

# LOKALE BELASTINGEN



# LOKALE BELASTINGEN

—

Thierry Lauwers

Advocaat-vennoot Lauwers &

Seutin Fiscale Advocaten

Docent

CAMPUS HANDBOEK



ACADEMIA  
PRESS

Met dank aan Mter. Manuel Meul.

Dit boek is een eerbetoon aan mijn ouders, die mij de mooie  
normen en waarden van het leven hebben meegegeven.  
Merci!

Uitgeverij Academia Press  
Ampla House  
Coupure Rechts 88  
9000 Gent  
België

[www.academiapress.be](http://www.academiapress.be)

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

ISBN 9789401461320  
D/2019/45/242  
NUR 826

Thierry Lauwers  
Handboek lokale belastingen  
Gent, Academia Press, 2019, 249 p.

Derde editie, 2019  
Tweede editie, 2016  
Eerste editie, 2013

Vormgeving cover: Studio Lannoo  
Vormgeving binnenwerk: Studio Lannoo  
Zetwerk binnenwerk: Flore Swinnen

© Thierry Lauwers & Uitgeverij Lannoo nv, Tielt

*Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden veeelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.*

# INHOUD

---

INLEIDING	11
I. WAT VERSTAAT MEN ONDER “BELASTINGEN” EN DE VERSCHILLENDE SOORTEN HEFFINGEN	13
1. Het begrip belastingen en het verschil met retributies	13
2. Beperkingen inherent aan het rechtsbegrip belastingen	15
A. Financiële behoefte	15
B. Fiscale doelstelling	16
C. Belastingvrijdom	19
3. Verschillende soorten heffingen	20
A. Opcentiemen of aanvullende belastingen	20
B. Contant- en kohierbelastingen	24
C. Directe en indirecte belastingen	25
D. Personele belastingen en zakelijke belastingen	27
E. Aandeel- en omslagbelastingen	27
F. Met het patent gelijkgestelde belastingen	28
G. Verhaalbelastingen	28
H. Octrooibelastingen	30
I. Retributies	33
II. FISCALE AUTONOMIE	39
1. Fiscale autonomie is zeer ruim	39
2. Fiscale autonomie vindt haar oorsprong in de Grondwet	39
3. Door de wet toegekende fiscale autonomie	45
III. GRONDWETTELIJKE BEVOEGDHEIDSBEPERKINGEN	47
1. Gelijkheidsbeginsel	47
A. Grondwettelijke bepalingen	47
B. De motieven van het belastingreglement	48
i. Het belang van de vaststelling van de motieven van het belastingreglement	48
ii. De vindplaats van de motieven	51
a. Het administratief dossier en het verbod van a posteriori motiveringen	51

b.	De aard van de gemaakte differentiatie en de context van het belastingreglement of het bijhorende dossier	57
iii.	De draagwijdte van de weerhouden motieven: geen vaststaande feiten maar wel redelijkerwijze aanneembare feiten	67
C.	De pertinentie van de vastgestelde motieven: objectieve en redelijke verantwoording	71
D.	De rechtspraak betreffende concrete belastingreglementen	79
E.	De gevolgen van de vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel	89
2.	Territorialiteitsbeginsel	90
3.	Fiscaal legaliteitsbeginsel	93
IV.	WETTELIJKE BEVOEGDHEIDSBEPERKINGEN	97
1.	Niet-retroactiviteitsbeginsel	97
A.	De draagwijdte van het beginsel	97
B.	De inwerkingtreding en bekendmaking van het belastingreglement	103
i.	De gemeenten en provincies van het Vlaams Gewest	103
ii.	De gemeenten en provincies van het Waals Gewest en de gemeenten van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest	103
iii.	De aanplakbrief : een permanente wijze van bekendmaking	104
iv.	Het bewijs van de bekendmaking ter zake de gemeentelijke belastingreglementen	105
2.	Eenjarigheidsbeginsel	107
3.	Bevoegdheidsbeperkingen in het wetboek van de inkomstenbelastingen, in het wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en andere verbodsbepalingen	110
A.	Het wetboek van de inkomstenbelastingen. Verbod betreffende de belastingen op het inkomen: opcentiemen op de inkomstenbelastingen en aan de inkomstenbelastingen gelijkaardige belastingen	110
i.	Opcentiemen	111
ii.	Gelijkaardige belastingen	111
a.	Het belang van het begrip “gelijkaardig”	112
b.	De grondslag of het bedrag van de inkomstenbelastingen	114
c.	Uitzondering voor wat betreft de onroerende voorheffing: de problematiek inzake opcentiemen	119

