⁵ Rb. Antwerpen 30 juni 2017, *LRB* 2017, afl. 3, 76; Gent 12 december 2017, *LRB* 2017, afl. 4, 78.

²⁵⁶ Rb. Antwerpen 22 mei 2017, *LRB* 2017, afl. 3, 55.

²⁵⁷ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 43.

ook de kracht van een authentieke akte en vormt op die manier de titel voor invordering van de gemeentelijke belasting.²⁵⁸

Het aanslagbiljet bevat dezelfde gegevens als hierboven vermeld, evenals de uiterste betalingsdatum en de bezwaartermijn met inbegrip van de benaming en het adres van de bevoegde instantie. De belastingplichtige beschikt over een termijn van twee maanden vanaf de verzending van het aanslagbiljet om de belasting te betalen.²⁵⁹

In voorkomend geval de belastingplichtige niet van zelf en op tijd kan of wil betalen is de invordering of gedwongen uitvoering de oplossing. Deze procedure is in handen van de financieel beheerder van de administratie en wordt beheerst door de regels uit het Invorderingswetboek.²⁶⁰

3.5.4 Geschillenprocedures

Met betrekking tot de geschillenprocedures dienen twee fases te worden onderscheiden. De administratieve fase wordt geregeld door het decreet van 30 mei 2008. Artikel 9 bepaalt dat administratief beroep kan worden ingesteld door de belastingplichtige of zijn vertegenwoordiger.²⁶¹ Er wordt een bezwaartermijn – die tevens een vervaltermijn is – van drie maanden, gerekend vanaf de derde kalenderdag volgend op de verzending van het aanslagbiljet, toegekend.²⁶² Dit bezwaar moet schriftelijk worden ingediend en ondertekend alsook gemotiveerd zijn.²⁶³ De bevoegde overheid stuurt een ontvangstmelding binnen de vijftien dagen, waarna de administratie van de lokale overheid het bezwaar behandelt. De termijn om beslissing te nemen wordt door §5 bepaald op zes maanden vanaf de datum van ontvangst. Na het verstrijken van deze termijn kan de belastingplichtige zich wenden tot de rechtbank van eerste aanleg.²⁶⁴

De gerechtelijke fase wordt beheerst door de gemeenrechtelijke procedurele regels en zal dus verlopen volgens de regels bepaald in het Gerechtelijk Wetboek. In het kader van een bezwaarprocedure tegen een individuele aanslag kan de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg, het hof van beroep of het Hof van Cassatie bevoegd zijn.²⁶⁵ Om te bepalen welke rechtbank bevoegd is zullen bepaalde vragen moeten worden beantwoord zoals de territoriale bevoegdheid van de rechtbank, de hoedanigheid van de belanghebbende en de termijnen en vormen van de rechtsingang.²⁶⁶

²⁵⁸ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 44; M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 59.

²⁵⁹ M. DE JONCKHEERE, K. DEKETALAERE, N. PLETS, *Fiscale basisbegrippen: Lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 59.

²⁶⁰ L. VERLINDEN, *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 48.

²⁶¹ Art. 9 Vlaams Decreet 30 mei 2008.

²⁶² T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 123.

²⁶³ Artikel 9, §1, lid 2 Vlaams Decreet 30 mei 2008.

²⁶⁴ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 127.

²⁶⁵ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 14.

²⁶⁶ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 127-132.

3.6 Synthese

De gemeentelijke fiscale autonomie is sinds jaar en dag erkend in de Grondwet. Ondanks het feit dat er in de rechtsleer enige discussie bestaat over de precieze grondslag van deze fiscale autonomie blijkt duidelijk dat de lokale besturen deze minstens uit artikel 170 Gw. halen. Artikel 170 van de Grondwet bevat tezelfdertijd ook het fiscaal legaliteitsbeginsel. Geen belasting kan worden ingevoerd dan door wet en bovendien kan deze wet slechts door het democratisch verkozen orgaan aangenomen. Met andere woorden, de adagia *no taxation without legislation* en *no taxation without legislation representation* vatten dit dan ook eenvoudig samen. Deze principes gelden *mutatis mutandis* ook voor gemeenten.

Gezien het feit dat gemeenten de laagste overheid in de gedecentraliseerde staatsstructuur van België is ook het territorium van de gemeente een belangrijke voorwaarde. Het bepaalt namelijk de bevoegdheid *ratione territoriae*. Zeer kort samengevat moet er dus in elk geval moet een band bestaan tussen de gemeente en de belastbare grondslag van een belasting. Het eigenlijke belastbaar feit dient zich in beginsel binnen de grenzen van de gemeente te situeren.²⁶⁷

Een derde belangrijke voorwaarde die kleeft aan de fiscale autonomie van de gemeente is het gemeentelijk belang. De invulling van het gemeentelijk belang bepaalt namelijk in feite de bevoegdheid *ratione materiae* van de gemeenten.²⁶⁸ In essentie betreft de notie gemeentelijk belang de mogelijkheid en het recht van gemeenten om op basis van een eigen inschatting en eigen verantwoordelijkheid een belangrijk deel van de openbare gelegenheden te regelen ten voordele van de lokale bevolking.²⁶⁹

Nu de gemeentelijke fiscale bevoegdheid is vastgesteld, samen met de modaliteiten die daaraan verbonden zijn, kan men de voorwaarden die inherent verbonden zijn aan het heffen van belastingen bespreken. Het begrip belastingen is namelijk onlosmakelijk verbonden met een aantal kenmerken. Het doel van de opgelegde financiële verplichtingen kadert in de openbare dienstverlening en de daar uit ontstane noodzaak om deze te financieren.²⁷⁰ Het lokaal bestuur moet aldus aantonen dat er een financiële behoefte is en zij een fiscaal (hoofd)-doel nastreven bij het opleggen van de desbetreffende belasting. Dit moet bovendien per belastingreglement aangetoond worden.

Ten slotte bestaan er ook nog de procedurele vereisten waaraan een belasting moet voldoen om effectief geïnd te kunnen worden. De procedurele vereisten zijn er om een extra bescherming in te voeren voor de burger teneinde hem niet bloot te stellen aan de mogelijke willekeur van lokale overheden.

²⁶⁷ T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 43.

²⁶⁸ A. MAST, "De specifieke inhoud van het gemeentelijk belang", *TBP* 1967, (344) 344; J. DUJARDIN en W. SOMERS (eds.), *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, 8.

²⁶⁹ Europees Handvest inzake lokale autonomie, préambule.

²⁷⁰ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2628.

4 Beperkingen van de gemeentelijke fiscale autonomie

Nu vastgesteld is dat, en onder welke voorwaarden, gemeenten belastingen mogen heffen zal onderzocht worden met welke (Grond)wettelijke begrenzingsen zij hierbij geconfronteerd worden. Ondanks het feit dat het vermogen van gemeenten om eigen belastingen te heffen en daarmee inkomsten te genereren een belangrijke hoeksteen is van decentraal bestuur, is deze bevoegdheid niet onbeperkt. In dit hoofdstuk worden dan ook de beperkingen die de gemeenten ervaren bij het uitoefenen van hun autonome fiscale autonomie geanalyseerd.

Hoewel de gemeentelijke fiscale autonomie niet ter discussie staat, noch het feit dat deze autonomie ontstaan is uit de Grondwet, bestaat er in de rechtsleer toch enige discussie over de precieze Grondwettelijke grondslag. Het Grondwettelijk Hof en de Raad van State sluiten zich evenwel aan bij de strekking dat artikel 170, §4 de Grondwettelijke slag is voor de autonome fiscale bevoegdheid voor de gemeente.²⁷¹

De grenzen van gemeentelijke fiscale autonomie zullen worden onderzocht volgens het *capita selecta* principe, waarbij dus doelgericht een grondige analyse zal worden uitgevoerd van enkele aspecten om de omvang van de beleidsruimte en de beperkingen ervan te bepalen.

4.1 Grondwettelijke beperkingen

De eerste categorie van beperkingen zijn de Grondwettelijke beperkingen. De Grondwet vormt namelijk onmiskenbaar de basis van het juridische kader waarbinnen de lokale belastingbevoegdheid zich situeert. De bepalingen hiervan kunnen dan ook aanzienlijke implicaties hebben voor de bevoegdheden van de lokale overheden. Een diepgaand begrip van deze Grondwettelijke beperkingen leidt tot een identificatie van de Grondwettelijke grenzen aan de gemeentelijke belastingbevoegdheid.

De Grondwettelijke beperkingen die de lokale fiscaliteit beheersen spelen in juridische procedures vaak een zeer belangrijke of zelfs doorslaggevende rol. Dit maakt dat deze materie voor zowel lokale overheden als belastingplichtigen van zeer groot belang is.

4.1.1 Grondwettelijke beperkingsbevoegdheid

Gezien de gemeentelijke fiscale autonomie onmiskenbaar uit de Grondwet afgeleid wordt, is de Grondwetgever de eerste die de fiscale autonomie van de lokale overheden kan beperken. De grondwetgever kan dit rechtstreeks doen door Grondwetswijzigingen door te voeren en bepalingen vast te stellen die specifiek gericht zijn op de lokale fiscale autonomie. De rechtstreekse beperkingsbevoegdheid van de Grondwetgever is af te leiden uit de toepasselijkheid van de grondwetsbepalingen.²⁷² Alle lagere wetten en besluiten moeten de Grondwettelijke bepalingen eerbiedigen. Dit principe geldt dus ook voor gemeentelijke belastingreglementen. Een voorbeeld

²⁷¹ GwH 20 januari 2010, nr. 4/10; GwH 6 november 2008, nr. 156/8; J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 12.

²⁷² J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 14.

waar de beperkingsbevoegdheid van de Grondwetgever rechtstreeks gevolgen heeft, is de onschendbaarheid van de woning omschreven in artikel 15 Gw. een principe dat ook in de lokale fiscaliteit gerespecteerd dient te worden.²⁷³

De rechtstreekse beperkingsbevoegdheid van de Grondwetgever uit zich bovendien ook in fundamentele beginselen die zich opdringen aan alle belastingheffende instanties. Omwille van hun zeer grote belang voor de rechtsorde werden enkele onder hen constitutioneel verankerd onder titel V 'De financiën'. Het gaat in deze over het fiscaal legaliteitsbeginsel, het territorialiteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel aangevuld met het eenjarigheidsbeginsel.²⁷⁴

De jurisdictionele geschillenregeling wordt in de lokale fiscaliteit beheerst door mogelijke schorsings- dan wel annulatieberoepen bij de Raad van State ten aanzien van ongrondwettelijke belastingverordeningen.²⁷⁵ De exceptie van illegaliteit, zoals bepaald in artikel 159 Gw., kent aan de hoven en rechtbanken de bevoegdheid toe om belastingreglementen van gemeenten te toetsen aan de fundamentele beginselen in de Grondwet.²⁷⁶ In voorkomend geval de ongrondwettigheid vaststaat wordt de toepassing van een belastingreglement dan ook geweigerd.

4.1.2 Grondwettelijke bevoegdheidsbeperkingen

Grondwettelijke bevoegdheidsbeperkingen vormen een essentieel onderdeel van elk rechtssysteem en zijn bedoeld om de macht van de overheid te beperken en de rechten van de burgers te waarborgen. In dit onderdeel wordt onder andere nader ingegaan op twee belangrijke elementen die eerder zijn besproken als voorwaarden, maar die tevens ook dienen als grenzen voor de uitoefening van overheidsbevoegdheden: het fiscaal legaliteitsbeginsel en het territorialiteitsbeginsel.

Het fiscaal gelijkheidsbeginsel maakt ook een Grondwettelijke bevoegdheidsbeperking uit en wordt om die reden dan ook onderzocht. Dit beginsel is essentieel voor het waarborgen van rechtvaardigheid en het algemeen vertrouwen in de overheid.

Door deze Grondwettelijke bevoegdheidsbeperkingen te erkennen en te respecteren, wordt de rechtsstaat versterkt en wordt de macht van de overheid op een evenwichtige wijze beperkt, terwijl de rechten en vrijheden van burgers worden beschermd.

4.1.2.1 Fiscaal legaliteitsbeginsel

Het fiscaal legaliteitsbeginsel is hierboven reeds besproken als zijnde een voorwaarde om (lokale) belastingen te kunnen heffen. Het hoeft geen betoog dat ondanks het feit dat het fiscaal legaliteitsbeginsel een voorwaarde is om belastingen te heffen, dit beginsel aan lokale besturen ook

²⁷³ RvS 8 juni 1999, nr. 80.696; RvS 8 juni 1999, nr. 80.697.

²⁷⁴ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 14.

²⁷⁵ J. ASTAES en E. VAN DOOREN, *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 14.

²⁷⁶ S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 25.

de nodige grenzen en beperkingen oplegt binnen het kader van hun Grondwettelijke fiscale autonomie.

Het legaliteitsbeginsel, verankerd in de Belgische Grondwet, vereist dat belastingen alleen kunnen worden opgelegd door een wetgevend orgaan. Zowel op federaal als lokaal niveau is dit principe van kracht, waarbij democratisch verkozen organen de exclusieve bevoegdheid hebben. Het (principeel) delegatieverbod naar uitvoerende organen versterkt dit beginsel, hoewel uitzonderingen mogelijk zijn onder strikte voorwaarden. Essentiële bestanddelen van belastingen, zoals onder andere de belastingplichtigen, de tarieven en belastbare materie, moeten expliciet in het belastingreglement worden vastgelegd. Het formalisme rond belastingwetgeving biedt de nodige bescherming aan belastingplichtigen en dwingt een strikte interpretatie van belastingregels af.

4.1.2.2 Territorialiteitsbeginsel

Met betrekking tot het territorialiteitsbeginsel geldt hetzelfde als voor het legaliteitsbeginsel. Het is reeds eerder uitgebreid besproken als zijnde een voorwaarde voor het opleggen van belastingen. Het territorialiteitsbeginsel beperkt de fiscale bevoegdheid van de gemeenten namelijk tot het territorium dat wettelijk afgebakend is en aan hen wordt toegeschreven. Dit strekt zich uit over het hele grondgebied met inbegrip van de ondergrond.

Een belasting op het oppompen van water uit waterlopen, rivieren of kanalen, daarentegen kan niet worden toegestaan omwille van het feit dat deze wateren niet territoriaal beperkt zijn.

Een belasting op het luchtruim wordt dan weer uitgesloten omwille van de soevereiniteit van de federale staat over het luchtruim, waar de lokale overheid niet aan mag raken. Bovendien is een onmiskenbaar kenmerk van luchtverkeer dat het bijna altijd van voorbijgaande aard is, waardoor het moeilijk is de belastbare basis vast te stellen.

Principeel hebben gemeenten enkel bevoegdheden voor zaken die zich op hun grondgebied afspelen. Voor objectgerichte gemeentebelastingen is dit de absolute regel. Enkel situaties binnen het gemeentelijk territorium kunnen belast worden. Wat betreft personele belastingen is het vooral de (fysieke) aanwezigheid of persoonlijke belangen binnen de gemeente die belast kunnen worden, wat soms uitwerking kan hebben op zaken of personen buiten het territorium. De overlap die deze beperkingen met zich meebrengt, brengt ook het risico op dubbele belastingen met zich mee.²⁷⁷ Iets waar gemeenten omzichtig mee dienen om te springen.

