

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 213.750 van 8 juni 2011
in de zaak A. 176.339/XIV-32.834**

In zake : de gemeente HERENT
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Guido De Wit en Philippe Rens
kantoor houdend te 1000 Brussel
Brederodestraat 13
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

het VLAAMSE GEWEST, vertegenwoordigd door de Vlaamse
regering
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Jean-Paul Lavigne
kantoor houdend te 3800 Sint-Truiden
Tongersesteenweg 15
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 29 augustus 2008, strekt tot de
nietigverklaring van het ministerieel besluit van 30 juni 2006 houdende
vernietiging van het gemeenteraadsbesluit van 13 december 2005 van Herent
houdende heffing van een belasting op economische activiteiten van
rechtspersonen en van niet in de gemeentelijke bevolkingsregisters ingeschreven
natuurlijke personen.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Auditeur Patricia De Somere heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 27 april 2011.

Staatsraad Stephan De Taeye heeft verslag uitgebracht.

Advocaten Guido De Wit en Philippe Rens, die verschijnen voor de verzoekende partij, en advocaat Jean-Paul Lavigne, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Patricia De Somere heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

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

III. Feiten

3.1. Bij besluit van de gemeenteraad van de gemeente Herent van 13 december 2005 wordt een “belasting op de economische activiteiten van de

rechtspersonen en van de niet in de gemeentelijke bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen” goedgekeurd.

Luidens artikel 1 van dit besluit wordt van 1 januari 2005 tot en met 31 december 2005 een jaarlijkse kohierbelasting gevestigd op de rechtspersonen en op de niet in de gemeentelijke bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen die op het grondgebied van de gemeente een in artikel 2 vermelde economische activiteit uitoefenen.

De belastingplichtigen worden in artikel 2 als volgt omschreven:

“Artikel 2: De belasting is van toepassing op de rechtspersonen en op de niet in de gemeentelijke bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen die op 1 januari 2005 voor het dienstjaar 2005 en op 1 januari 2006 voor het dienstjaar 2006 als hoofd- of bijkomende economische activiteit op het grondgebied van de gemeente:

- een nijverheids-, landbouw-, tuinbouw- of handelsbedrijf exploiteren;
- een vrij beroep of een andere zelfstandige beroeps- of bedrijfsactiviteit uitoefenen;

- een andere economische activiteit uitoefenen

Een landbouwactiviteit omvat, maar is niet beperkt tot, akkerbouw, weidebouw, bosbouw en/of veeteelt.

De rechtspersonen die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn, zijn niet aan de belasting onderworpen.

De natuurlijke personen die zich in een identieke feitelijke situatie bevinden als de rechtspersonen die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn, zijn evenmin aan de belasting onderworpen.”.

Het tarief van de belasting wordt in artikel 4 als volgt vastgesteld:

“Artikel 4: De belasting is verschuldigd afzonderlijk per door de belastingplichtige gebruikte of tot zijn/haar gebruik voorbehouden oppervlakte voor de onder artikel 2 vermelde economische activiteiten in de gemeente Herent, met inbegrip van alle aanliggende terreinen en aanhorigheden die een functionele band hebben met de uitoefening van de economische activiteit, zoals kantoren, wachtkamers, opslagplaatsen, privé toegangswegen, parkeerterreinen en dergelijke. De oppervlakte van groenzones en van braakliggende grond moet niet in aanmerking worden genomen voor de bepaling van het tarief van de verschuldigde belasting.