iii.	Verbod betreffende belastingen op het vee	125
iv.	Uitzondering voor wat betreft de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting	126
B.	Het wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen	127
i.	Verbod inzake de verkeersbelasting	128
ii.	Verbod inzake de belasting op spelen en weddenschappen	132
iii.	Verbod inzake de belasting op automatische ontspanningstoestellen	135
iv.	Verbod inzake de belasting op de inverkeerstelling	137
C.	Andere verbodsbepalingen	138
4.	De wettelijke gereguleerde belastingen	141
A.	Taxidiensten	141
B.	Activeringsheffing voor onbebouwde kavels en bouwgronden	144
C.	Leegstandsbelasting op woningen en gebouwen	151
D.	De heffingen op ongeschikte en onbewoonbare woningen en de heffingen op verwaarloosde woningen en gebouwen	155
5.	De subjectgerichte bevoegdheidsbeperkingen	157
6.	Beperkingen door Europese en supranationale normen	161
V.	BEPERKINGEN DOOR ALGEMENE RECHTSBEGINSELEN	165
1.	Non bis in idem	165
2.	Rechtszekerheidsbeginsel	168
3.	Redelijkheidsbeginsel	170
4.	Proportionaliteits- of evenredigheidsbeginsel	171
5.	Zorgvuldigheidsbeginsel	172
6.	Verbod van machtsafwending	173
7.	Beginsel van de interne economische en monetaire unie	174
VI.	BEPERKINGEN OMWILLE VAN HET ADMINISTRATIEF TOEZICHT	177
1.	Algemeen	177
2.	Wettelijk kader	179
3.	Administratief toezicht in het Vlaams Gewest	179
A.	De gemeentelijke belastingreglementen	179
B.	De provinciale belastingreglementen	182
4.	Administratief toezicht in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest	183
5.	Administratief toezicht in het Waals Gewest	184
6.	Wat houdt het wettigheids- en opportuiniteitstoezicht in?	184

VII. FORMEEL FISCAAL RECHT	189
1. Algemeen: de normatieve bevoegdheid	189
2. De vestiging van de belastingen	190
A. De aangifte	191
B. Onderzoeks- en controlebevoegdheden	192
i. Het Waals Gewest	192
ii. Het Vlaams Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest	194
C. De bewijsmiddelen	199
D. De aanslagtermijnen	202
E. Ambtshalve aanslag	206
i. Het Waals Gewest	206
ii. Het Vlaams Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest	209
F. Administratieve boetes en belastingverhogingen	211
i. In het kader van de ambtshalve vestiging van de aanslag	211
ii. In het kader van overtredingen van bepalingen van het gewestelijk procedureel kader of van het belastingreglement	214
3. De invordering	216
A. Contantbelasting of kohierbelasting met aanslagbiljet	216
B. Vermeldingen op het aanslagbiljet / het kohier - Functie van het aanslagbiljet / het kohier	217
C. Taalgebruik	222
D. Betalingstermijn en verjaring van de schuld	224
E. Middelen om de schuld te innen	226
4. De Geschillenprocedure	228
A. In de administratieve fase	228
i. Het bezwaar	228
a. De procedure in het Waals Gewest	228
b. De procedure in het Vlaams Gewest en in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest	229
c. Aandachtspunten bij en belang van de bezwaarfase	231
ii. Het verzoek tot ambtshalve ontheffing	235
B. In de gerechtelijke fase	237
i. De bevoegde rechtbank en de taal van de procedure	237
ii. De termijnen en vormen van rechtsingang	239
iii. De rechtsmiddelen	242
5. Annulatieberoep bij de Raad van State	243
OVER DE AUTEUR	249







# INLEIDING

---

De fiscaliteit van de lokale overheden betreft een wereld op zich. Het betreft een samenraapsel van enerzijds regelgeving die specifiek geldt voor de lokale overheden en anderzijds regelgeving die ontleend wordt aan meer algemene rechtsbronnen.