Het territorialiteitsbeginsel begrenst de gemeente in haar Grondwettelijke fiscale autonomie omdat ze deze beperkt in haar vermogen om belastingen te heffen op basis van territoriale grenzen. Gemeenten zijn afhankelijk van (Grond)wettelijke bepalingen en kunnen in beginsel geen belastingen heffen buiten hun eigen grondgebied. Een kleine uitzondering op dit principe bestaat in het geval waarin de gemeente belastingen vordert van haar inwoners, ongeacht waar het belastbaar object

²⁷⁷ A. VAN DE VIJVER, Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem-beginsel in het Belgisch belastingrecht, Gent, Larcier, 2016, 9.

zich bevindt.²⁷⁸ Belangrijk om te onthouden is dat er te allen tijde een afdoende band moet zijn tussen gemeente en belastbare grondslag.

4.1.2.3 Fiscaal gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel is een Grondwettelijk erkend principe dat in algemene bewoordingen opgenomen is in artikelen 10-11 Gw. en stelt voorop dat alle Belgen gelijk zijn voor de wet. Inzake belastingen werd dit specifiek bevestigd in artikel 172 Gw. Daarnaast is het gelijkheidsbeginsel nog in vele verschillende inter- en supranationale bronnen terug te vinden.²⁷⁹ Het fiscaal gelijkheidsbeginsel schrijft voor dat alle belastingplichtigen die zich in eenzelfde toestand bevinden op eenzelfde wijze moeten worden belast en dat de ingevoerde ongelijkheden kennelijk en redelijkerwijze verantwoord moeten zijn in het licht van de aard en het doel van de belastingen.²⁸⁰ Het gelijkheidsbeginsel waaraan belastingreglementen onderworpen zijn, veroorzaakt een vereiste van juridische gelijkheid, niet van feitelijke gelijkheid. Van feitelijke gelijkheid in of door belastingheffing kan namelijk geen sprake zijn aangezien de eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken wordt beoordeeld op basis van verschillende criteria.²⁸¹

Het fiscaal gelijkheidsbeginsel is zonder twijfel het meest gebruikte rechtsmiddel om een lokale belasting aan te vechten. Belastingreglementen konden, in tegenstelling tot formele wetten en decreten, altijd al aan het gelijkheidsbeginsel getoetst worden.²⁸² Pas door de uitbreiding van de bevoegdheden van het Grondwettelijk Hof in 1989 achtte het Hof zichzelf bevoegd om het fiscale gelijkheidsbeginsel te toetsen aan de Grondwet.²⁸³ In dat opzicht heeft het dan nog tot de wetswijziging van 2003 geduurd voor het Grondwettelijk Hof wetten, decreten en ordonnances kon toetsen aan alle Grondwettelijk beschermde rechten en vrijheden.²⁸⁴ Bovendien kan het Grondwettelijk Hof ook slechts vanaf dan rechtstreeks het legaliteitsbeginsel toetsen zonder zich te moeten beroepen op een schending van het gelijkheidsbeginsel.²⁸⁵

Inhoudelijk is al een en ander gezegd over het fiscaal gelijkheidsbeginsel. Minimaal kan men stellen dat het gelijkheidsbeginsel geëerbiedigd is zolang allen die zich in eenzelfde situatie bevinden op een gelijke wijze behandeld worden.²⁸⁶ Daarover is dan ook geen discussie. Meer verfijnd is de stelling volgens welke de gemaakte onderscheidingen niet willekeurig mogen zijn.²⁸⁷ Een onderscheid is willekeurig wanneer dit niet in verhouding staat tot het aard en het doel van de belasting.²⁸⁸

²⁷⁸ S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 11.

²⁷⁹ V. SEPULCHRE, "Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale" in C. DOCCLO, *Alabaster, IFA 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, (255) 255-256, 284.

²⁸⁰ J. VAN HOUTTE, *Beginnels van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 143.

²⁸¹ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2633.

²⁸² S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 25.

²⁸³ Bijzondere wet van 6 januari 1989, BS 7 januari 1989; Arbitragehof 10 oktober 1991, nr. 24/91, BS 25 oktober 1993; S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 25.

²⁸⁴ Bijzondere wet van 9 maart 2003, BS 11 april 2003.

²⁸⁵ S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 25.

²⁸⁶ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2633.

²⁸⁷ Cass. 15 juni 1893, *Pas.* 1893, I. 260.

²⁸⁸ Cass. 20 november 1975, *Pas.* 1976, I, 347.

Belangrijk om in het achterhoofd te houden is het feit dat de rechter steeds slechts een legaliteitscontrole mag uitvoeren en geen opportunitéitscontrole.²⁸⁹

Een schending van het gelijkheidsbeginsel vindt niet automatisch plaats wanneer er ongelijkheden zijn. Een ongelijkheid kan verantwoord worden indien deze aan enkele criteria voldoet. Het onderscheidingscriterium moet:²⁹⁰

- Objectief zijn,
- kennelijk en redelijkerwijze relevant zijn,²⁹¹
- rekening houden met de aard en het doel van de belasting,²⁹²
- en rekening houden met de gevolgen van de belasting en met aspecten van vergelijkbaarheid en evenredigheid.

Het Hof van Cassatie nam in een arrest van 5 oktober 1990 de verwoording van het gelijkheidsbeginsel, zoals het Grondwettelijk Hof het eerder al had geformuleerd en waar de Raad van State zich ook al bij had aangesloten, over.²⁹³ De verwoording is als volgt: *“de Grondwettelijke regels van de Belgen en die niet-discriminatie inzake belastigen staan er niet aan in de weg dat een verschillende fiscale behandeling wordt ingesteld ten aanzien van bepaalde categorieën van personen, voor zover daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. De al of niet aanwezigheid van zodanige verantwoording moet worden getoetst aan het (legitieme) doel en de gevolgen van de ingestelde belasting en aan de redelijkheid van de verhouding tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.”*

Met betrekking tot het criterium van objectiviteit kan men stellen dat eerst moet worden onderzocht of de categorie van personen ten aanzien van wie de ongelijkheid wordt ingevoerd op een objectieve, duidelijke, algemene en onpersoonlijke wijze omschreven is.²⁹⁴ Het volstaat in deze dat er een objectieve rechtvaardiging bestaat of kan bestaan voor de verschillende categorieën.²⁹⁵ Het objectief criterium moet bovendien pertinent zijn in het licht van een legitiem doel van de wetgever.²⁹⁶

Het tweede criterium acht het noodzakelijk dat de verantwoording kennelijk en redelijkerwijze relevant is gelet op en in functie van de aard en het doel van de belasting.²⁹⁷ In feite gaat het hier om de materiële motiveringsplicht. Cassatie stelde namelijk in een arrest van 17 februari 2005 dat het *“Noodzakelijk maar voldoende is dat de motieven kunnen worden afgeleid uit het administratief*

²⁸⁹ S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 25.

²⁹⁰ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 31.

²⁹¹ Cass. 6 mei 1999, *Arr.Cass.* 1999, 622; R. ANDERSEN, *L'égalité des citoyens devant la loi dans la jurisprudence du Conseil D'Etat statuant u contentieux de l'annulation (1962-1972)*, *Rec.J.Dr.Adm.* 1973, 94.

²⁹² Y. DELACROIX, *Les taxes communales au point de vue de la pratique judiciaire*, Brussel, Larcier, 1941, 98.

²⁹³ Arbitragehof 13 oktober 1989, nr. 23/89; RvS 25 april 1990, *FJF*, No. 90/118; S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 27.

²⁹⁴ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 32.

²⁹⁵ Cass. 14 maart 2008, F.06.0084.F, *RGCF* 2009, afl. 1, 78; Cass. 21 januari 2021, F.19.0128.N, *RFRL* 2021, afl. 4, 383-384.

²⁹⁶ B. INDEKEU, “Doorstaat de Leuvense tweedeverblijfstaks de toetsing aan het grondwettelijk fiscaal gelijkheidsbeginsel? Of over de “helaasheid” van de retorische vragen.” in *LRB* 2023, afl. 4, 5-6.

²⁹⁷ Y. DELACROIX, *Les taxes communales au point de vue de la pratique judiciaire*, Brussel, Larcier, 1941, 96.

*dossier van de gemeente.*²⁹⁸ De relevantie moet redelijkerwijze kunnen worden aangenomen. De rechter dient, zonder een opportuniteitsoordeel te vellen, na te gaan of de differentiatie die het belastingreglement oplegt kan verantwoord worden door het doel dat de wetgever beoogt.²⁹⁹

Recente rechtspraak houdt zich bovendien aan de opvatting dat differentiaties ook door de context van de belastingverordening of uit de aard van de differentiatie zelf kunnen worden gerechtvaardigd.³⁰⁰

Criterium drie betekent dat de beoordeling van het gelijkheidsbeginsel moet gebeuren in functie van de aard en het doel van de belasting. Een belasting die enkel en alleen om budgettaire redenen wordt opgelegd zal aanzien worden als algemene belasting en zal dus geen reden geven om een differentiatiecriterium op basis van bijvoorbeeld het bezit van gronden of woningen te rechtvaardigen. Als uitgangspunt geldt hierbij het feit dat gemeentelijke belastingreglementen geen bestuurshandelingen met individuele strekking zijn zodat zij in beginsel niet vallen onder de formele motiveringsplicht van de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen en een materiële motivering aldus voldoende zou moeten zijn.³⁰¹ Om te voldoen aan de materiële motivering zouden de motieven afgeleid moeten kunnen worden. Dit kan blijken uit de voorafgaandelijke documentatie of inhoudelijk uit de tekst van het reglement zelf, zonder expliciet vermeld te worden.³⁰²

Ten slotte wordt de al dan niet aanwezige verantwoording in die zin getoetst dat zij rekening houdt met het doel en de gevolgen van de getroffen maatregel of de ingestelde belasting. Het Hof van Cassatie, de Raad van State en het Grondwettelijk Hof zijn namelijk niet van mening dat er geen onderscheid gemaakt kan en mag worden, zover daarvoor maar een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.³⁰³ Het gelijkheidsbeginsel zal dan ook pas geschonden worden wanneer vaststaat dat de middelen die de lokale overheid gebruikt heeft niet redelijkerwijs in verhouding staan tot het beoogde doel.³⁰⁴

Kenmerkend aan het gelijkheidsbeginsel en de gevolgen van een schending hiervan is dat het niet vanzelfsprekend zo is dat wanneer er een onwettigheid wordt vastgesteld het gehele belastingreglement onuitvoerbaar gemaakt moet worden. Wanneer een bepaling het gelijkheidsbeginsel schendt, maar in feite geen wezenlijk element van de belasting uitmaakt, volstaat de mogelijkheid om enkel de bepaling buiten toepassing te laten.³⁰⁵

²⁹⁸ Cass. 3 september 2015, TFR 2016 afl. 494, 92; Cass. 17 februari 2005, *LRB* 2005, 191.

²⁹⁹ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 32.

³⁰⁰ Gent 4 februari 2020, *LRB* 2020, afl. 1, 48; Antwerpen 8 oktober 2019, *FJF*, No. 2020/208.

³⁰¹ Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen, *BS* 12 september 1991, 19976; Cass. 17 februari 2005, *FJF*, No. 2005/244; RvS 6 januari 2009, *FJF*, No. 2009/149; T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 32-33.

³⁰² Ozm.W. 5 oktober 2010 betreffende het opmaken van de belastingsverordeningen, met inbegrip van die voor de aanvullende belastingen, *BS* 22 oktober 2010, 63055.

³⁰³ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 33.

³⁰⁴ Arbitragehof 3 november 1993, nr. 77/93, A.A. 1993, 881-889; Cass. 15 januari 2004, *TBP* 2005, 183; Cass. 8 juni 2006, *FJF*, No. 2006/857; RvS 16 november 1994, *FJF*, No. 95/50, 99.

³⁰⁵ Antwerpen 16 maart 2021, *LRB* 2021, afl. 2, 53; S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 29.

Belangrijk om in het achterhoofd te houden is dus dat het uitgangspunt voor de juridische interpretatie van het begrip gelijkheid niet per se wil zeggen dat differentiatie gelijk staat aan discriminatie. Een verschil in behandeling is slechts verboden wanneer er voor dat verschil geen afdoende verantwoording wordt gegeven.³⁰⁶

Andere onderscheidingscriteria of voorwaarden om differentiaties te maken en toch het gelijkheidsbeginsel te eerbiedigen zijn de volgende:

- Een objectieve differentiatie,
- die een legitiem doel nastreeft,
- en noodzakelijk is (pertinent is),
- en die bovendien proportioneel is om het doel te bereiken.

4.2 Beperkingen uit algemene rechtsbeginselen

De Belgische rechtsorde is een coherent geheel van rechtsregels en algemene rechtbeginselen.³⁰⁷ Algemene rechtsbeginselen zijn uit de rechtspraak afgeleide fundamentele opvattingen uit de grondslagen van het rechtssysteem. Hoewel zij vaak ongeschreven zijn, staan zij gelijk aan wettelijke normen met aldus dezelfde wettelijke waarde, die dan ook door de overheid gevolgd dienen te worden.³⁰⁸ Algemene rechtsbeginselen hebben twee functies. Zij zijn een richtsnoer voor de wetgever, maar tevens ook een leidraad voor de rechter.³⁰⁹ Deze werking geldt ook *in fiscalibus*.³¹⁰ Bovendien kunnen algemene rechtsbeginselen aanleiding geven om reglementen van administratieve overheden door de Raad van State te laten vernietigen.³¹¹ Een gemeente die een belastingreglement instelt is een administratieve overheid, waardoor de Raad van State bevoegd is zich hierover uit te spreken.³¹²

De algemene rechtsbeginselen vormen dus ook grenzen voor de lokale overheden waarbinnen deze hun fiscale bevoegdheden kunnen en mogen uitoefenen. Men kan hier een heel aantal beginselen opnoemen, elk met hun eigen invulling.

Algemeen erkend als algemene rechtsbeginselen zijn onder andere:³¹³

³⁰⁶ T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 33.

³⁰⁷ A. VAN DE VIJVER, Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem-beginsel in het Belgisch belastingrecht, Gent, Larcier, 2016, 43.

³⁰⁸ Cass. 20 februari 2020, C.18.057.N; Cass. 8 mei 2017, C.16.0121.N; Cass. 28 maart 2012, P.12.0296.F; Cass. 10 januari 1867, *Pas.* 1867, I, 117.

³⁰⁹ I. VEROUGSTRAETE, *L'application des principes généraux du droit communautaire par le juge belge*, rapport établi en vue du colloque organisé par la Cour de cassation de France les 4 et 5 décembre 2000, www.courdecassation.fr/venements_23/colloques_activites_formation_4/2000_2038/generaux_droit_9449.htm l.

³¹⁰ A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem-beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Gent, Larcier, 2016, 47; L. HINNEKENS, "De plaats van de beginselen in vorming, uitleg en studie van het hedendaags belastingrecht" in B. PEETERS (ed.), *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75^{ste} verjaardag*, Gent, Larcier, 1999, (59) 63.