Het bedrag per door de belastingplichtige gebruikte of tot zijn/haar gebruik voorbehouden oppervlakte wordt als volgt bepaald, met een minimum van 375,00 €:

1. Land -en tuinbouwbedrijvigheid:

Indien de oppervlakte die gebruikt wordt voor het uitoefenen van de

economische activiteit

- a. minder dan 20.000m² bedraagt: 375,00 €
- b. 20.000m² of meer, maar minder dan 30.000m² bedraagt: 625,00 €
- c. 30.000m² of meer bedraagt: 870,00 €

2. Industriële, ambachtelijke, handelsbedrijvigheid, vrije beroepen of een andere bedrijvigheid:

Indien de oppervlakte die gebruikt wordt voor het uitoefenen van de economische activiteit:

- minder dan 250m² bedraagt: 375,00 €
- a. 250m² of meer, maar minder dan 500m² bedraagt: 500,00 €
- b. 500m² of meer, maar minder dan 1.000m² bedraagt: 625,00 €
- c. 1.000m² of meer, maar minder dan 2.000m² bedraagt: 750,00 €
- d. 2.000m² of meer bedraagt: 870,00 €

3. Gemengde bedrijvigheid:

Indien het gaat om een gemengde bedrijvigheid die gedeeltelijk onder art. 4 1. en gedeeltelijk onder art. 4 2. valt, wordt de hoogste categorie aangerekend.”.

3.2. Bij besluit van 24 februari 2005 van de gouverneur van de provincie Vlaams-Brabant wordt het voormelde gemeenteraadsbesluit van de gemeente Herent van 13 december 2005, in het kader van het algemeen administratief toezicht, in zijn uitvoering geschorst.

3.3. Nadat de gemeenteraad van de gemeente Herent op 18 april 2006 heeft beslist om het geschorste gemeenteraadsbesluit van 13 december 2005 te handhaven, wordt dit besluit op 30 juni 2006 door de Vlaamse minister van Binnenlands Bestuur, Stedenbeleid, Wonen en Inburgering op grond van de volgende overwegingen vernietigd:

“Overwegende dat door het raadsbesluit van de gemeente Herent van 13 december 2005 voor de dienstjaren 2005 en 2006, een gemeentebelasting wordt gevestigd op de economische activiteiten van rechtspersonen en van niet in de bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen. Overeenkomstig artikel 2 van het reglement gaat het om alle mogelijke economische activiteiten: nijverheids-, landbouw-, tuinbouw- of handelsbedrijven, vrije beroepen en zelfstandigen.

De belasting wordt berekend in functie van de voor de activiteit gebruikte oppervlakte en variërend volgens de aard van de bedrijvigheid. Het minimumtarief bedraagt 375 €. De belasting is niet toepasselijk op rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting en op natuurlijke personen die zich in een gelijkaardige situatie bevinden.

Overwegende dat de uitvoering van het voormeld raadsbesluit werd geschorst wegens schending van het gelijkheidsbeginsel:

- omdat niet voldoende is verantwoord waarom enkel de economische activiteiten van rechtspersonen en van niet in de bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen worden belast. Deze beide categorieën

zijn weliswaar niet onderworpen aan de aanvullende belasting op de personenbelasting maar dit is niet relevant voor de mate waarin zij genieten van de gemeentelijke dienstverlening en infrastructuur;

- omdat de belasting niet toepasselijk is op natuurlijke personen die zich in eenzelfde situatie bevinden als rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Het is niet duidelijk om welke categorie personen het hier juist gaat maar afgezien daarvan wordt ook geen redelijke verantwoording gegeven voor dit onderscheid. Het niet onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting betekent niet dat er geen gebruik wordt gemaakt van de gemeentelijke dienstverlening.

Overwegende dat het rechtvaardigingsbesluit van de gemeente Herent van 18 april 2006 tegen de argumentatie van het schorsingsbesluit inbrengt dat:

- het belasten van economische activiteiten van rechtspersonen en van niet in de bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen, dus met uitsluiting van economische activiteiten van wel in de bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen, verantwoord is omdat deze categorieën geen aanvullende personenbelasting betalen terwijl zij toch van de gemeentelijke dienstverlening genieten. Er wordt verwezen naar een cassatiearrest waarin het ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters wordt aanvaard als pertinent onderscheidingscriterium.
- rechtspersonen die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn, zijn deze die geen winstoogmerk nastreven (naast de in het wetboek van Inkomstenbelastingen genoemde openbare instellingen.) Het vrijstellen van deze rechtspersonen in gemeentebelastingen is gebruikelijk en aanvaard. De gemeente verleent deze vrijstelling om het verenigingsleven aan te moedigen. Anderzijds heeft zij willen voorkomen dat natuurlijke personen die een activiteit van privé of algemeen belang uitoefenen, gelijkaardig aan die van rechtspersonen die zonder winstoogmerk werken, ongelijk zouden worden behandeld. De gemeente stelt dat deze omschrijving voldoende duidelijk is en dat het onjuist is te beweren dat natuurlijke personen zich niet in dezelfde situatie kunnen bevinden als rechtspersonen omdat zij per definitie geen rechtspersonen zijn;