De, in principe, onbeperkte fiscale autonomie van de gemeenten en provincies is onderhevig aan tal van beperkingen, die voor een abundant rechtspraak in de materie hebben gezorgd.

Ook de procedurele voorschriften zijn talrijk en dragen in grote mate bij tot de veelheid aan betwistingen die inzake lokale belastingen bestaat.

Onderhavig handboek, dat inmiddels aan zijn derde editie toe is, tracht de vele problemen die kunnen rijzen, en die zich in de praktijk meer dan eens daadwerkelijk voordoen, te benoemen.

Er wordt voor geopteerd om de materiële en procedurele regelgeving en haar interpretatie, vooral door de rechtspraak, op een systematische manier uiteen te zetten.

Het handboek heeft dan ook als doel een eerste handleiding te zijn voor de belastingplichtige of juridische praktijkbeoefenaar die geconfronteerd wordt met de alsmaar groter wordende lokale belastingdruk, waarbij de inventiviteit van de lokale belastingheffende overheid overigens geen grenzen kent.

Er wordt met onderhavige derde editie eveneens getracht tegemoet te komen aan de vraag van de studenten van de Hogeschool Gent.



## hoofdstuk I

# WAT VERSTAAT MEN ONDER “BELASTINGEN” EN DE VERSCHILLENDE SOORTEN HEFFINGEN

---

### 1. HET BEGRIIP BELASTINGEN EN HET VERSCHIL MET RETRIBUTIES

Een wettelijke definitie van het begrip belastingen bestaat niet. Van belastingen bestaan verschillende definities al naargelang de invalshoek. Het begrip past zich tevens aan de evoluties in de samenleving aan.

Het Hof van Cassatie omschrijft het begrip als: *“een heffing die op grond van hun gezag door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provinciën of gemeenten verricht wordt op de middelen van de personen die op hun grondgebied wonen, of er belangen hebben, om ze voor de diensten van openbaar nut te bestemmen.”*<sup>1</sup>

Het gaat bijgevolg om een eenzijdig door de overheid opgelegde heffing om in de financiering van de algemene dienstverlening te voorzien. Dit betekent evenwel nog niet dat een belasting niet zou mogen voorbehouden zijn voor welbepaalde uitgaven of de realisatie van welbepaalde objectieven<sup>2</sup>.

Een retributie is daarentegen de vergoeding voor een dienst die de overheid presteert ten voordele van de heffingsplichtige individueel beschouwd. Zij heeft een louter vergoedend karakter, zodat er een redelijke verhouding moet bestaan

---

1 Cass. 30 november 1950, *Arr. Cass.* 1951, 149-152 en Cass. 20 maart 2003, AR C.01.0269.F, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

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

tussen de kostprijs of de waarde van de verstrekte dienst en het bedrag dat de heffingsplichtige verschuldigd is<sup>3</sup>.

Een retributie heeft bijgevolg vier essentiële elementen:

- een billijke vergoeding: de gevorderde tegenprestatie staat in een bepaalde verhouding van evenredigheid tot de kostprijs;
- een door de overheid gepresteerde dienst aan een derde;
- een individueel aanwijsbaar voordeel of een persoonlijk belang;
- de begunstigde maakt er vrijwillig gebruik van, dit is uit eigen beweging<sup>4</sup>.