³¹¹ Art. 14 §1 Gecoördineerde Wetten op de Raad van State.

³¹² M. DE JONCKHEERE, De gemeentelijke belastingbevoegdheid. Fiscaaljuridische aspecten, Brugge, die Keure, 1996, 212.

³¹³ T. LAUWERS, Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 83.

- het non bis in idem-beginsel
- het rechtzekerheidsbeginsel
- het redelijkheidsbeginsel
- het proportionaliteits- of evenredigheidsbeginsel
- het zorgvuldigheidsbeginsel
- het verbod van machtsafwending.

In het onderzoek zal vooral *het non bis in idem*-beginsel belicht worden, daarnaast wordt een korte blik geworpen op het rechtzekerheidsbeginsel.

4.2.1 Non bis in idem-beginsel

4.2.1.1 Non bis in idem uitgelegd

Het *non bis in idem*-beginsel is het best bekend onder zijn vorm in het strafrecht: 'niemand kan op basis van dezelfde feiten tweemaal worden bestraft.' Het beginsel vindt in *fiscalibus* eveneens uitwerking en houdt in³¹⁴ dat *dezelfde belastbare grondslag*³¹⁵, in hoofde van *dezelfde persoon* voor *éénzelfde jaar* en door *dezelfde overheid*³¹⁶ geen tweemaal mag worden belast uit hoofde van een *zelfde belasting of belastingen met hetzelfde doel*.³¹⁷ Ondanks het feit dat de rechtspraak en rechtsleer verdeeld zijn over het al dan niet erkennen van *non bis in idem* als algemeen rechtsbeginsel, lijkt het opportuun dit overeenkomstig de visie van E. VAN DOOREN te begrijpen als zijnde algemeen erkend.³¹⁸

De ingewikkelde gedecentraliseerde staatsstructuur en de daarmee gepaard gaande versnipperde bevoegdheden op het federale en de decentrale niveaus, net zoals de territoriale regels zorgen voor een amalgaam aan fiscale regelgeving en kan in bepaalde gevallen leiden tot (economische) dubbele belastingen.³¹⁹

Om te spreken van dubbele belastingen is van belang dat men beseft dat het in feite gaat over een samenloop van belastingen en betreft aldus de samenloop van twee bijdragen die door belastingplichtigen worden gedragen omwille van hun persoonlijke eigendomsrechten, die een bijdrage aan de staat verantwoorden.³²⁰ Er bestaan bovendien verschillende categorieën van samenloop. Belastingen die samenloop vertonen op vlak van belastbare grondslag, belastbare persoon of belastingen met hetzelfde doel.

Het *non bis in idem*-beginsel is een absoluut verbindend voorschrift wanneer de dubbele belasting die voort zou komen uit een miskenning van dit beginsel, het gelijkheidsbeginsel schendt.³²¹ Deze

³¹⁴ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 143.

³¹⁵ Gent 23 mei 2017, nr. 2016/AR/111, *LRB* 2017, nr. 2, 79.

³¹⁶ RvS 14 maart 2000, nr. 85.916 (Elsene); Antwerpen 21 februari 2017, nr. 2015/AR/2231, *LRB* 2017, 49.

³¹⁷ Antwerpen 21 mei 2019, nr; 2018/AR/1567, *LRB* 2019, nr. 3, 33.

³¹⁸ E. VAN DOOREN, "De regel "non bis in idem" als algemeen rechtsbeginsel inzake lokale fiscaliteit", noot onder Cass. 16 oktober 1997, RW 1998-1999, 465; X. Dieux, *Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui*, Brussel, Bruylant, 1995, 70-72.

³¹⁹ S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 11.

³²⁰ A. VAN DE VIJVER, Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem-beginsel in het Belgisch belastingrecht, Gent, Larcier, 2016, 79.

³²¹ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 83.

situatie kan zich voordoen wanneer de dubbele belasting het gevolg is van belastingen met eenzelfde doel, of van belastingen die voorspruiten uit verschillende eisbaarheidsgronden voorzien in hetzelfde reglement.³²² Voor dit geval kan verwezen worden naar rechtspraak waarbij de eigenaar van een hoekwoning tweemaal aan de wegenisbelasting onderworpen werd. Een hoekwoning haalt immers in geen geval een vergelijkbaar voordeel uit de rioleringswerken als de andere woningen in die respectieve straten. Deze woning slechts éénmalig aan deze belasting onderwerpen is dan ook *in casu* de oplossing gebleken.³²³

In beginsel is het verbod om een tweede uitvoerbare titel te verschaffen ten laste van dezelfde persoon, voor hetzelfde feit en op basis van hetzelfde belastingreglement ook absoluut. Deze regel bepaalt de onmogelijkheid om zich bij afwijzing of niet-betaling van de eerste vordering nog een tweede uitvoerbare titel te verschaffen.³²⁴ Het Vlaams decreet van 30 mei 2008 heeft Vlaamse gemeenten evenwel uitdrukkelijk de machtiging gegeven om zichzelf toch die tweede uitvoerbare titel te verschaffen. In navolging hierop hebben ook het Brussels en Waals Gewest aan gemeenten op hun grondgebied die machtiging gegeven.

Eveneens belangrijk bij het *non bis in idem*-beginsel is de vraag of belastingen al dan niet met *hetzelfde doel* werden ingesteld. Wanneer dit niet het geval is kan men niet spreken van een schending van het beginsel, zelfs niet wanneer deze belastingen eenzelfde feit raken.³²⁵

In een situatie waarbij de gemeenten zowel op basis van hun fiscale autonomie eigen belastingen kunnen opleggen, dan wel opcentiemen kunnen heffen op een belastingen van een hiërarchisch hogere overheid, zoals bijvoorbeeld het gewest, moeten zij te allen tijde voorkomen dubbele belastingen te innen. Aldus kunnen opcentiemen niet gecombineerd worden met eigen belastingen, dit zou het *non bis in idem*-beginsel schenden.³²⁶ Bij gebrek aan een keuze kan dit een grond en argument zijn om een gemeentelijk belastingreglement nietig te doen verklaren.

4.2.1.2 *Non bis in idem* op lokaal niveau

Wat dan in voorkomend geval twee onderscheiden gemeenten een belasting opleggen die eenzelfde persoon dubbel raken? Bijvoorbeeld wanneer gemeente Hasselt een belasting vordert van al haar inwoners die een paard hebben en gemeente Genk een belasting vordert op het stallen van paarden.

Meneer Philippaerts woont in Hasselt en heeft een paard. Hij zal dus belast worden op basis van deze belasting. Stel nu dat hij zijn paard in Genk stalt en gemeente Genk een belasting heft van eigenaars die hun paarden stallen op haar grondgebied. In voorkomend geval zal de heer Philippaerts dan twee maal belast worden. Een geval van economische dubbele belasting. Beide belastingen zijn bovendien legitiem gezien er een voldoende band bestaat tussen gemeente en belastingplichtige. De vraag rijst

³²² M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 142.

³²³ Vrederechter Brussel (9^e kanton) 28 juli 1998, *JT* 1998, 819.

³²⁴ Antwerpen 7 september 2010, nr. 2009/AR/468 (Antwerpen), *LRB* 2011, nr. 4; Cass. 24 juni 1958, *Pas.* 1958, I, 1197.

³²⁵ Cass. 16 oktober 1997, *RW* 1998-1999, 464, noot E. VAN DOOREN; Cass. 13 maart 1987, *RW* 1986-1987, 2788; RvS 10 november 2015, nr. 232.870 (Beringen); Gent 31 januari 2017, nr. 2015/AR/3176, *LRB* 2017, nr. 1, 61.

³²⁶ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 84.

vanzelfsprekend of het *non bis in idem*-beginsel van toepassing is. Het antwoord op die vraag is juridisch gezien: neen. Er is niet voldaan aan de voorwaarde van *dezelfde belastingheffende overheid*, om juridisch gezien te spreken van een dubbele belasting.³²⁷ Het probleem dat hieruit ontstaat kan in feite enkel door remediëring door de hogere overheid met administratief bestuurlijk toezicht worden opgelost of voorkomen.

In het kader van het woonbeleid bijvoorbeeld bevestigt de rechtspraak dat er geen sprake is van een schending van het *non bis in idem*-beginsel wanneer zowel een gewestelijke als gemeentelijke belasting of heffing verschuldigd is. De belastingen worden dan immers door verschillende, onderscheiden overheden opgelegd.³²⁸

4.2.2 Rechtzekerheidsbeginsel

Het rechtzekerheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel houdt in dat de burger moet kunnen vertrouwen op een eenduidig en standvastig optreden van de overheid. Het Hof van Cassatie heeft uitdrukkelijk geoordeeld dat ook de fiscale administratie gebonden is door het rechtzekerheidsbeginsel.³²⁹ Het Hof stelde volgende definitie voorop: *"Overwegende dat de algemene beginselen(...), die bindend zijn voor het bestuur van financiën, het recht op rechtzekerheid omvatten. Dat recht houdt met name in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat volgens hem niet anders dan een vaste gedragsregel en een regel van bestuur kan zijn en krachtens hetwelk de openbare diensten dienen te voldoen aan de bij hem gewekte gewettigde verwachtingen."*³³⁰

Ook in geval van onprecieze en niet-accurate aanduidingen van belastbare voorwerpen kan het rechtzekerheidsbeginsel geschonden worden.³³¹

Het rechtzekerheidsbeginsel is (ook) *in fiscalibus* al enkele malen aan een controle door de rechter onderworpen. De rechters hebben enkele gevolgen die het beginsel met zich meebrengt gestipuleerd. De administratie mag niet zonder meer retroactief terugkomen op een vooraf ingenomen standpunt.³³² Bij wijze van voorbeeld: een administratie die aldus al meerdere malen de boekhouding van een belastingplichtige gecontroleerd heeft en hierbij nooit opmerkingen heeft gemaakt, kan bij een volgende controle niet plots zonder meer de gehele boekhouding verwerpen en een ambtshalve aanslag heffen.³³³

Het rechtzekerheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel staan regelmatig op gespannen voet. De grenzen van beide beginselen staan in sommige situaties namelijk lijnrecht tegenover elkaar. In

³²⁷ Om dit probleem op te lossen kan de toezichthoudende administratieve overheid coördinerend optreden om te beletten dat tweemaal belastingen worden geheven; Gent 8 oktober 2019, *FJF*, No. 2020/4.

³²⁸ Cass. 29 januari 2021, nr. F.19.0064.N, *LRB* 2021, nr. 1.

³²⁹ Cass. 27 maart 1992, *RW* 1991-92, 1466; Cass. 3 juni 2002, *FJF*, No. 2003/1; Cass. 11 juni 2004, *FJF*, No. 2004/241.

³³⁰ Cass. 27 maart 1992, *RW* 1991-92, 1466; Cass. 3 juni 2002, *FJF*, No. 2003/1; Cass. 11 juni 2004, *FJF*, No. 2004/241; Rb. Brugge 9 juni 2010, *R.A.B.G.*, 2010/19, p. 1258-1260, noot A. BELLENS.

³³¹ RvS 14 juni 2008, nr. 185.386; RvS 14 januari 2014, nr. 226.034.

³³² Rb. Brugge 27 maart 2007, *Fisc.Koer.* 2007, 474; Rb. Brussel 15 mei 2006, *FJF*, No. 2007/121.

³³³ Antwerpen 1 juni 2004, *FJF*, No. 2005/176.

voorkomend geval de verwachtingen die door de belastingplichtige worden ingeroepen niet als gerechtvaardigd kunnen worden beschouwd, speelt het rechtszekerheidsbeginsel niet.³³⁴

In principe geldt ten aanzien van het legaliteitsbeginsel dat het rechtszekerheidsbeginsel ondergeschikt is aan het legaliteitsbeginsel, dat de rechtszekerheid en gelijkheid ten bate van alle belastingplichtigen verzekert.³³⁵ Het Hof van Cassatie heeft de primauteit van het legaliteitsbeginsel reeds verschillende malen bevestigd.³³⁶

Toch is het zo dat het rechtszekerheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel eveneens een Grondwettelijke waarde heeft. Gezien het feit dat beginselen van gelijke waarde niet met elkaar mogen conflicteren zullen deze tegenover elkaar moeten worden afgewogen.³³⁷ Het rechtszekerheidsbeginsel is namelijk een algemeen rechtsbeginsel met relatieve werking en moet in die zin worden samengelezen met andere Grondwettelijke bepalingen, waaronder het legaliteitsbeginsel. De Cassatiearresten van 3 en 6 november 2023 kaderen dan ook volledig in het leerstuk van de tegenwettelijke werking van het rechtszekerheidsbeginsel waarbinnen het recht van individuele belastingplichtige op rechtszekerheid tot op zekere hoogte een *contra legem* interpretatie kan vooropstellen.³³⁸ Het recht op rechtszekerheid is evenwel niet onbeperkt en zal om die reden soms moeten wijken voor het legaliteitsbeginsel.

Er moet aldus geconcludeerd worden dat er, in tegenstelling tot het initiële standpunt van het Hof van Cassatie waarin het Hof voorrang toekent aan het legaliteitsbeginsel en de zogenaamde primauteit van het legaliteitsbeginsel, steeds een onderzoek *in concreto* dient plaats te vinden. Dit onderzoek naar de al dan niet gerechtvaardigde verwachtingen in hoofde van de belastingplichtige, afgeleid uit de houding van de administratie, zal aldus bepalen of men zich kan beroepen op het rechtszekerheidsbeginsel.³³⁹

4.2.3 Staatsgoederen

Ten slotte kan men met betrekking tot staatsgoederen overeenkomstig rechtspraak van het Hof van Cassatie en de Raad van State, die volgende stelling aldus als algemeen rechtsbeginsel aanvaard hebben, stellen dat staatsgoederen niet onderworpen zijn aan belastingen voor goederen van het openbaar domein en goederen van privaat domein met algemeen nut.³⁴⁰

Dit is echter niet altijd het geval geweest. Voor 1890 nam het Hof van Cassatie aan dat de Staat onderworpen was aan gemeentebelastingen, zelfs voor wat het openbaar domein betreft.

³³⁴ B. PEETERS, "Het rechtszekerheidsbeginsel in het fiscaal recht: verduidelijking van het begrip gerechtvaardigde verwachting", TFR 2001, 167-171.

³³⁵ Bellens, A., "De verhouding tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel", *R.A.B.G.*, 2010/19, (1260) 1261.

³³⁶ Cass. 3 november 2000, *FJF*, No. 2001/1; Cass. 6 november 2000, *FJF*, No. 2000/271.

³³⁷ B. PEETERS, 'Werking *contra legem* van het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht', noot onder Antwerpen, 4 november 1996, *A.F.T.*, 1997, (185), 186-187.

³³⁸ Cass. 3 november 2000, *FJF*, No. 2001/1; Cass. 6 november 2000, *FJF*, No. 2000/271; B. PEETERS, 'Werking *contra legem* van het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht', noot onder Antwerpen, 4 november 1996, *A.F.T.*, 1997, (185), 186-187.