Overwegende dat de Raad van State met het arrest nr. 129.347 van 16 maart 2004 een gemeentebelasting op vennootschappen heeft vernietigd wegens strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Volgens de Raad is het verschil in behandeling tussen vennootschappen en anderen die een economische activiteit uitoefenen niet verantwoord. Dat vennootschappen doorgaans groter zijn dan eenmanszaken is onvoldoende reden om eenmanszaken zonder meer van de belasting vrij te stellen. Ook de bijdrage via de aanvullende personenbelasting omwille van de inschrijving in het bevolkingsregister is geen pertinent criterium omdat het genot van de collectieve dienstverlening, noch de hinder die de uitoefening van de economische activiteit teweegbrengt, enig verband vertonen met de plaats van inschrijving in de bevolkingsregisters. Het staat trouwens geenszins vast dat natuurlijke personen die een eenmanszaak exploiteren op het grondgebied van de gemeente, daar ook effectief in de bevolkingsregisters zijn ingeschreven. Zij zijn daarin volkomen vrij en aan geen enkele verplichting onderworpen. Dit onderstreept het gebrek aan relevantie van de inschrijving in de bevolkingsregisters en van het argument van de betaling van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting;

Overwegende dat de raadsbeslissing van 13 december 2005 van de gemeente Herent inspeelt op de argumentatie van de Raad van State door het voorwerp van de belasting, in oudere reglementen enkel gevestigd op economische activiteiten van rechtspersonen, uit te breiden naar economische activiteiten van natuurlijke

personen niet ingeschreven in de gemeentelijke bevolkingsregisters. Deze groep wordt in het arrest immers genoemd als exemplarisch voor de stelling dat het niet ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters, en daarmee het niet onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting, geen relevant onderscheidingscriterium is. Daarmee neemt de gemeente echter enkel de discriminatie weg ten aanzien van de groep die als illustratie van de stelling wordt opgevoerd, de stelling zelf blijft nochtans onaangetast;

Overwegende dat de Raad van State in eerdere arresten (zie nr. 39.590 dd. 9 juni 1992, nr. 43.086 dd. 26 mei 1993, nr. 66.545 dd. 4 juni 1997) al heeft gesteld dat het onderworpen zijn, aan de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting geen aanvaardbaar onderscheidingscriterium is. De Raad stelde daarbij zelfs dat "de heffing van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting een vrije keuze van de gemeente is om deze belasting te heffen, wat haar echter geen vrijgeleide geeft om hiervoor een compensatie te zoeken door het creëren van - ditmaal ongeoorloofde - discriminaties op het gebied van belastingheffing.

Overwegende dat door het formuleren van het belastbaar voorwerp als "economische activiteiten van rechtspersonen en van niet in de bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen" de gemeente Herent blijkbaar een compenserende belasting heeft willen vestigen op wie niet onderworpen is aan de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting. Die compenserende belasting is echter niet vergelijkbaar met de APB gezien de grondslag van de belasting totaal verschillend is. Inzake de APB is deze grondslag dezelfde als die van de basisheffing, i.c. het netto-belastbaar inkomen dat verworven werd tijdens het voorafgaande jaar. Inzake de voorliggende gemeentebelasting van de gemeente Herent is de grondslag de voor de economische activiteit aangewende oppervlakte;