Van zodra de gevorderde tegenprestatie niet langer in een redelijke verhouding staat tot het bedrag van de verstrekte dienst, gaat het niet langer om een retributie maar om een belasting<sup>5</sup>. Zolang de redelijke verhouding aanwezig is, verhindert niets de gemeente evenwel, vanuit een ontradende doelstelling, een hoger of lager tarief vast te stellen<sup>6</sup>.

Een rechter is niet gebonden door de kwalificatie van belasting of retributie in een gemeentelijke verordening<sup>7</sup>. De rechter kan een door de belastingheffende overheid in de procedure in rechte als retributie omschreven heffing, herkwalficeren als belasting wanneer het bijvoorbeeld duidelijk is dat de belastingheffende overheid de door de federale wetgever opgelegde vrijstelling van gemeentelijke belastingen heeft trachten te ontlopen door de heffing te kwalificeren als een retributie<sup>8</sup>.

3 GwH 28 februari 2013, nr. 21/2013, overw. B.3.3., GwH 19 november 2015, nr. 162/2015, overw. B.5. en GwH 29 maart 2018, nr. 42/2018, overw. B.19.

4 Deze voorwaarde dient evenwel genuanceerd te worden. Deze vereiste keert noch in de (recente) rechtspraak van het Hof van Cassatie, noch in deze van het Grondwettelijk Hof of van de Raad van State terug. Het is bijgevolg, minstens, onzeker of de voorwaarde inzake vrijwilligheid wel pertinent is (in deze zin eveneens B. ENGELEN, "Heffingen op het gebruik van het openbaar domein", *LRB* 2018, afl. 2, 9). De vereiste inzake vrijwilligheid keert, in tegenstelling tot in de omzendbrief BB 2011/01 van 10 juni 2011. Coördinatie van de onderrichtingen over de gemeentefiscaliteit (*BS* 4 juli 2011), niet meer terug in de omzendbrief KB/ABB 2019/2 van 15 februari 2019 betreffende de gemeentefiscaliteit (*BS* 12 maart 2019).

5 Cass. 14 januari 2013, AR C.11.0769.N, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

6 RvS 18 april 2016, nr. 234.415, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be).

7 T. BEELEN, "Parkeerheffingen", *LRB* 2012, afl. 2-3, 48.

8 Gent 21 oktober 2014, nr. 2013/AR/1935, *LRB* 2014, afl. 3, 37.

De kwalificatie als belasting dan wel als retributie betreft hoe dan ook steeds een feitenkwestie. De door de gemeente vooropgestelde kwalificatie kan daartoe een aanwijzing zijn. Als het de duidelijke wil is van de gemeente om de heffing als een belasting in te voeren, kan de rechter de heffing niet herkwalificeren als een retributie. Dit zou immers strijdig zijn met de grondwettelijke fiscale autonomie van de gemeenten, die hen in principe toelaat alles te belasten, met inbegrip van het vrijwillig gebruik dat een persoon maakt van een gemeentedienst waaruit hij een individueel voordeel haalt<sup>9</sup>.

Vermits een retributie de tegenprestatie is voor een geleverde overheidsdienst, dient zij verbonden te zijn aan de materiële bevoegdheid van de betrokken overheid<sup>10</sup>. Dit is anders voor de niet-fiscale nevendoelelstellig die een belastingreglement kan hebben.

Er dient tevens nog te worden opgemerkt dat, hoewel artikel 172, 1e lid van de Grondwet geen toepassing vindt op retributies, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet een algemene draagwijdte hebben, zodat ook bij het invoeren van retributies het gelijkheidsbeginsel gerespecteerd dient te worden<sup>11</sup>.

## **2. BEPERKINGEN INHERENT AAN HET RECHTSBEGRIIP BELASTINGEN**

### **A. Financiële behoefte**

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

Een financiële behoefte is bijgevolg onontbeerlijk. Zo heeft de gemeenteraad een zekere doelgebondenheid en dient de belasting te worden verantwoord door een financiële behoefte. In het geval de gemeente haar fiscale bevoegdheid zou aanwenden om een roerend of onroerend patrimonium te verwerven dat

---

<sup>9</sup> Brussel 30 mei 2012, *LRB* 2012, afl. 2-3, 105.