³³⁹ Bellens, A., "De verhouding tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel", *R.A.B.G.*, 2010/19, (1260) 1262.

³⁴⁰ M. VERVOORT, *Grondslagen van het fiscaal recht: De overheid als belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2017, 278.

Belastingvrijstellen kunnen namelijk slechts worden gerechtvaardigd door vrijstellingen die expliciet in de wet opgenomen zijn. Niet door analogiën met andere wetgeving, zoals bijvoorbeeld onroerende voorheffing, gezien het feit dat interpretatie naar analogie verboden is in het fiscaal recht.³⁴¹

Omstreeks 1890 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat een goed van de Staat dat deel uitmaakt van het openbaar domein of wordt aangewend ten dienste van het algemeen nut, onmogelijk kan worden belast voor de financiering van die diensten waarvoor het zelf bestemd is.³⁴² Goederen die bestemd zijn voor de openbare dienstverlening kunnen dus geenszins getroffen worden door heffingen die de financiering van diezelfde openbare diensten beogen. Het Hof heeft deze visie in recente rechtspraak telkenmale uitdrukkelijk bevestigd.³⁴³

Op te merken in dit opzicht is dat de vrijstelling van de staat enkel geldt voor belastingen en niet voor retributies. Retributies zijn immers in tegenstelling tot belastingen niet bestemd om de openbare dienstverlening te financieren maar als vergoeding voor overheidsdiensten die een individueel voordeel opleveren.³⁴⁴

4.3 Wettelijke bevoegdheidsbeperkingen

Naast Grondwettelijke beperkingen en beperkingen door algemene rechtsbeginselen bepaalt de Grondwet dat er ook wettelijke bevoegdheidsbeperkingen ten aanzien van de fiscale autonomie van gemeenten kunnen worden opgelegd. Artikel 170, §4, lid 2 Gw bepaalt: *De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerst lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.*

In dit hoofdstuk worden dan ook enkele voorbeelden van beperkingen uit de wet aangehaald en besproken. Belangrijk is om te onthouden dat dit een louter exemplatieve opsomming is en geenszins poogt een exhaustieve opsomming te voorzien.

4.3.1 Eenjarigheidsbeginsel

Overeenkomstig Artikel 171 van de Grondwet worden belastingen ten behoeve van de Staat, gemeenschappen en gewesten in principe jaarlijks gestemd. Bovendien gelden deze dan ook slechts voor één jaar. Dit wordt ook wel het fiscaal eenjarigheidsbeginsel genoemd.³⁴⁵

Ten tweede, als extra slotje op de deur, bestaat er ook het begrotingstechnische eenjarigheidsbeginsel. Dit beginsel, omschreven in artikel 174 Gw. en artikel 50 BWHI, houdt in dat de begrotingen van Staat, gemeenschappen en gewesten aan een jaarlijkse controle moeten onderworpen worden door de respectievelijke parlementen.

In vele gevallen wordt doormiddel van één bepaling voldaan aan zowel het fiscale- als begrotingstechnische eenjarigheidsbeginsel: *"De op 31 december bestaande directe en indirecte*

³⁴¹ Cass. 10 maart 1881; Cass. 6 december 1888; M. VERVOORT, *Grondslagen van het fiscaal recht: De overheid als belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2017, 278.

³⁴² Cass. (Ver.Kam.) 11 april 1894, *Pas.* 1894, I, 167; Cass. (Ver.Kam.) 28 juni 1910, *Pas.* 1910, I, 373; M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 14.

³⁴³ Cass. 9 mei 2019, nr. F.18.0010.F, *Pas.* 2018, I, 991; Cass. 10 september 2020, *LRB* 2021, nr. 1, 35.

³⁴⁴ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 14.

³⁴⁵ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 74.

*belastingen, in hoofdsom en in opdecimen, tijdens het jaar (jaartal +1) ingevorderd worden volgens de wetten, besluiten en tarieven met inbegrip van die welke slechts tijdelijk of voorlopig zijn”.*³⁴⁶

Gezien de omstandigheid dat artikel 171 Gw. alleen expliciet de Staat, gemeenschappen en gewesten aanhaalt, bestaat er voor gemeenten in principe geen Grondwettelijk fiscaal eenjarigheidsbeginsel.³⁴⁷ Toch volgt uit de rechtsleer dat een aantal bepalingen van de Gemeentewet aan de lokale besturen een wettelijk fiscaal eenjarigheidsbeginsel oplegden. Door de vermoedelijke fiscale ontvangsten uit de kredieten in te schrijven in de budgetten, wordt het jaarlijks karakter van de gemeentebelasting gerespecteerd. Op basis van het begrotingstechnisch eenjarigheidsbeginsel kunnen gemeenten welliswaar, zonder jaar na jaar het belastingreglement opnieuw te moeten stemmen, belastingreglementen aannemen die voor maximaal vijf opeenvolgende jaren geldig zijn.³⁴⁸ De gemeenteraad moet toch steeds eerst de (verwachte) ontvangsten op het budget brengen alvorens tot inning van de belasting kan worden overgegaan.³⁴⁹

De bepalingen van de Nieuwe Gemeentewet die de fiscale eenjarigheid voor gemeenten veroorzaakten waren artikel 238, dat stelde dat het financieel dienstjaar overeenkomt met het burgerlijk jaar en dat alleen de rechten die de gemeente heeft verkregen tijdens een dienstjaar tot dat dienstjaar behoren, artikel 241³⁵⁰ dat bepaalde dat ten laatste op de eerste maandag van oktober over de begroting moest worden geraadslaagd. De verplichting om jaarlijks alle ontvangsten onder nadere omschrijvingen op de begroting te brengen ontstaat uit artikel 259. Het Vlaamse gemeentedecreet van 15 juli 2005, dat deels de Nieuwe Gemeentewet opheft, bevatte gelijkaardige bepalingen en erkende eveneens het eenjarigheidsbeginsel.

Vandaag kan men verwijzen naar het Decreet Lokaal Bestuur.³⁵¹ De relevante artikelen zijn 254-258. Artikel 254 omschrijft dat er op het eind van het jaar na de gemeenteraadsverkiezingen een meerjarenplan moet worden opgesteld. Dit meerjarenplan omvat minstens een strategische nota, financiële nota en een toelichting. Overeenkomstig artikel 257 DLB wordt dit meerjarenplan minstens eenmaal per jaar aangepast waarbij de kredieten voor het volgende jaar worden vastgesteld. In feite bestaat voor gemeenten aldus enkel het begrotingstechnisch eenjarigheidsbeginsel, dat ervoor zorgt dat inning van belastingen pas mogelijk is van zodra de begroting werd goedgekeurd waarin deze rechten zijn opgenomen.³⁵²

Men dicht aan het eenjarigheidsbeginsel soms nog andere gevolgen toe. Het eenjarigheidsbeginsel zou vereisen dat de belasting geformaliseerd moet worden tijdens het jaar waarvoor de belasting verschuldigd is indien door de wetgever geen specifieke bijkomende aanslagtermijn werd opgelegd.³⁵³ Oude rechtspraak van het Hof van Cassatie sprak dit evenwel tegen en stelde dat indien er geen wettelijk bepaalde uiterste datum bepaald is, er geen enkele termijn bestaat binnen welke

³⁴⁶ Zie: Financiewet of financierartikel uit Begrotingswet

³⁴⁷ Rb. Brugge 4 januari 2012 (Koksijde), Antwerpen 22 december 2015, nr. 2014/AR/2130, *LRB* 2015, nr. 4, 59.

³⁴⁸ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 75.

³⁴⁹ Antwerpen 21 mei 2019, nr. 2018/AR/1567, *LRB* 2019, nr. 3, 33.

³⁵⁰ Dit artikel werd opgeheven door het Gemeentedecreet van 15 juli 2005.

³⁵¹ Hierna DLB.

³⁵² M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 75.

³⁵³ I. CLAEYS-BOÚÁERT, "Het fiscaal dienstjaar", *T.Not.* 1959, 33.

de inkohiering, dan wel de effectieve inning, dient te geschieden.³⁵⁴ Met Koninklijk Besluit nr. 24 van 26 juli 1939 werd ook voor gemeentebelastingen definitief in een einddatum voorzien, waarbinnen de kohieren uitvoerbaar moesten worden bepaald.³⁵⁵ Ondertussen is dit geregeld in het Vlaams Decreet van 30 mei 2008, dat stelt dat kohieren ten laatste op 30 juni van het jaar volgend op het dienstjaar worden vastgesteld.³⁵⁶

Het eenjarigheidsbeginsel – zowel *in fiscalibus* als het begrotingstechnische – heeft tevens niet tot gevolg dat de geldingsduur van de belastingen steeds beperkt is tot één jaar. Het lokaal bestuur mag belastingen invoeren voor langer dan één jaar en in principe zelfs voor onbepaalde duur.³⁵⁷ In de praktijk zal de toezichthoudende overheid echter vaak adviseren de geldingsduur van de belastingreglementen te beperken tot de duur van de legislatuur.³⁵⁸ Ook belastingen die voor een kortere periode worden gevestigd, bijvoorbeeld per zes maanden of per kwartaal, zijn niet per definitie verboden. Denk hier bijvoorbeeld aan een huisvuilbelasting die om de zes maanden betaald moet worden.

4.3.2 Raken aan inkomstenbelastingen

Gemeenten mogen bijvoorbeeld geen belastingen heffen die geheel gesteund zijn op één van de wezenlijke componenten die de grondslag van de personenbelasting bepalen, gezien het feit dat dit een verboden gelijkaardige belasting is.³⁵⁹ Dit is een wettelijk verbod dat men kan terugvinden in artikel 464, 1° WIB92 en is in feite het *non bis in idem*-beginsel in een wettekst gegoten. De samenloop bevindt zich in deze op het vlak van de inkomsten die in de personenbelasting opgenomen zijn.

De doelstelling van deze bepaling was de volledige, harde scheiding tussen rijks- en gemeentebelastingen, zodat vermeden kon worden dat gemeenten concurrerende inkomstenbelastingen konden invoeren. Op die manier wordt overigens voorkomen dat burgers tweemaal voor hetzelfde belast kunnen worden, althans op vlak van inkomsten. Belastingen die gestoeld zijn op één van deze wezenlijke componenten die rechtstreeks de grondslag van de inkomstenbelasting bepalen, zijn in strijd met met artikel 464 WIB92.

Hoewel dit verbod duidelijk en enigszins eenvoudig lijkt te zijn, zorgde dit toch voor enige problematiek. Sommige gemeenten heffen een belasting op vertoningen en vermakelijkheden ten belope van een bepaald percentage van de bruto-ontvangsten. Volgens de Raad van State is dit dan ook, zeker gezien de omstandigheid dat de wetgever gemeenten expliciet heeft toegestaan deze fenomenen te belasten, niet in strijd met artikel 464 WIB92.³⁶⁰ Het Hof van Cassatie was de mening

³⁵⁴ Cass. 2 december 1889, *Pas.* 1889, I, 28; Cass. 29 januari 1894, *Pas.* 1894, I, 104; Cass. 12 december 1921, *Pas.* 1922, I, 99; A. DUPONT, *Les impôts communaux en Belgique*, traité théorique et pratique; principes généraux, législation, jurisprudence, Brussel, C. Desour, 1900, 679.

³⁵⁵ KB nr. 24, 26 juli 1939, *BS* 12 augustus

³⁵⁶ Artikel 4, §3 Decreet betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen.

³⁵⁷ Rb. Brugge 29 juni 2011, 10/1759/A (Oostende), *LRB* 2011, nr. 4, 72; Antwerpen 21 mei 2019, nr. 218/AR/1567, *LRB* 2019, nr. 3, 33.

³⁵⁸ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 77.

³⁵⁹ Cass. 24 mei 2012, F.11.0052.N/1.

³⁶⁰ RvS 12 januari 2010 (verenigde kamers), *RGGF* 2010, 155, noot J. KIRKPATRICK; Antwerpen 18 december 2007, *FJF*, No. 2009/28.

toegedaan dat een belasting op basis van een percentage van de bruto-ontvangsten wel in strijd was met voornoemd artikel.³⁶¹ Het Grondwettelijk Hof stelde dat het gelijkheidsbeginsel niet geschonden was indien artikel 464 WIB92 in die zin geïnterpreteerd wordt dat het gemeenten niet verbiedt een belasting te heffen op vertoningen en vermakelijkheden. Bovendien heeft het Grondwettelijk Hof in een recent arrest nog verklaard dat artikel 464 WIB92 artikel 170, §4, tweede lid Gw. niet schendt indien *het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de gemeenten niet verbiedt een belasting te heffen op de bruto-ontvangsten uit vertoningen en vermakelijkheden die op hun grondgebied worden georganiseerd*.³⁶² Van het Hof van Cassatie wordt niet verwacht dat zij binnen korte termijn de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof zal bijtreden. Het is echter wel zo dat het Hof van Cassatie in een arrest van 24 mei 2012 zijn goedkeuring heeft gegeven voor een belasting waarbij een forfaitair bedrag per toeschouwer wordt gevraagd.³⁶³ Om problemen voor het Hof van Cassatie te vermijden bevatten nagenoeg alle recente belastingreglementen dan ook deze grondslag.

Uitzonderingen op de regel bestaan er altijd. Het belangrijkste voorbeeld hiervan heeft betrekking op de onroerende voorheffing waardoor gemeenten bevoegd zijn hier opcentiemen op te vestigen. Als tweede voorbeeld: door de invoering van artikel 464/1, 2° WIB92 werd het voor gemeenten mogelijk om opcentiemen te vestigen op de eigen heffingen van gemeenschappen en gewesten ook al zijn die gebaseerd op het kadastraal inkomen.

4.3.3 BTW

Een derde belangrijke begrenzing is het verbod van gemeenten om zich te mengen in het gebied van de BTW. De Belasting over de Toegevoegde Waarde (BTW) is een algemene belasting op goederen en diensten die een gelijke heffing verzekert op het niveau van de eindconsument, voor producten die in het binnenland worden gemaakt en producten die worden ingevoerd.³⁶⁴ Zij is een algemene verbruiksbelasting en heeft aldus als grondslag het gebruik van goederen of diensten in het land.³⁶⁵ De BTW wordt geïnd doormiddel van gefractioneerde betalingen waarbij steeds in een recuperatie van voorafgaande heffingen wordt voorzien, tot op het niveau van de eindconsument welliswaar.³⁶⁶

In essentie is er sprake van een Europese Belasting gezien het feit dat de BTW-grondslag op Europees niveau geharmoniseerd is. Nadat oudere regelgeving door aanpassingen en fragmentatie onleesbaar was geworden heeft de Raad van de Europese unie in 2006 de BTW-richtlijn aangenomen.³⁶⁷ Gezien het principe van de rechtstreekse werking van het Unierecht, zijn particulieren bij gebrekkige of geheel ontbrekende omzetting van de richtlijn gerechtigd beroep te doen op deze richtlijn.³⁶⁸ Omgekeerd geldt dit niet. De staat kan zich in geval van gebrekkige of ontbrekende omzetting van

³⁶¹ Cass. 10 december 2009, *FJF*, No. 2010/208.