Overwegende dat die compenserende belasting, zoals gedefinieerd in het raadsbesluit van Herent van 13 december 2005, op haar beurt een nieuwe ongelijkheid creëert tussen natuurlijke personen niet ingeschreven in de bevolkingsregisters maar die economische activiteiten uitoefenen zoals bedoeld in het belastingreglement, en andere natuurlijke personen niet ingeschreven in de bevolkingsregisters van de gemeente;

Overwegende dat de argumentatie van het arrest van het Hof van Cassatie van 4 januari 2002, waarin het onderworpen zijn aan de APB wel als onderscheidingscriterium werd aanvaard in een gemeentebelasting, niet zonder meer kan overgenomen worden. Die argumentatie betrof specifiek een gemeentebelasting op kantoorruimten van de gemeente Elsene waarin een hoger tarief werd aangerekend indien de eigenaar of gebruiker van het kantoor een rechtspersoon is, of een niet in de bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke persoon. Behalve het louter financieel doel had deze belasting eigenlijk ook de bedoeling het gebruik van gebouwen voor kantoorruimte, vooral in de woonzone, te ontmoedigen. Deze gebouwen die niet voor bewoning kunnen worden aangewend, hebben een mogelijke invloed op het inwoneraantal en betekenen voor de gemeente dus een ontvangstenderving inzake APB en ook uit het gemeentefonds dat op basis van het inwoneraantal is berekend.

Dit bijsturend effect is er niet in de gemeentebelasting van Herent;

Overwegende dat de door de gemeente geboden verantwoording onvoldoende is voor het verschillend behandelen van economische activiteiten van rechtspersonen en van natuurlijke personen niet-ingeschreven in de bevolkingsregisters van de gemeente zodat het belastingreglement derhalve strijdig is met het gelijkheidsbeginsel;

Overwegende dat artikel 2 van de belastingverordening van Herent van 13 december 2005 bepaalt dat de belasting niet toepasselijk is op rechtspersonen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen evenmin als op natuurlijke

personen die zich in een zelfde situatie bevinden;

Overwegende dat het moeilijk voorstelbaar is dat natuurlijke personen zich in een identieke situatie zouden bevinden als rechtspersonen omdat zij per definitie geen rechtspersonen zijn. Het is dus niet duidelijk welke categorie personen hier bedoeld wordt. Uit het rechtvaardigingsbesluit kan enkel worden afgeleid dat het gaat om activiteiten van privé of algemeen belang maar uitgeoefend zonder winstoogmerk. Deze omschrijving blijft echter vaag en onduidelijk zodat er niet met voldoende zekerheid zal kunnen uit opgemaakt worden in welke concrete gevallen de belasting toepasselijk is of niet;”.

Dit is de bestreden beslissing.

IV. Onderzoek van de middelen

A. Eerste middel

Uiteenzetting van het middel

4.1. De verzoekende partij voert in een eerste middel aan dat de bestreden beslissing het gemeenteraadsbesluit van 13 december 2005 vernietigt omdat het ingevoerde belastingreglement strijdig zou zijn met het gelijkheidsbeginsel, terwijl het belastingreglement het gelijkheidsbeginsel niet schendt.

Zij zet uiteen dat zij voor de dienstjaren 1996 tot 2004 een belasting op de economische activiteiten van rechtspersonen vestigde. Dit belastingreglement werd door de gouverneur van de provincie Vlaams-Brabant geschorst omwille van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel omdat natuurlijke personen, niet-ingeschreven in de bevolkingsregister van de gemeente, die economisch actief zijn in de gemeente, niet aan de belasting waren onderworpen. De rechtspersonen en natuurlijke personen, niet ingeschreven in de bevolkingsregisters, maken gebruik van de gemeentelijke diensten en infrastructuur zonder dat zij onderworpen zijn aan de gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting, hetgeen niet strookt met de wens van de verzoekende partij om de gemeentelijke belastingdruk op een redelijke wijze te spreiden over de personen die van deze diensten en infrastructuur gebruik maken. De onderwerping van de

niet in de bevolkingsregisters ingeschreven natuurlijke personen die actief zijn in de gemeente maakt een einde aan de door de gouverneur opgeworpen discriminatie tussen natuurlijke personen en rechtspersonen die beiden economisch actief zijn in de gemeente.