<sup>10</sup> GwH 29 juli 2010, nr. 89/2010, overw. B.15.2.

<sup>11</sup> GwH 23 juni 2011, nr. 115/2011, overw. B.11.2.

niet bestemd is voor haar overheidstaak, oordeelde de rechtspraak dat er sprake was van machtsafwendings<sup>12</sup>.

Het heeft trouwens geen nut om het voorhanden zijn van een financiële behoefte op zich in twijfel te gaan trekken. De Raad van State oordeelde in dit verband reeds dat de financiële behoefte van de lokale overheid niet in twijfel kan worden getrokken<sup>13</sup>. Dit lijkt ons een logisch oordeel te zijn: het is vooreerst niet verboden dat een lokale overheid nastreeft een begroting op overschot te hebben en het is voorts onwerkbaar om het bewijs te leveren dat de begroting ook zonder de belasting in evenwicht zou kunnen zijn, mede gelet op het feit dat men dan een als belastingplichtige ongeoorloofde keuze tracht te maken welke belastingen de lokale overheid wel en welke zij niet zou mogen heffen.

## B. Fiscale doelstelling

In de praktijk wordt in elk reglement verwezen naar de “*financiële toestand*” of de “*financiële behoefte*” van de gemeente. Deze fiscale doelstelling wordt eveneens geacht reeds aanwezig te zijn wanneer zij niet vermeld wordt in het belastingreglement, daar ze geacht wordt voort te komen uit de loutere aanname ervan<sup>14</sup> (behoudens uiteraard in geval van vermeldingen in het belastingreglement die anders doen vermoeden). De vraag dient te worden gesteld of deze al te ruime verwijzing, al dan niet impliciet, op zich voldoende is om de aanname van een bepaald reglement te verantwoorden. De rechtspraak stelt evenwel vast dat een dergelijke motivering voldoende is om een gemeentelijk belastingreglement aan te nemen<sup>15</sup>.

De vraag rijst evenwel of een belastingreglement, naast een fiscale doelstelling, ook nog een andere doelstelling kan, mag of moet hebben, en wat de verhouding tussen deze doelstellingen zou moeten zijn en hoe deze verhouding dan wel zou moeten worden vastgesteld.

Er bestaat geen betwisting over het gegeven dat een belastingreglement een niet-fiscale nevendoelelstelling kan nastreven, en aldus een belasting kan

---

<sup>12</sup> M. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale en Regionale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2015, p. 14, onder verwijzing naar Luik 2 mei 1990, FJF nr. 1990/140.

<sup>13</sup> RvS 20 oktober 2011, nrs. 215.929 en 215.930, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be).

<sup>14</sup> RvS 20 oktober 2011, nr. 215.930, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be).

<sup>15</sup> RvS 28 november 2014, nr. 229.394, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be).



vestigen die zij prioritair richt op activiteiten die zij meer bekritiseerbaar acht dan anderen en waarvan zij de ontwikkeling weinig wenselijk acht<sup>16</sup>. Er bestaat evenmin betwisting over het gegeven dat er geen wettelijke of grondwettelijke bepaling voorhanden is, die vereist dat er een band bestaat tussen de betrokken niet-fiscale nevendoelelstelling en de materiële bevoegdheid van de gemeente<sup>17</sup>.

Over de manier waarop het bijkomend karakter van deze doelstelling kan worden vastgesteld en de vraag of het belastingreglement ook een niet-fiscale hoofddoelelstelling kan hebben, waarbij de fiscale doelstelling de nevendoelelstelling wordt, bestaat minder duidelijkheid.