³⁶² GwH 13 april 2023, nr. 65/2023.

³⁶³ B. DE CLIPPEI, "Les taxes sur les spectacles calculées sur les recettes brutes et l'interdiction faite aux communes par l'article 464, 1° CIR/92 d'établir certaines taxes", *JDF* 2012, 261-280.

³⁶⁴ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2141.

³⁶⁵ M. LAURE, "Une TVA européenne: problèmes généraux," *RMCE* 1992, 855.

³⁶⁶ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2142.

³⁶⁷ Richtl. Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PB.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

³⁶⁸ HvJ 3 september 2014, C-589/12, *GMAC UK PLC*, *TFR* 2014, afl. 469, 851; HvJ 26 februari 1986, 152/84, *Marschall*, *Jur.HvJ* 1986, 723; HvJ 19 januari 1982, 8/81, *Ursula Becker*, *Jur.HvJ* 1982, 53.

de richtlijn niet beroepen op artikelen uit deze richtlijn.³⁶⁹ In België is de richtlijn omgezet doormiddel van verschillende aanpassingen aan het al geldende BTW-Wetboek.³⁷⁰

In artikel 401 van de BTW-richtlijn kan men een verbod vinden om belastingen in te voeren die dezelfde kenmerken bezitten als een omzetbelasting. Dit verbod geldt voor alle lidstaten van de Europese Unie.³⁷¹ Gezien het lidmaatschap van België bij de EU en gezien deze omstandigheid hoeft het geen verder betoog dat dit ook van toepassing is voor de lokale besturen, gemeenten.

4.3.4 Activeringsheffing

Principieel is het aan gemeenten niet toegestaan om specifieke niet-fiscale doelen als hoofddoel in hun belastingreglementen op te nemen. De wetgever kan hier echter in tussen komen en er net voor zorgen dat het uitdrukkelijk toegestaan is om een bepaald soort belasting te heffen. Door gemeenten expliciet een wettelijke bevoegdheid te geven, kan vermeden worden dat deze bij het heffen van belastingen om grondspeculatie tegen te gaan, onderhevig zijn aan procedures met betrekking tot machtsoverschrijding of machtsafwending.³⁷²

Het Vlaams decreet grond- en pandenbeleid machtigt de gemeenten tot het heffen van een jaarlijkse belasting op onbebouwde bouwgronden of -kavels in een woongebied.³⁷³ Door deze machtiging kunnen gemeenten dan ook hun fiscale bevoegdheid gebruiken om niet-fiscale doeleinden na te streven. De rechtspraak heeft reeds geoordeeld dat eventuele nietigheid volgend uit machtsafwending daarmee is gedekt.³⁷⁴

Men kan dus vaststellen dat deze decretale machtiging, die gemeentes op basis van het decreet de mogelijkheid biedt tot het heffen van een jaarlijkse belasting, een beperking inhoudt op de gemeentelijke fiscale autonomie. Namelijk een aan de federale wetgever voorbehouden bevoegdheid. Een principe dat enkel mogelijk wordt gemaakt door beroep op de impliciete bevoegdheden.³⁷⁵

4.4 Synthese

De gemeentelijke fiscale autonomie is niet onbegrensd. Er zijn verschillende categorieën van beperkingen die de autonomie van het lokaal bestuur aantasten. Ten eerste bestaan er de Grondwettelijke beperkingen, ten tweede de beperkingen uit algemene rechtsbeginselen en ten derde de wettelijke beperkingen. Ten slotte dient nog te worden opgemerkt dat dit geen exhaustieve

³⁶⁹ HvJ 5 april 1979, 148/78, Ratti, *Jur. HvJ* 1979, I-1692.

³⁷⁰ Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, *BS* 17 juli 1969 gewijzigd door onder andere Wet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006.

³⁷¹ Geografisch toepassingsgebied met beperkte uitzonderingen kan men terugvinden in Titel II van de BTW-richtlijn, vb. Canarische Eilanden.

³⁷² S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 23.

³⁷³ Vlaams Decreet 27 maart 2009 betreffende het grond- en pandenbeleid, *BS* 15 mei 2009, 37357.

³⁷⁴ RvS 16 maart 1976, nr. 17.514; Cass. 6 november 1978, *Pas.* 1979, I, 281.

³⁷⁵ S. DE BRAEKELEER, *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 24.

opsomming is maar louter hetgeen in dit onderzoek is besproken. De effectieve lijst met beperkingen kan nog veel uitgebreider worden.

De Grondwettelijke beperkingen kunnen op hun beurt worden opgedeeld in de Grondwettelijke beperkingsbevoegdheid, de mogelijkheid van de Grondwetgever om via Grondwetswijzigingen de bevoegdheid van de gemeente in te perken of te begrenzen, enerzijds en anderzijds de beperkingen die uit de Grondwet voortspuiten. Onder deze beperkingen kunnen opnieuw het legaliteits- en territorialiteitsbeginsel worden aangehaald. Ditmaal niet als voorwaarde, maar als beperking. Ook het fiscaal gelijkheidsbeginsel is een grote beperking. Het fiscaal gelijkheidsbeginsel schrijft voor dat alle belastingplichtigen die zich in eenzelfde toestand bevinden op eenzelfde wijze moeten worden belast en dat de ingevoerde ongelijkheden kennelijk en redelijkerwijze verantwoord moeten zijn in het licht van de aard en het doel van de belastingen.³⁷⁶ Het gelijkheidsbeginsel waaraan belastingreglementen onderworpen zijn, veroorzaakt een vereiste van juridische gelijkheid, niet van feitelijke gelijkheid. Van feitelijke gelijkheid in of door belastingheffing kan namelijk geen sprake zijn aangezien de eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken wordt beoordeeld op basis van verschillende criteria.³⁷⁷ Een schending van het gelijkheidsbeginsel vindt niet automatisch plaats wanneer er ongelijkheden zijn. Een ongelijkheid kan verantwoord worden indien deze aan enkele criteria voldoet. Het onderscheidingscriterium moet:³⁷⁸ objectief zijn, kennelijk en redelijkerwijze relevant zijn,³⁷⁹ rekening houden met de aard en het doel van de belasting,³⁸⁰ en rekening houden met de gevolgen van de belasting en met aspecten van vergelijkbaarheid en evenredigheid. Wanneer aan deze voorwaarden is voldaan zal er, zelfs in geval van differentiatie, aldus geen schending van het gelijkheidsbeginsel vastgesteld kunnen worden. In voorkomend geval er toch een schending wordt vastgesteld wil dit niet automatisch zeggen dat het hele belastingreglement nietig wordt verklaard. Afhankelijk van het soort bepaling kan het ook zijn dat slechts die betrokken bepaling geraakt wordt.

De algemene rechtsbeginselen vormen een grote bron van begrenzungen. Algemene rechtsbeginselen zijn vaak ongeschreven, uit de rechtspraak afgeleide, fundamentele opvattingen uit de grondslagen van het rechtssysteem. Algemene rechtsbeginselen hebben twee functies. Zij zijn een richtsnoer voor de wetgever, maar tevens ook een leidraad voor de rechter.³⁸¹ Deze werking geldt ook *in fiscalibus*.³⁸² Op basis van het *non bis in idem*-beginsel mag *in fiscalibus* niemand op basis van *dezelfde belastbare*

³⁷⁶ J. VAN HOUTTE, *Beginnelsen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 143.

³⁷⁷ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2633.

³⁷⁸ T. LAUWERS, *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 31.

³⁷⁹ Cass. 6 mei 1999, *Arr.Cass.* 1999, 622; R. ANDERSEN, *L'égalité des citoyens devant la loi dans la jurisprudence du Conseil D'Etat statuant u contentieux de l'annulation (1962-1972)*, *Rec.J.Dr.Adm.* 1973, 94.

³⁸⁰ Y. DELACROIX, *Les taxes communales au point de vue de la pratique judiciaire*, Brussel, Larcier, 1941, 98.

³⁸¹ I. VEROUGSTRAETE, *L'application des principes généraux du droit communautaire par le juge belge*, rapport établi en vue du colloque organisé par la Cour de cassation de France les 4 et 5 décembre 2000, www.courdecassation.fr/venements_23/colloques_activites_formation_4/2000_2038/generaux_droit_9449.htm l.

³⁸² A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem-beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Gent, Larcier, 2016, 47; L. HINNEKENS, "De plaats van de beginselen in vorming, uitleg en studie van het hedendaags belastingrecht" in B. PEETERS (ed.), *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75^{ste} verjaardag*, Gent, Larcier, 1999, (59) 63.

*grondslag*³⁸³, in hoofde van *dezelfde persoon* voor *éénzelfde jaar* en door *dezelfde overheid*³⁸⁴ tweemaal worden belast uit hoofde van *een zelfde belasting of belastingen met hetzelfde doel*.³⁸⁵ Wanneer er in het kader van de gedifferentieerde bevoegdheidsverdeling echter een belasting door zowel de provincie als de gemeente wordt gehoffen, is niet voldaan aan de voorwaarde van dezelfde overheid en zal er dus geen schending zijn van het *non bis in idem*-beginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel houdt in dat de burger moet kunnen vertrouwen op een eenduidig en standvastig optreden van de overheid. Een overheid die al jaren op vaste wijze handelt kan niet zonder waarschuwing plots van standpunt veranderen. Van staatsgoederen wordt algemeen aangenomen dat deze vrijgesteld zijn van belastingen voor goederen van het openbaar domein en goederen van privaat domein met algemeen nut.³⁸⁶

De wettelijke beperkingen zorgen er bijvoorbeeld voor dat de gemeenten geen eigen belastingen mogen heffen met als grondslag de inkomsten van de burgers. Hier kan men in feite van stellen dat dit de omzetting is van het *non bis in idem*-beginsel. Daarnaast dragen het begrotingstechnische en fiscale eenjarigheidsbeginsel bij aan een bredere rechtsbescherming gezien, overeenkomstig de bepalingen in het Decreet Lokaal Bestuur, de begroting en dus ook bevestiging van de belasting uit het meerjarenplan minstens één maal per jaar dient te worden nagekeken.

Een andere grote uitzondering op de gemeentelijke fiscale autonomie is het verbod op inmenging op vlak van BTW. De BTW is namelijk een Europese belasting, die in België op het federale, statelijke niveau wordt geregeld. Er geldt een algemeen verbod op omzetsbelastingen of belastingen die essentiële kenmerken van een omzetsbelasting bevatten.

³⁸³ Gent 23 mei 2017, nr. 2016/AR/111, *LRB* 2017, nr. 2, 79.

³⁸⁴ RvS 14 maart 2000, nr. 85.916 (Elsene); Antwerpen 21 februari 2017, nr. 2015/AR/2231, *LRB* 2017, 49.

³⁸⁵ Antwerpen 21 mei 2019, nr. 2018/AR/1567, *LRB* 2019, nr. 3, 33.

³⁸⁶ M. VERVOORT, *Grondslagen van het fiscaal recht: De overheid als belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2017, 278.

5 Wildgroei van lokale belastingen: misbruik van het niet-fiscale (neven)doel? Een beknopte rechtspraakanalyse.

Voor lokale besturen is het nastreven van nevendoelen bij het opleggen van eigen lokale belastingen lange tijd zeer omstreden geweest. Vandaag de dag wordt een niet-fiscaal nevendoel nastreven toegelaten in die mate dat het effectief om een nevendoel gaat en er aldus geen sprake is van een vermomd hoofddoel. (Zie hoofdstuk 3.4.2 Fiscaal Hoofddoel) Het hoofddoel van de belasting behoeft dus in elk geval het fiscale doel te zijn. De lokale belastingpraktijken zijn echter steeds uitdrukkelijker aanwezig en gevarieerder dan ooit te voren. Het niet-fiscaal doel wint ontegensprekelijk aan kracht. Maar waar wordt de grens dan nog getrokken? De rechtspraakanalyse die hierna gevoerd wordt zal dit uitwijzen.

5.1 Rechtspraakanalyse

Principieel mogen gemeenten, van zodra de voorwaarden om belastingen te mogen heffen, belastingen heffen op alles wat zij maar willen. Eén van inherente voorwaarden aan belastingen is het hebben van een fiscaal doel. Dit doel moet uit het belastingreglement of uit de voorbereiding ervan blijken. Voorzien in een materiële motivering is voor de lokale besturen aldus voldoende.³⁸⁷ Toch leidt de gemeentelijke fiscale autonomie regelmatig tot problemen en aldus tot procedures voor 's lands hoven en rechtbanken. Zeker in voorkomend geval er ook een niet-fiscaal doel nagestreefd wordt. Het Hof van Cassatie, de Raad van State en in mindere mate het Grondwettelijk Hof maar ook de andere hoven en rechtbanken van het land buigen zich tegenwoordig steeds vaker over het al dan niet rechtsgeldig zijn van bepaalde gemeentebelastingen.

Dat gemeenten het recht hebben om met één belasting naast een fiscaal hoofddoel ook een niet-fiscaal doel na te streven wordt algemeen aanvaard door de rechtspraak. De Raad van State oordeelde op 13 december 2012 dat in het geschil, met betrekking tot de belasting op nachttabak slijteren, ingevoerd door de gemeente Moeskroen: "niets gemeenten belet om met belastingen die een financieel hoofddoel beogen een bijkomstig nevendoel van aan- of ontmoediging na te streven."³⁸⁸

In 2022 heeft het Hof van Cassatie zich uitgesproken over een belasting op industriële en soortgelijke ruïnes. De gemeente Charleroi had een belasting opgelegd op ruïnes van industriële gebouwen en soortgelijke ruïnes. Jaarlijks diende de eigenaren hier belastingen op te betalen. Er werd in artikel 5 van het betrokken belastingreglement echter voorzien in de mogelijkheid tot terugbetaling van het bedrag van de in de eerste drie jaren betaalde belastingen wanneer de betrokken eigenaars het probleem zouden aanpakken en de ruïnes zouden opruimen. Met andere woorden zouden zij met terugwerkende kracht worden vrijgesteld van belasting. Hieruit kon het Hof van Cassatie afleiden dat er aldus geen sprake was van een fiscaal hoofddoel gezien de verwachting dat het overgrote deel van de belastingplichtigen voor de retroactieve vrijstelling zou kunnen gaan. Dit zou de gemeente Charleroi in dat geval geen financieel voordeel opleveren. Het lokaal bestuur van Charleroi ging haar

³⁸⁷ Omz.W. 5 oktober 2010 betreffende het opmaken van de belastingsverordeningen, met inbegrip van die voor de aanvullende belastingen, *BS* 22 oktober 2010, 63055.