De bestreden beslissing stelt dat het onderworpen zijn aan de gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting geen aanvaardbaar onderscheidingscriterium is. De verzoekende partij is echter van mening dat dit wel het geval is, om vier redenen.

Reeds in 1995 stelde de toenmalige minister van Binnenlandse Aangelegenheden in een brief aan de minister van Financiën dat een gemeentelijke belasting op rechtspersonen redelijk is omdat zij aan de gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting ontsnappen.

In een arrest van 19 mei 2000 stelt het hof van beroep te Brussel betreffende een belasting op kantoorruimten, dat het gehanteerde criterium van onderscheid, met name de inschrijving in de bevolkingsregisters, objectief en redelijkerwijze verantwoord is, rekening houdend met het substantiële verlies van inkomsten, verschuldigd door natuurlijke personen, door het verlies van gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting en door het verlies van dotaties van het Gemeentefonds. Het Hof van Cassatie bevestigde op 4 januari 2002 uitdrukkelijk het standpunt van het hof van beroep.

De argumentatie in de bestreden beslissing dat bovenvermeld arrest van het Hof van Cassatie niet als een bevestiging kan worden gezien, omdat de betreffende gemeentebelasting, naast het louter financieel belang, ook nog het ontmoedigen van het gebruik van gebouwen voor kantoorruimten nastreefde, kan niet worden gevolgd. Het Hof oordeelde enkel dat het van toepassing zijn van een hoger tarief wanneer de belastingplichtige een rechtspersoon is of een natuurlijke persoon die niet is ingeschreven in de bevolkingsregisters, gerechtvaardigd is, rekening houdend met het substantieel verlies aan inkomsten. Het feit dat de betreffende belasting ook nog een ander doel nastreefde, was voor het Hof van Cassatie geen belang bij zijn beoordeling.

Ook de Raad van State heeft in een arrest van 14 maart 2000 geoordeeld dat het onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting een gerechtvaardigd differentiatie criterium uitmaakt. Hoewel de betwisting hier sloeg op de vraag of een gemeentelijke belasting mocht worden ingevoerd om een niet-fiscaal doel na te streven, met name het bestrijden van het gebruik van woningen als kantoorruimte, en derhalve geen betrekking had op de rechtmatigheid van de compenserende belasting, aanvaardt de Raad uitdrukkelijk het budgettaire hoofddoel dat erin bestaat een compensatie te zoeken voor het feit dat geen gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting worden betaald.

Ten slotte is het voor de verzoekende partij feitelijk gezien geen vrije keuze om gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting te heffen. Zij vormen de belangrijkste inkomstenbron en zonder zou zij niet voldoende financiële middelen hebben om haar gemeentelijke taken uit te oefenen.

De bestreden beslissing stelt dat een ongerechtvaardigd onderscheid wordt gemaakt tussen natuurlijke personen, niet ingeschreven in de bevolkingsregisters van de gemeente Herent maar die er economisch actief zijn, en andere natuurlijke personen die niet in de bevolkingsregisters van de gemeente zijn ingeschreven.

Deze stelling is niet correct. Het vernietigde belastingreglement zou een redelijke spreiding tot stand brengen van de gemeentelijke belastingdruk over de personen die gebruik maken van de gemeentelijke diensten en infrastructuur. Er kan redelijkerwijze worden aangenomen dat de natuurlijke personen die niet zijn ingeschreven in de bevolkingsregisters van de gemeente Herent en er niet economisch actief zijn, niet of ten minste in mindere mate gebruik maken van de gemeentelijke dienstverlening en infrastructuur. De onderwerping van deze natuurlijke personen aan de belasting zou onrechtvaardig zijn.

De bestreden beslissing stelt dat de verzoekende partij blijkbaar een compenserende belasting heeft willen vestigen op wie niet onderworpen is aan de gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting, doch dat deze

compenserende belasting niet vergelijkbaar is met deze gemeentelijke opcentiemen omdat de grondslag totaal verschillend is.