Naar onze mening is het, zodra een belastingreglement verwijst naar de financiële toestand van de gemeente en in zoverre uit de preambule of enig ander document niet uitdrukkelijk zou blijken dat de niet-fiscale doelstelling zou prevaleren op de fiscale doelstelling, niet mogelijk om na te gaan wat de verhouding is tussen de fiscale doelstelling en de niet-fiscale doelstelling, zodat evenmin kan worden besloten dat de niet-fiscale doelstelling de hoofddoelelstelling van het belastingreglement is. De rechtspraak meent zulke omstandigheden evenwel te kunnen afleiden uit de hoogte van de belasting<sup>18</sup>, dan wel uit het feit of de belasting voor de belastingplichtigen een ongeoorloofd nadeel zou veroorzaken<sup>19</sup>. Deze omstandigheden kunnen evenwel een geheel andere oorzaak hebben, die op zich geen enkel verband houdt met het karakter van de niet-fiscale doelstelling.

De Raad van State oordeelde ter zake reeds dat een gemeentelijke belasting die het tarief van de belasting verhoogt in zoverre een door een andere overheid bestrafbare wederrechtelijke toestand het belastbaar feit uitmaakt, ontoelaatbaar is, nu een belasting geen sanctie kan zijn doch men op deze manier de belasting gaat vereenzelvigen met een sanctie<sup>20</sup>. Wij stellen ons vragen bij de grondwettelijkheid van deze rechtspraak, die zonder meer aanneemt dat het in aanmerking nemen van een door een andere overheid gesanctioneerde toestand leidt tot het besluit dat het belastingreglement een niet-fiscale hoofddoelelstelling zou krijgen, temeer daar andere rechtspraak aanvaardt dat de taxatie van

16 Rb. Brugge 19 maart 2012, nr. AR 11/500/A, *LRB* 2012, afl. 2-3, 96-97.

17 GwH 15 december 2011, nr. 189/2011, overw.. B.8.1 en RvS 24 december 2013, nr. 225.950, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be).

18 RvS 25 juni 2009, nr. 194.645, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be).

19 Antwerpen 6 september 2011, nr. 2010/AR/737, *LRB* 2011, afl. 4, p. 73-75.

20 RvS 22 november 2016, nr. 236.487, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be).

een (mogelijk) onwettige toestand niet verhindert dat deze belasting nog steeds een fiscaal hoofddoel heeft<sup>21</sup>.

Rest uiteraard nog de eigenlijke vraag naar de geoorloofdheid van een lokale belasting die een (vastgestelde) niet-fiscale hoofddoelstelling heeft. Deze belastingen zijn slechts geoorloofd indien een hogere overheid de gemeente machtigt om een dergelijke belasting in te voeren en de gemeente daarbij de krijtlijnen respecteert zoals zij vastgesteld werden door de hogere overheid. Voorbeelden zijn de gemeentelijke belastingen op onbebouwde bouwgronden in woongebied of onbebouwde kavels<sup>22</sup> en de gemeentelijke belasting op niet bebouwde gronden, gelegen in gebieden bestemd voor industrie volgens het plannenregister en palend aan een openbare weg die voldoende is uitgerust zoals bepaald in artikel 4.3.5, §1 VCRO<sup>23</sup>.

In andere omstandigheden wordt dergelijke belasting niet geoorloofd geacht<sup>24</sup>. Het is evenwel zoeken naar een (grond)wettelijke grondslag hiervoor, in de omstandigheid dat de niet-fiscale hoofddoelstelling zou behoren tot de gemeentelijke bevoegdheden, en de rechtsvraag of deze grondslag zou voortkomen uit het rechtsbegrip “belastingen” blijft voorlopig onbeantwoord. Het lijkt ons aangezien om, in navolging van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en in de zoektocht naar een verantwoording voor voormelde beperking van de gemeentelijke belastingbevoegdheid, voor deze doeleinden de definitie van een belasting te gaan uitbreiden, en hieraan toe te voegen dat een belasting “in eerste instantie” als doelstelling dient te hebben middelen te verwerven om uitgaven van algemeen nut te dekken<sup>25</sup>. Het feit dat ook de belasting die een niet-fiscale hoofddoelstelling heeft een opbrengst genereert die bestemd is om de uitgaven van algemeen nut te dekken, is dan niet meer relevant. Dit is dan immers niet meer de doelstelling “in eerste instantie”.