³⁸⁸ RvS 13 december 2012, nr. 221.752 Moeskroen, *LRB* 2013, nr. 1, 20.

bevoegdheden die ontleend worden uit artikel 170, §4 Gw. te buiten.³⁸⁹ Met betrekking tot de belasting op niet-geadresseerd reclaimedrukwerk daarentegen oordeelde het hof van beroep van Antwerpen dat het fiscale doel, namelijk de kosten voor de ophaling, verwerking en recyclage van het papier recupereren bij de veroorzaker hiervan, geen problemen opleverde. Het ecologische doel dat eruit bestaat de afvalberg zo klein mogelijk te houden geldt volgens het hof slechts als nevendoeel en zorgt *in casu* dus niet voor een onwettigheid van het belastingreglement.³⁹⁰

Nu, zelfs wanneer er wel sprake is van een fiscaal hoofddoel kan een belasting nog steeds onwettig worden verklaard. De belasting op de tweede verblijven, zoals reeds in de inleiding aangehaald, zorgt vaak voor onenigheid tussen burger en gemeente(n). Zo wordt bijvoorbeeld (vaak) op 1 januari van het aanslagjaar bepaald of een woning een belastbaar tweede verblijf is of niet. Wanneer er op 1 januari van het aanslagjaar niemand gedomicilieerd staat, geldt dit dan ook voor het hele jaar en blijft de vraag of er op een later ogenblik iemand gedomicilieerd is zonder belang.³⁹¹ Vooral in toeristische gemeenten levert de gemeente veel inspanning voor personen die er niet zijn ingeschreven maar er toch een tweede verblijf hebben. En zelfs een eigenaar die zijn woning verhuurt geniet rechtstreeks of onrechtstreeks nog van de voordelen.³⁹² Recent nog heeft het Hof van Beroep van Gent een belasting op de tweede verblijven van de stad Knokke-Heist in strijd bevonden met het gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod omwille van het feit dat de gemeente enkel belasting wilde heffen op tweedeverblijven en in het geheel niet op permanent bewoonde woningen van inwoners.³⁹³ De gemeente wilde in de eerste plaats vergoeding bekomen voor de alle inspanningen die zij leverde om van de gemeente een leefbare, gezellige omgeving te maken. Dit duidelijk fiscaal doel leverde dan in feite ook geen problemen op. Het probleem was dan ook de schending van het gelijkheidsbeginsel en dus niet zozeer het niet-fiscale doel.

Met betrekking tot het al dan niet mogen nastreven van een niet-fiscaal hoofddoel is in de rechtspraak een tweedeling te herkennen. Als eerste strekking zijn er de arresten die bevestigen dat gemeenten het recht hebben om een belasting te heffen op activiteiten die zij zelf meer bekritiseerbaar achten dan andere. Ook wanneer ze de ontwikkeling ervan in de gemeente niet geheel wenselijk achten kunnen ze een belasting opleggen.³⁹⁴ Ook het Hof van Cassatie en de Raad van State volgden deze strekking en aanvaardden, tot op zekere hoogte, het moraliteitsoogmerk.³⁹⁵

Het betreft gevarieerde belastingen gaande van belastingen op rendez-vous huizen³⁹⁶, over een belasting op onbenutte bedrijfskavels³⁹⁷ tot ondernemingen die telecomapparatuur ter beschikking stellen.³⁹⁸

De tweede strekking binnen de rechtspraak is van oordeel dat een bepaalde belasting onwettig kan worden omwille van het (verboden) prohibitief karakter verbonden aan het nagestreefde doel.

³⁸⁹ Cass. 25 februari 2022, AR nr. F.20.0069.F, *RFRL* 2023, afl. 3, 258-259.

³⁹⁰ Antwerpen 19 mei 2020, 2019/AR/1032.

³⁹¹ Gent 19 september 2017, *LRB* 2017, nr. 4, 52.

³⁹² Cass. 16 juni 2017, nr. F.15.0186.N, *LRB* 2017, nr. 3, 65.

³⁹³ Gent 2 mei 2023, nr. 2022/AR/134, *TFR* 2023, 645.

³⁹⁴ M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 16-17.

³⁹⁵ RvS 30 juni 1977, *Rev.comm.* 1977, 243; Cass. 19 oktober 1986, *Pas.* 186, I, 287.

³⁹⁶ RvS 19 april 2007, nr. 170.186.

³⁹⁷ Antwerpen 14 mei 2019, *LRB* 2019, nr. 3, 30; Antwerpen 6 maart 2018, *LRB* 2018, nr. 3, 41.

³⁹⁸ Brussel 15 oktober 2020, *FJF* 2021, 21.

Wanneer er sprake is van een niet-fiscaal hoofddoel dat buiten de bevoegdheid van de belastingheffende overheid valt, zal dit ook leiden tot een onwettigheid van het belastingreglement. Tevens zal ook in geval van onevenredige of onredelijk hoge belastingen de belasting onwettig kunnen worden verklaard.

De Raad van State heeft zich in 2012 reeds uitgesproken over een belasting op gebouwen die in strijd met de stedenbouwkundige wetgeving werden opgesplitst te belasten.³⁹⁹ Het is duidelijk dat deze belasting in hoofdzaak een repressief of prohibitief doel nastreeft. Het is namelijk de bedoeling louter die gebouwen die in strijd met de stedenbouwkundige wetgeving werden opgesplitst te belasten. De ruime autonomie van gemeenten staat hen echter niet toe om materies te regelen die tot de bevoegdheid van andere overheden te behoren. *In casu* treft de belasting uitsluitend de inbreuken die reeds onder het kader van stedenbouw en ruimtelijke orde vallen en die aldus op deze wijze tweemaal gesanctioneerd zouden worden. Het belastingreglement werd om die redenen wegens machtsoverschrijding afgewezen.⁴⁰⁰

Zo werd ook de belasting op sekshops als onwettig aanzien omwille van het repressief doel. Bovendien oordeelde het hof van Beroep in Luik dat een forfaitaire belasting op deze winkels van €2.500 per maand ver buiten proportie was en aldus ook onwettig.⁴⁰¹

Ten slotte is er ook is er talrijke rechtspraak die aantoon dat bepaalde belastingen onwettig zouden zijn als ze een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel zouden nastreven, maar die *in casu* geen problemen opleveren aangezien dit niet aangetoond werd of kon worden.

Zo worden de belastingen op masten en pylonen bijvoorbeeld regelmatig voorgelegd aan de rechter. Het is namelijk één van de belastingen waarbij men kan vaststellen dat het voor gemeenten toegelaten is om belastingen te heffen op zaken waarvan ze de ontwikkeling in de gemeente minder wenselijk achten.⁴⁰² Uiteraard kan dit principieel slechts in die mate dat er een fiscaal doel vooropstaat.⁴⁰³ In de praktijk is het vaak zo dat het hoofddoel er eigenlijk in schuilt het landschapverstorende karakter van dergelijke verticale constructies te willen belasten, al zal dit niet zo makkelijk blijken uit het belastingreglement. Een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge toont dit als volgt aan: *"Het kan niet ontkend worden dat een nevenresultaat van het kwestieuze belastingreglement d.d. 18 december 2006 het ontmoedigen van een ongewenste of hinderlijke toestand ingegeven door milieuoverwegingen is. Maar dit is een niet-fiscaal nevenresultaat dat het niet-fiscale gevolg is van een met een fiscaal doel ingestelde belastingheffing. Dergelijk niet-fiscaal nevenresultaat is aanvaardbaar zolang er maar een fiscale verantwoording voor bestaat. In het kwestieuze belastingreglement is de fiscale verantwoording duidelijk het financiële verlies voor de gemeente door de aanwezigheid van een dermate groot aantal masten en pylonen."*⁴⁰⁴

³⁹⁹ RvS 12 juni 2012, nr. 219.721; Noot bij RvS 12 juni 2012, T.F.R., 2014/5, nr. 457, p. 259-263.

⁴⁰⁰ RvS 12 juni 2012, nr. 219.721.

⁴⁰¹ Luik 27 maart 2013, *LRB* 2013, nr. 3; Luik 20 juni 2001, *LRB* 2001, nr. 4.

⁴⁰² M. DE JONCKHEERE, T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 16-17.

⁴⁰³ RvS 31 maart 2011, nr. 212.339, *LRB* 2011, nr. 4; Antwerpen 2 september 2014, nr. 2013/AR/1395, *LRB* 2015, nr. 3, 33.

⁴⁰⁴ Rb. Brugge 25 maart 2009, nr. 08/824/A (Avelgem), *LRB* 2009, nr. 2, 167.

In casu werd niet aangetoond dat het niet-fiscale doel het hoofddoel was, waardoor het fiscale doel door de rechter werd aanvaard.

5.2 Synthese

De rechtbank van eerste aanleg van Luxemburg vatte de regeling omtrent het niet-fiscale doel mooi samen.⁴⁰⁵ Een niet-fiscaal doel nastreven is niet verboden, zolang de gemeente met haar belastingreglement een fiscaal hoofddoel indachtig heeft.⁴⁰⁶ Pas wanneer er sprake is van een hoofddoel dat niet van fiscale aard is en bovendien dit niet-fiscale hoofddoel binnen de bevoegdheden van een andere overheid valt, zal de situatie problemen opleveren.

De doctrine ontwikkelde twee voorwaarden. Ten eerste moet de niet-fiscale doelstelling een secundaire doelstelling uitmaken en dus incidenteel zijn. Ten tweede mag de belasting niet dermate buiten proportie zijn dat zij een verbodseffect heeft.⁴⁰⁷ Deze voorwaarden moeten geval per geval worden onderzocht en beoordeeld in het licht van het desbetreffende belastingreglement. Gezien het feit dat een fiscaal en/of financieel doel inherent is aan het heffen van belastingen moet aldus aangetoond worden wanneer dit niet het hoofddoel zou zijn.⁴⁰⁸

5.3 Mening auteur

Bepalen of het doel van een gemeentelijke belasting een al dan niet hoofdzakelijk fiscaal doel betreft, is geen simpele oefening. Niet in het minst is het zo dat gemeenten in hun reglement zelf vaak gebruikmaken van een 'kant en klare' motivering en dat deze motivering vaak zelfs zeer summier is. Laat staan dat er diep ingegaan wordt op het niet-fiscale doel van het belastingreglement. Ten slotte staat zo mogelijk in elk belastingreglement de holle zinsnede: "*Gelet op de financiële toestand van de gemeente*" die mijns inziens geen enkele nuttige toevoeging biedt. Het duidt niet specifiek aan in welke financiële toestand de gemeente zich bevindt en om welke reden dit de belasting of de bedragen in dat opzicht verantwoord. Bovendien zal het lokaal bestuur zichzelf niet blootstellen aan procedures door het feitelijke niet-fiscale hoofddoel ook in het reglement als dusdanig naar voren te laten komen. Zij zullen er dan voor proberen zorgen dat dit minimaal terug te vinden is in de voorbereidingen of in het reglement zelf.

Ondanks het feit dat het op papier een duidelijke en eenvoudig te maken beslissing omtrent de aflijning van hun bevoegdheid betreft, blijkt in de praktijk die lijn toch steeds vager. Het lijkt er ook op dat gemeenten deze stap voor stap aan het verleggen zijn waardoor zij steeds meer gevarieerde eigen belastingen opleggen. Naar mijn mening zou het dan ook goed zijn als de (Grond)wetgever ingrijpt en de lijnen terug wat strakker uitzet om een effectieve wildgroei aan lokale belastingen te voorkomen. Dit zou ook ten goede komen aan de uniformiteit en homogeniteit in een al complex en verdeeld België.

⁴⁰⁵ Rb. Luxemburg 31 maart 2021, no. 19/460/A (ongepubliceerd).

⁴⁰⁶ RvS 16 juni 2015, nr. 231.593; RvS 16 juni 2015, nr. 231.591; RvS 14 januari 2014, nr. 226.034; RvS 16 juni 2015, nr. 232.158; Bergen 16 oktober 2015, *R.F.R.L.* 2016, afl. 1, 2; Antwerpen 6 september 2011, *LRB* 2011, afl. 4, 73.

⁴⁰⁷ M. DE JONCKHEERE, "Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet fiscaal doel", noot onder RvS 12 juni 2012, *T.F.R.* 2014, 267.

⁴⁰⁸ Rb. Luxemburg 10 juni 2020, no. 18/228/A; Luik 2 oktober 2019, 2018/RG/820, ongepubliceerd.

6 Conclusie

De totale belastingdruk is nergens zo hoog als in België. De globale belastingdruk wordt geraamd op 52 procent en vormt bijna continu het onderwerp van politieke en burgerlijke discussies. Lokale belastingen vormen een belangrijk deel van de totale belastingdruk in België en zijn om die reden interessant om te onderzoeken. Het onderzoek analyseert de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie en kan op die manier bijdragen aan de ontwikkeling van een duurzaam fiscaal beleid voor gemeenten. Bovendien kan dit voor de belastingbetaler directe en tastbare voordelen opleveren.

De centrale onderzoeksvraag luidde als volgt: Wat zijn de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie: is een (Grond)wetswijziging noodzakelijk?

Om tot een antwoord te kunnen komen op de centrale onderzoeksvraag kwamen verschillende subonderzoeksvragen aan bod, deze luiden als volgt:

- (1) Wat is de gemeentelijke fiscale autonomie en hoe is deze tot stand gekomen?
- (2) Aan welke voorwaarden moeten gemeenten voldoen om gemeentelijke belastingen te heffen binnen het kader van hun fiscale autonomie?
- (3) Kunnen gemeenten vrij over deze bevoegdheid beschikken of wordt deze begrensd?
- (4) Zijn de grenzen van de gemeentelijke fiscale autonomie te ver opgerekt? Met andere woorden: is er sprake van een wildgroei aan gemeentebelastingen die beperkt zou moeten worden?

De gemeentelijke fiscale autonomie heeft historische wortels die teruggaan tot omstreeks 3000 voor Christus en is doorheen de tijd geëvolueerd door diverse bestuurlijke veranderingen. Deze autonomie stelt Belgische gemeenten in staat om eigen belastingen te heffen, een essentieel aspect in hun bredere autonomie. Om hun gemeentelijke taken uit te kunnen oefenen moeten zij in staat zijn financiële middelen te vergaren. De gemeentelijke autonomie is gevormd door de Grondwet en verschillende opeenvolgende staatshervormingen waarbij het gemeentelijk belang centraal staat en welke door de gemeenteraad geregeld wordt. Deze autonomie is niet onbegrensd en kan bijvoorbeeld worden beperkt door het bestuurlijk toezicht door hiërarchisch hogere overheden. Toch behouden de lokale besturen een zeer verregaande autonomie inzake het dagelijks bestuur, wat hen in staat stelt om zelfstandig te handelen in het belang van de gemeente en hun burgers.

Lokale besturen zijn verbonden aan enkele voorwaarden om zelfstandig belastingen te mogen heffen. Over de precieze grondslag van hun autonome belastingbevoegdheid bestaat enige discussie. Artikel 170, §4 Gw. wordt in dit onderzoek aangereikt als het belangrijkste artikel. Bovendien verankert dit artikel het fiscaal legaliteitsbeginsel waardoor geen belasting kan worden ingevoerd zonder wetgeving door een democratisch verkozen orgaan. De gemeentelijke autonomie is bovendien verbonden aan het territorium van de gemeente, hetgeen de bevoegdheid definieert om belasting te heffen binnen de geografische grenzen. Gemeenten zijn vrij om belastingen te heffen op personen die in de gemeente wonen of er belangen hebben. Dit op voorwaarde dat er een toestand is die zich in de gemeente voordoet of verrichtingen zijn die in de gemeente plaatsvinden.⁴⁰⁹ Het gemeentelijk belang bepaalt de bevoegdheid *ratione materiae*. Ten slotte moeten gemeenten bij het

⁴⁰⁹ RvS 20 mei 2009, nr. 193.448; RvS 11 september 2009, nr. 195.977; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 2627.

heffen van belastingen een financiële behoefte aantonen en hoofdzakelijk fiscale doelen. Procedurele eisen zorgen voor een bescherming van de burger tegen willekeur van de overheid.

De gemeentelijke fiscale autonomie is logischerwijs niet onbegrensd. Hoewel gewaarborgd door de Grondwet bestaan er toch significante beperkingen. Er bestaan Grondwettelijke beperkingen waaronder het legaliteitsbeginsel en het territorialiteitsbeginsel. Hoewel deze ook gelden als voorwaarden, maken zij tezelfdertijd ook grenzen aan de fiscale autonomie uit. Het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel uit artikel 10 en 11 Gw. dat voor fiscale zaken specifiek bevestigd is in artikel 172 Gw. vormt eveneens een beperking. Het gelijkheidsbeginsel bepaalt dat belastingplichtigen in vergelijkbare situaties gelijk behandeld moeten worden. Belastingreglementen worden vaak aangevochten waarbij het gelijkheidsbeginsel als middel wordt aangevoerd. Daarnaast bestaan er algemene rechtsbeginselen die verdere restricties opleggen. Voorbeelden hiervan zijn het fiscaal *non bis in idem*-beginsel: het verbod op dubbele belasting en het rechtszekerheidsbeginsel. Bovendien zijn er ook nog wettelijke beperkingen waarbij bijvoorbeeld staatsgoederen worden vrijgesteld van belastingen of bepaald wordt dat de BTW een Europese belasting is die geregeld wordt door de federale staat. Het juridische kader zorgt er aldus voor dat de autonomie van gemeenten aanzienlijk wordt ingeperkt

Ten slotte mogen gemeenten op basis van hun fiscale autonomie belastingen ontegensprekelijk heffen met een fiscaal hoofddoel. Het is vaste rechtspraak dat het lokaal bestuur ook niet-fiscale nevendoele, waarin bepaalde activiteiten ontmoedigd of net aangemoedigd worden, mogen nastreven. Het wordt echter problematisch wanneer een belastingreglement een primair niet-fiscaal doel tracht te bereiken of wanneer het een repressief karakter bezit. Bovendien worden belastingen die onredelijk hoog zijn vaak als onwettig beschouwd. In elk geval dient de rechtbank elk geval afzonderlijk te beoordelen. De nadruk ligt in deze op de balans tussen fiscale verantwoording en het niet-fiscale neveneffect of nevendoeel van de belasting.

Naar mijn bescheiden mening maken de gemeenten het zich vaak te gemakkelijk. Niet in het minst omwille van het feit dat ze in hun reglementen vaak gebruik maken de holle zinsnede "gelet op de financiële toestand van de gemeente" die volgens mij geen nuttige toevoeging biedt. Tevens maken zij vaak gebruik van standaardmotiveringen die dan ook nog eens zeer summier zijn, laat staan dat er diep ingegaan wordt op het niet-fiscale doel van het belastingreglement. Bovendien zal het lokaal bestuur er dan voor proberen zorgen dat het niet-fiscale doel minimaal terug te vinden is in de voorbereidingen. In de praktijk lijkt deze grens echter steeds vager te worden. Om die reden zou het volgens mij dan ook niet verkeerd zijn als de (Grond)wetgever ingrijpt en de lijnen terug wat strakker uitzet om een echte wildgroei te voorkomen. Dit zou ten goede komen aan de uniformiteit en homogeniteit in een al complex en verdeeld België.

7 Bibliografie

7.1 Wetgeving

7.1.1 Europese Wetgeving

- Europees Verdrag voor Rechten van de Mens. (EVRM)
- Europees Handvest inzake lokale autonomie.
- Richtl. Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PB.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1. (BTW-richtlijn)

7.1.2 Belgische Wetgeving

- De Belgische Grondwet
- Bijzondere wet van 6 januari 1989, *BS* 7 januari 1989.
- Bijzondere wet van 9 maart 2003, *BS* 11 april 2003.
- Gecoördineerde Wetten op de Raad van State.
- Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, *BS* 17 juli 1969.
- Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen, *BS* 12 september 1991, 19976.
- Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.
- Vlaams Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen, *BS* 4 juni 2008, 35649.
- Vlaams Decreet 27 maart 2009 betreffende het grond- en pandenbeleid, *BS* 15 mei 2009, 37357.
- Vlaams Decreet van 22 december 2017 betreffende het lokaal bestuur, *BS* 15 februari 2018, 11050.

7.1.3 Overige wetgevende bronnen

- Omz.Vl. 15 februari 2019 betreffende de gemeentefiscaliteit, *BS* 12 maart 2019, 25933.
- Omz.W. 5 oktober 2010 betreffende het opmaken van de belastingsverordeningen, met inbegrip van die voor de aanvullende belastingen, *BS* 22 oktober 2010, 63055.
- Adv. Nr. 43.776/VR 11 december 2007, www.vlaamsparlement.be, *Vl. Parl. St.*, 2007-08, 1585, nr. 1-3.
- Memorie van toelichting, *Vl. Parl. St.* 2007-08, 1585.

7.2 Rechtspraak

7.2.1 Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ 5 april 1979, 148/78, Ratti, *Jur. HvJ* 1979, I-1692.
- HvJ 19 januari 1982, 8/81, Ursula Becker, *Jur.HvJ* 1982, 53.
- HvJ 26 februari 1986, 152/84, Marschall, *Jur.HvJ* 1986, 723.
- HvJ 3 september 2014, C-589/12, GMAC UK PLC, *TFR* 2014, afl. 469, 851.

7.2.2 Grondwettelijk Hof

- Arbitragehof 7 maart 1991, nr. 3/91.
- Arbitragehof 10 oktober 1991, nr. 24/91.
- Arbitragehof 23 april 1992, nr. 31/92.
- Arbitragehof 3 november 1993, nr. 77/93, A.A. 1993, 881-889.
- Arbitragehof 12 mei 2004, nr. 85/2004.
- Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 57/2005.
- Arbitragehof 25 mei 2005, nr. 95/2005.
- Arbitragehof 22 juni 2005, nr. 107/2005.
- GwH 20 juni 2007 nr. 92/2007.
- GwH 27 mei 2008, nr. 83/2008.
- GwH 6 november 2008, nr. 156/8.
- GwH 20 januari 2010, nr. 4/10.
- GwH 16 december 2010, nr. 142/2010.
- GwH 12 februari 2015, nr. 16/2016.
- GwH 22 maart 2022, nr. 47/2012
- GwH 13 april 2023, nr. 65/2023.

7.2.3 Hof van Cassatie

- Cass. 30 december 1841, *pas. 1842*, I, 25-29.
- Cass. 24 oktober 1887, *Pas. 1887*, I, 370.
- Cass. 21 januari 1889, *Pas. 1889*, I, 88.
- Cass. 15 juni 1893, *Pas. 1893*, I, 260.
- Cass. (Ver.Kam.) 11 april 1894, *Pas. 1894*, I, 167
- Cass. 13 maart 1987, *RW* 1986-1987, 2788.
- Cass. 15 juni 1903, *Pas. 1903*, I, 306.
- Cass. (Ver.Kam.) 28 juni 1910, *Pas. 1910*, I, 373
- Cass. 27 februari 1911, *Pas. 1911*, I, 144.
- Cass. 6 april 1922, *Pas. 1922*, I, 235-237.
- Cass. 26 september 1950, *Pas. 1951*, I, 27.
- Cass. 30 november 1950, *Pas. 1951*, I, 191.
- Cass. 12 oktober 1954, *JT* 1955, 194.
- Cass. 24 juni 1958, *Pas. 1958*, I, 1197.
- Cass. 18 april 1967, *Pas. 1967*, I, 976.

- Cass. 29 oktober 1968, *Pas.* 1969, I, 255
- Cass. 17 december 1968, *T. Gem.* 1969, 148.
- Cass. 17 februari 1969, *Pas.* 1969, I, 536.
- Cass. 20 november 1975, *Pas.* 1976, I, 347.
- Cass. 13 april 1978, *Arr.Cass.* 1978, 930.
- Cass. 6 november 1978, *Arr.Cass.* 1979, 264.
- Cass. 28 maart 1980, *Arr.Cass.* 1979-1980, 953
- Cass. 12 februari 1981, *FJF*, No. 82/84.
- Cass. 19 oktober 1986, *Pas.* 186, I, 287.
- Cass. 13 maart 1987, *RW* 1986-1987, 2788.
- Cass. 20 februari 1990, *Pas.* 1990, I, 709.
- Cass. 27 maart 1992, *RW* 1991-92, 1466.
- Cass. 16 oktober 1997, *RW* 1998-1999, 464, noot E. VAN DOOREN.
- Cass. 10 november 1997, *Arr.Cass.* 1997, 464, *Pas.* 1997, I, 464.
- Cass. 3 november 2000, *FJF*, No. 2001/1.
- Cass. 6 november 2000, *FJF*, No. 2000/271.
- Cass. 10 mei 2002, nr. C.01.0034.F (Verviers), *LRB* 2002, nr. 4, 224.
- Cass. 3 juni 2002, *FJF*, No. 2003/1.
- Cass. 20 maart 2003, *FJF*, No. 2003/647.
- Cass. 15 januari 2004, *TBP* 2005, 183.
- Cass. 11 juni 2004, *FJF*, No. 2004/241.
- Cass. 17 februari 2005, *FJF*, No; 2005/244.
- Cass. 17 februari 2005, *LRB* 2005, 191.
- Cass. 8 juni 2006, *FJF*, No. 2006/857.
- Cass. 19 januari 2007, *FJF* 2007, afl. 7, 664.
- Cass. 14 maart 2008, F.06.0084.F, *RGCF* 2009, afl. 1, 78.
- Cass. 10 december 2009, *FJF*, No. 2010/208.
- Cass. 22 januari 2010, AR F.09.0031.F/5, *J.D.F.* 2011, nr. 1, 8.
- Cass. 11 maart 2010, nr. F 09.0069.N
- Cass. 17 juni 2010, *TFR* 2011, nr. 393, 46.
- Cass. 28 maart 2012, AR P.12.0296.F.
- Cass. 21 februari 2013, *FJF*, No. 2014, 119.
- Cass. 3 september 2015, *TFR* 2016 afl. 494, 92.
- Cass. 8 mei 2017, AR C.16.0121.N.
- Cass. 20 december 2018, AR F.17.0148.F.
- Cass. 9 mei 2019, nr. F.18.0010.F, *Pas.* 2018, I, 991
- Cass. 20 februari 2020, AR C.18.057.N.
- Cass. 10 september 2020, *LRB* 2021, nr. 1, 35.
- Cass. 21 januari 2021, F.19.0128.N, *RFRL* 2021, afl. 4, 383-384.
- Cass. 29 januari 2021, nr. F.19.0064.N, *LRB* 2021, nr. 1.
- Cass. 25 februari 2022, AR nr. F.20.0069.F, *RFRL* 2023, afl. 3, 258-259.

7.2.4 Raad van State

- RvS 9 september 1949, *Arr.RvS*, nr. 181.
- RvS 12 mei 1960, *Arr.RvS*, nr. 7.842.
- RvS 27 maart 1962, nr. 9.274.
- RvS 16 maart 1976, nr. 17.514.
- RvS 30 juni 1977, *Rev.comm.* 1977, 243.
- RvS 6 januari 1981, nr. 24.840.
- Rvs 26 februari 1986, nr. 26.210.
- RvS 9 januari 1990, nr. 33.727, *TBP 1990*, 886.
- RvS 9 april 1992, nr. 39.203
- RvS 18 november 1993, nr. 44.939.
- RvS 28 oktober 1994, nr. 50.000.
- RvS 16 november 1994, *FJF*, No. 95/50, 99.
- RvS 8 juni 1999, nr. 80.696.
- RvS 8 juni 1999, nr. 80.697.
- RvS 14 maart 2000, nr. 85.916 (Elsene).
- RvS 31 mei 2002, nr. 107.260.
- RvS 12 maart 2004, nr. 129;17.
- RvS 19 april 2007, nr. 170.186.
- RvS 20 november 2007, nr. 176.931.
- RvS 4 maart 2008, nr. 180.383.
- RvS 18 april 2008, nr. 182.145.
- RvS 14 juli 2008, nr. 185.386.
- RvS 27 november 2008, nr. 188.251.
- RvS 6 januari 2009, *FJF*, No. 2009/149.
- RvS 20 mei 2009, nr. 193.448.
- RvS 11 september 2009, nr. 195.977.
- RvS 12 januari 2010 (verenigde kamers), *RGGF 2010*, 155, noot J. KIRKPATRICK.
- RvS 21 januari 2010, nr.199.714.
- RvS 26 januari 2010, nr. 200.075.
- RvS 31 maart 2011, nr. 212.339.
- RvS 31 maart 2011, nr. 212.340.
- RvS 31 maart 2011, nr. 212.341.
- RvS 21 juni 2011, nr. 214.028.
- RvS 12 juni 2012, nr. 219.721
- RvS 13 december 2012, nr. 221.752 Moeskroen, *LRB 2013*, nr. 1, 20.
- RvS 14 januari 2014, nr. 226.033.
- RvS 14 januari 2014, nr. 226.034.
- RvS 16 juni 2015, nr. 231.591.
- RvS 16 juni 2015, nr. 231.593.
- RvS 16 juni 2015, nr. 232.158.
- RvS 10 november 2015, nr. 232.870 (Beringen).

- RvS 20 februari 2020, nr. 247.005.
- RvS 26 april 2023, nr. 256.354.