21 RvS 19 april 2007, nr. 170.186, [www.raadvanstate.be](http://www.raadvanstate.be) en Antwerpen 25 oktober 2016, nr. 2015/AR/169, *LRB* 2016, afl. 3-4, 144-146.

22 Artikel 3.2.5 e.v. van het decreet van 27 maart 2009 betreffende het grond- en pandenbeleid, *BS* 15 mei 2009. Zie voor een toepassing hiervan Gent 17 januari 2017, nr. 2015/AR/322, *LRB* 2017, afl. 1, 58-59.

23 Art. 5.6.2. Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening, *BS* 20 augustus 2009, ed. 2.

24 M. DE JONCKHEERE, “Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel”, *TFR* 2014, afl. 457, 264-269 en R. DEMEUSE, “Les règlements-taxes communaux: outils de lutte contre les comportements prohibés?”, *RFRL* 2017, afl. 4, 296-297.

25 GwH 19 maart 2009, nr. 52/2009, overw. B.5.1.

### C. Belastingvrijdom

Ook het voorwerp van de belastingheffing wordt beperkt door het rechtsbegrip “belastingen”. De openbare domeingoederen van de Staat en zijn private domeingoederen die bestemd zijn voor een openbare dienst of een dienst van openbaar nut, zijn, uit hun aard, niet aan lokale belastingen onderworpen. Deze goederen zijn bijgevolg slechts aan belastingen onderworpen als een wettelijke bepaling daarin uitdrukkelijk voorziet. Artikel 172, 2e lid van de Grondwet, overeenkomstig hetwelk geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet, is niet van toepassing<sup>26</sup>.

Met de Staat worden bedoeld de politieke overheden, zijnde de Belgische Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies en de gemeenten. Goederen van publieke rechtspersonen kunnen slechts genieten van eenzelfde vrijstelling indien deze voorzien werd in hun organieke wetgeving, dan wel wanneer zij uitdrukkelijk worden gelijkgesteld met de Staat<sup>27</sup>.

Met openbaar domein wordt bedoeld alle goederen die van nature of uit hun aard bestemd zijn voor het gebruik van allen (wegen, stranden,...). Met private domeingoederen worden bedoeld de goederen die uit hun aard wel vatbaar zijn voor private eigendom, maar door de overheid expliciet of impliciet geaffecteerd worden voor het gebruik van allen of voor een openbare dienst<sup>28</sup>.

Deze “vrijstelling” van belasting lijkt zijn oorsprong te vinden in het feit dat een belasting, bestemd om in de financiering van de openbare dienstverlening te voorzien, de goederen van de Staat, die door hun aanwending zelf bijdragen tot de gemeentelijke dienstverlening, niet kan treffen<sup>29</sup>.

---

26 Cass. 23 februari 2018, AR F.16.0102.F, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

27 K. ROSSIGNOL, *De (on)belastbaarheid van de overheid*, Brugge, die Keure, 2016, 349.

28 *Ibid.*, 334.

29 Cass. 11 april 1894, *Pas.* 1894, I, 167.

### 3. VERSCHILLENDE SOORTEN HEFFINGEN

Het nut van het onderscheid tussen de verschillende soorten heffingen komt tot uiting op het niveau van de fiscale autonomie. Binnen gemeentelijke belastingen kunnen acht indelingen worden gemaakt<sup>30</sup>:

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

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

#### A. Opcentiemen of aanvullende belastingen

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

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

Alle bepalingen van de hoofdbelasting gelden tevens voor de opcentiemen. De aanduiding van het subject, object, belastbare materie, aanslagvoorwaarden, vrijstelling en dergelijke gebeurt door de overheid die de hoofdbelasting instelt<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Zie ook M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid. Fiscaaljuridische aspecten*, Brugge, die Keure, 1996, p. 78.

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 79 en *Parl. St.* VI. Parl. 2017-2018, nr. 1460-1, 3.