7.2.5 Hoven van beroep

- Antwerpen 26 juni 2001, nr. 1998/BD/14.
- Antwerpen 1 juni 2004, *FJF*, No. 2005/176.
- Antwerpen 18 december 2007, *FJF*, No. 2009/28.
- Antwerpen 7 september 2010, nr. 2009/AR/468 (Antwerpen), *LRB* 2011, nr. 4.
- Antwerpen 6 september 2011, *LRB* 2011, afl. 4, 73.
- Antwerpen 2 september 2014, nr. 2013/AR/1395, *LRB* 2015, nr. 3, 33.
- Antwerpen 22 december 2015, nr. 2014/AR/2130, *LRB* 2015, nr. 4, 59.
- Antwerpen 21 februari 2017, nr. 2015/AR/2231, *LRB* 2017, 49.
- Antwerpen 6 maart 2018, *LRB* 2018, nr. 3, 41.
- Antwerpen 7 mei 2019, *LRB* 2019, nr. 3, 25.
- Antwerpen 14 mei 2019, *LRB* 2019, nr. 3, 30.
- Antwerpen 21 mei 2019, nr; 2018/AR/1567, *LRB* 2019, nr. 3, 33.
- Antwerpen 8 oktober 2019, *FJF*, No. 2020/208.
- Antwerpen 19 mei 2020, nr. 2019/AR/1032.
- Antwerpen 16 maart 2021, *LRB* 2021, afl. 2, 53.
- Bergen 16 oktober 2015, *R.F.R.L* 2016, alf. 1, 2.
- Brussel 24 november 2000, nr. 1996/BD/48, *L.R.B.* 2001, nr. 2.
- Brussel 21 juni 2001, *FJF*, No. 2002/28.
- Brussel 22 februari 2006, *RGCF* 2006, 237.
- Brussel 15 oktober 2020, *FJF* 2021, 21.
- Brussel 15 oktober 2020, *FJF*, No. 2018/58.
- Brussel 25 mei 2022, AR 2020/6244/A.
- Gent 22 februari 2001, *LRB* 2001, alf 3, 179.
- Gent 6 februari 2003, *LRB* 2003, afl. 3, 152, 9.
- Gent 9 juni 2009, nr. 2008/AR/I770 (Brugge), *LRB* 2009, nr. 3, 223.
- Gent 23 mei 2017, nr. 2016/AR/111, *LRB* 2017, nr. 2, 79.
- Gent 19 september 2017, *LRB* 2017, nr. 4, 52.
- Gent 12 december 2017, *LRB* 2017, afl. 4, 78.
- Gent 8 oktober 2019, *FJF*, No. 2020/4.
- Gent 4 februari 2020, *LRB* 2020, afl. 1, 48
- Gent 16 juni 2020 *LRB* 2020, nr. 2-3, 126.
- Gent 2 mei 2023, nr. 2022/AR/134, *TFR* 2023, 645.
- Gent 31 oktober 2023, nr. 2022/AR/1175
- Luik 20 juni 2001, *LRB* 2001, nr. 4.
- Luik 27 maart 2013, *LRB* 2013, nr. 3.
- Luik 2 oktober 2019, 2018/RG/820, ongepubliceerd.

7.2.6 Rechtbanken van eerste aanleg

- Rb. Antwerpen 22 mei 2017, *LRB* 2017, afl. 3, 55.
- Rb. Antwerpen 30 juni 2017, *LRB* 2017, afl. 3, 76.
- Rb. Brugge 27 maart 2007, *Fisc.Koer.* 2007, 474.
- Rb. Brugge 9 juni 2010, *R.A.B.G.*, 2010/19, p. 1258-1260.
- Rb. Brussel 1 maart 2002, nr. 00/11174/A, *LRB* 2002, nr. 3.
- Rb. Brussel 15 mei 2006, *FJF*, No. 2007/121.
- Rb. Brugge 29 juni 2011, 10/1759/A (Oostende), *LRB* 2011, nr. 4, 72.
- Rb. Brugge 4 januari 2012 (Koksijde).
- Rb. Luxemburg 10 juni 2020, no. 18/228/A.
- Rb. Luxemburg 31 maart 2021, no. 19/460/A (ongepubliceerd).

7.2.7 Vredegerechten

- Vrederechter Brussel (9^e kanton) 28 juli 1998, *JT* 1998, 819.

7.3 Rechtsleer

- ALEN, A., *Rechter en bestuur in het Belgische publiek recht. De grondslagen van de rechterlijke wettigheidstoetsing*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, I, xcv + 928 p.
- ANDERSEN, R., *L'égalité des citoyens devant la loi dans la jurisprudence du Conseil D'Etat statuant u contentieux de l'annulation (1962-1972)*, *Rec.J.Dr.Adm.* 1973, 81-96.
- ASTAES, J., "Het Vlaams Decreet betreffende de vestiging en de geschillenprocedure van de provincie- en gemeentebelastingen.", *AFT*, nr. 2008/8-9, 3-16.
- ASTAES, J., VAN DOOREN, E., *Grondwettelijke beginselen van lokale fiscaliteit*, Brugge, Vanden Broele, 2016, 99 p.
- BELLENS, A., "De verhouding tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel.", *R.A.B.G.*, 2010/19 p. 1260-1262.
- BERNIMOLIN, E., *Institutions provinciales et communales de la Belgique Tome I.*, Brussel, Ferdinand Larcier, 1891, 496 p.
- BOURGEOIS, M., "Constitutional framework of the different types of income" in PEETERS, B., (ed.), *The concept of tax*, 2005 EATLP Congress, Napels (Caserta), EATLP International Tax Series, Volume 3, 2005, 79-183.
- CAMPO, A., en BRUWER, M., "L'autonomie communale en Belgique – ses fondements, ses limites, son originalité", *Tijdschrift van het Gemeentekrediet van Belgie*, 1959, nr. 47.
- CLAEYS-BOUÚAERT, I., "Het fiscaal dienstjaar", *T.Not.* 1959, 33-48.
- DE BRAEKELEER, S., *Fiscaal compendium: Lokale en regionale belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, XII + 182 p.
- DE BECKER, J. en BALSACQ, A., *Guide pratique de la fiscalité communale*, Luttre, Office International d'Editions, 1926, 198 p.
- DE CLIPPEI, B., "Les taxes sur les spectacles calculées sur les recettes brutes et l'interdiction faite aux communes par l'article 464, 1° CIR/92 d'établir certaines taxes", *JDF* 2012, 261-280.
- DE COCK, W., "De impact van de hiërarchie der rechtsnormen en het medebewind op de gemeentelijke reglementaire bevoegdheid.", *TVW* 2012/3, 207-210.
- DE GROOT, D., 'Over de invoeringen het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden', *TFR* 2009, p 339-343.
- DE JONCKHEERE, M., BORGER, F., CLAES, S., DELANOTE, M., D'HAESE, W., GABRIEL, P., GEINGER, H., MAUS, M., PEETERS, B., ROSSIGNOL, K. SMET, F., SYMOENS, H., VERMEERSCH, B., ZAGHEDEN, M., *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die keure, 2011, 450 p.
- DE JONCKHEERE, M., *De gemeentelijke belastingbevoegdheid, Fiscaaljuridische aspecten*, Brugge, die Keure, 1996.
- DE JONCKHEERE, M., "Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel", *TFR* 2014/5, nr. 457, 264-269.
- DE JONCKHEERE, M., DE JONCKHEERE, T., *Handboek lokale belastingen - De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid*, Brugge, Die keure, 2021, 532 p.

- DE JONCKHEERE, M., DE JONCKHEERE, T., *Handboek lokale belastingen*, die Keure, Brugge, 2021, 517 p.
- DE JONCKHEERE, M., DEKETELAERE, N., PLETS, N., *Fiscale basisbegrippen: lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2004, 214 p.
- DE JONCKHEERE, M., *Lokale en regionale belastingen. Deel 1: Lokaal.*, die Keure, Brugge, 2015, 330 p.
- DE JONCKHEERE, M., 'De wet van 24 december 196 betreffende de vestiging en invordering van de provinciale- en gemeentebelastingen', *A.F.T.* 1997, 114-133.
- DELACROIX, Y., *Les taxes communales au point de vue de la pratique judiciaire*, Brussel, Larcier, 1941, 243 p.
- DEOM, D. en DE KERCHOVE, G., "L'intérêt communal", *Ann.dr.Louvain* 1980, 147-205.
- Dieux, X., *Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui*, Brussel, Bruylant, 1995, 70-72.
- DUJARDIN, J., en SOMERS, W., (eds.) *Gemeenteraad. Bevoegdheden*, Brugge, die Keure, 2021, XVIII + 408 p.
- DUJARDIN, J., SOMERS, W., en VAN SUMMEREN, L., *Praktisch handboek voor gemeenterecht*, Brugge, die Keure, 2019, 620 p.
- DUPONT, A., *Les impôts communaux en Belgique*, traité théorique et pratique; principes généraux, législation, jurisprudence, Brussel, C. Desour, 1900, 744 p.
- HINNEKENS, L., "De plaats van de beginselen in vorming, uitleg en studie van het hedendaags belastingrecht" in PEETERS, B.,(ed.), *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75^{ste} verjaardag*, Gent, Larcier, 1999, 59-82.
- INDEKEU, B., "Doorstaat de Leuvense tweedeverblijfstaks de toetsing aan het grondwettelijk fiscaal gelijkheidsbeginsel? Of over de "helaasheid" van de retorische vragen." in *LRB* 2023, afl. 4, 5-26.
- JAILLOT, P. en CULOT, A. (eds.), *Le droit fiscal en Belgique, Edition 2023*, Limal, Anthemis, 2023, 517.
- KEUNEN, S., *Gemeentelijke autonomie en bestuurlijk toezicht*, Brugge, Die Keure, 2022, 346 p.
- KURTH, G., "Les origines de la commune de Liège" in X, *Bulletin de l'Institut archéologique liégeois*, XXXV, Luik, Imprimerie liégeoise Henri Poncelet, 1905, (229) 239.
- LAURE, M., "Une TVA européenne: problèmes généraux," *RMCE* 1992, 855.
- LAUWERS, T., *Fiscaliteit anders bekeken: Lokale belastingen*, Academia press, Gent, 2019, 202 p.
- LAUWERS, T., *Lokale belastingen en fiscus : Wegwijs in de bevoegdheden en procedures*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 139 p.
- LAUWERS, T., *Lokale belastingen: gemeentelijke en provinciale belastingen anders bekeken*, Academia press, Gent, 2019, 200 p.
- LOMBAERT, B. en VRANCKEN, M., "L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique", *RFRL* 2018, afl. 1, 5-20.
- MALVOZ, L., "De plaatselijke instellingen in België van het einde van het ancien régime tot de gemeentewet van 1836", *Tijdschrift van het Gemeentekrediet van België*, 1986, 5-64.
- MAST, A., "De specifieke inhoud van het gemeentelijk belang", *TBP* 1967, 344-352.

- MAUS, M. en DELAFONTEYNE, A., "De ambtshalve aanslag bij het miskennen van de aangifteverplichting in de lokale belastingfeer. Het Hof van Cassatie versus het Grondwettelijk Hof.", (noot onder Cass. 19 januari 2007 en GwH 20 juni 2007), *TFR* 2008, 31-33.
- MESSIAEN, R., 'De gemeente als belastingoverheid: speelbal van verboden of vorst in eigen land?', *AFT* mei 2004, 63-70.
- MORIS, M., *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2020, 549 p.
- PEETERS, B., "Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: vertrakking of erosie?" in PEETERS, B., en VELAERS, J., (eds.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2007, 509-562.
- PEETERS, B., "Het rechtszekerheidsbeginsel in het fiscaal recht: verduidelijking van het begrip gerechtvaardigde verwachting", *TFR* 2001, 167-171.
- PETITET, S., *Histoire des institutions urbaines*, Parijs, Presses Universitaires de France, 1998, 127 p.
- PLETS, N., "Lokale fiscaliteit: beperkingsbevoegdheid en bevoegdheidsbeperkingen," in *Jaarboek lokale belastingen 1999-2000*, Brugge, die Keure, 2000, 1-48.
- SEPULCHRE, V., "Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale" in DOCCLO, C., *Alabaster, IFA 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, 255-284.
- SPRUYT, A., *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, die Keure, 1992, XXXIII + 322 p.
- STEUR, C.J., *Mémoire en réponse à la question proposée par l'Académie royale de Bruxelles: Donner un précis historique de l'administration générale des Pays-Bas autrichiens, sous le règne de l'impératrice Marie-Thérèse*, Brussel, M. Hayez, 1828, 411 p.
- THEUNIS, J., "Behoorlijke wetgeving in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (2011-2012)", *TVW* 2013.
- TIBERGHIE ADVOCATEN (eds.), *Handboek voor Fiscaal recht 2023/2024*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023, 3181 p.
- UYTENDAELE, M., en VERDUSSEN, M., *Dictionnaire de la Sixième réforme de l'Etat*, Brussel, Larcier, 2015, 947 p.
- VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 76 p.
- VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 589 p.
- VAN DE VIJVER, A., Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem-beginsel in het Belgisch belastingrecht, Gent, Larcier, 2016, XVIII + 527 p.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, xxvi + 436 p.
- VAN DOOREN, E., *Repertorium van de gemeentebelastingen in het Vlaamse Gewest*, Brugge, Vanden Broele, 2005, 680 p.
- VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, XXXII + 677 p.

- VAN ZYL, S., FRITZ, C., "Different cities, different property-tax-rate regimes: Is it fair in an open and democratic society?", *Law democr. Dev.* 2022, vol.26, p 311-341.
- VANPRAET, J., *De latente staatshervorming, De bevoegdheidsverdeling in de rechtspraak van het Grondwettelijke Hof en de adviespraktijk van de Raad van State*, Brugge, Die Keure, 2011, 614 p.
- VELAERS, J., VANPRAET, J., PEETERS, Y., VANDENBRUWAENE, W., (eds.) *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 1031 p.
- VERLINDEN, L., *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2019, 194 p.
- VERLINDEN, L., *Fiscaal compendium. Lokale en regionale belastingen*, Wolters Kluwer, Mechelen, 2021, 180 p.
- VERVOORT, M., *Grondslagen van het fiscaal recht: De overheid als belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2017, XVI + 864 p.
- WILLEQUET, J., *Histoire illustrée de la Belgique*, Eigenbrakel, Editions Collet, 1988, 192 p.
- WYCKAERT, S., "Belgium National Report. Limites à la compétence de perception fiscale du pouvoir législatif", *Michigan State Journal of International Law* 2007, Vol. 15, Issue 2, 247-304.
- X, "Numéro special: La Régionalisation de l'impôt des personnes physiques", *RFRL* 2014, afl. 4, 245-334.

7.4 Overige bronnen

- DE MEYERE, L., *Lokale belastingen in het Vlaamse Gewest*, Herentals, Knops Publishing, laatst geraadpleegd op 11 januari 2024 via: mijnwetboek.be.
- Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap, Administratie Binnenlandse Aangelegenheid, *Jaarbeeld 2004*, Brussel, 2005, 262 p.
- ROGGMAN, A., Powerpoint Lokale belastingen, Ugent, via: <https://www.ugent.be/eb/nl/opleidingen/cursusmateriaal/lokale-en-regionale-belastingen-mfi.pdf>, laatst geraadpleegd op 26 maart 2024.
- VEROUGSTRAETE, I., *L'application des principes généraux du droit communautaire par le juge belge*, rapport établi en vue du colloque organisé par la Cour de cassation de France les 4 et 5 décembre 2000, www.courdecassation.fr/venements_23/colloques_activites_formation_4/2000_2038/generaux_droit_9449.html
- Vlaamse Overheid (ed.), *Fiscale autonomie – Belastingen*, Website Vlaamse overheid: <https://www.vlaanderen.be/statistiek-vlaanderen/overheidsfinancien/fiscale-autonomie-belastingen>, laatst geraadpleegd op 6 februari 2024.
- Willems, A., Belastingdruk nergens zo hoog als in België, arbeidseconoom Stijn Baert: "Ondanks verkiezingsbeloften gestegen tegenover 2019.", VRT nws, 2024 (blog) <https://www.vrt.be/vrtnws/nl/2024/04/26/belgie-hoogste-belastingdruk/> laatst geraadpleegd op 29 april 2024.