Het gelijkheidsbeginsel vereist geenszins dat deze belasting op rechtspersonen en natuurlijke personen op identieke wijze als de gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting moet worden vastgesteld, met name als een percentage van de inkomstenbelastingen, hetgeen zelfs verboden is, gelet op artikel 464 W.I.B./92. Bovendien wenst zij geenszins het inkomen van rechtspersonen of natuurlijke personen bijkomend te belasten, doch zoekt zij een meer gelijke spreiding van de kost die voortvloeit uit het gebruik van de gemeentelijke faciliteiten. Als berekeningsbasis voor het vaststellen van de omvang van de belasting hanteert de gemeente de oppervlakte die de rechtspersoon of natuurlijke persoon voor zijn activiteit op het grondgebied van de gemeente gebruikt. Deze berekeningsbasis is meer in functie van het effectieve gebruik van de gemeentelijke faciliteiten dan een berekening op basis van het inkomen van desbetreffende natuurlijke persoon.

4.2. De verzoekende partij stelt in haar memorie van wederantwoord dat zij in haar eerste middel heeft gesteld dat de bestreden beslissing onwettig is omdat op een onwettige wijze werd geoordeeld dat het belastingreglement in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Zij kan dit middel enkel ontwikkelen door aan te tonen dat haar belastingreglement niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Aangezien de minister ten onrechte geen rekening heeft gehouden met haar motieven, is de bestreden beslissing ook op zich onwettig omdat het een verkeerde toepassing heeft gemaakt van het gelijkheidsbeginsel. Een verkeerde toepassing van het gelijkheidsbeginsel in een ministerieel besluit dient zelfs ambtshalve door de Raad van State te worden opgeworpen.

De verwerende partij argumenteert weliswaar dat de gegeven verantwoording inzake de conformiteit van het belastingreglement met het gelijkheidsbeginsel achterhaald is, gelet op het arrest van de Raad van State van 16 maart 2004 en de omzendbrief van 14 juli 2004, maar het arrest van 16 maart 2004 doet geen afbreuk aan de argumentatie opgenomen in het verzoekschrift. Het

arrest had met name betrekking op een belastingreglement waarbij een belasting werd gevestigd op welbepaalde vennootschappen en niet op natuurlijke personen die een gelijkaardige activiteit uitoefenen. Het belastingreglement van de verzoekende partij is daarentegen zowel van toepassing op vennootschappen als op natuurlijke personen, voor zover deze niet zijn ingeschreven in de bevolkingsregisters van de gemeente. De feitelijke situatie is bijgevolg geenszins vergelijkbaar. Bovendien kwam het belastingreglement juist tegemoet aan de bezwaren geuit in dit arrest en voorziet het namelijk dat er niet langer een onderscheid wordt gemaakt tussen rechtspersonen en natuurlijke personen die beiden economisch actief zijn in de gemeente.

Het voorgaande geldt eveneens voor wat de gecoördineerde omzendbrief inzake gemeentefiscaliteit van 14 juli 2004 betreft, die enkel handelt over gemeentebelastingen van toepassing op rechtspersonen.

Ook de aangehaalde arresten van het hof van beroep te Brussel en het Hof van Cassatie zijn wel degelijk nog pertinent. Het belastingreglement van de verzoekende partij voorziet in een gelijkaardige verschillende behandeling als diegene die werd voorgelegd aan het Hof van Beroep te Brussel. Rechtspersonen en natuurlijke personen die niet ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters van de gemeente, die economisch actief zijn in de gemeente, zijn aan de belasting onderworpen, terwijl natuurlijke personen die ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters van de gemeente er niet aan onderworpen zijn.

De bestreden beslissing kon niet wettig oordelen dat het belastingreglement in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Het ministerieel besluit heeft bijgevolg een beslissing genomen die in alle wettelijkheid en redelijkheid niet kon worden genomen op basis van de feiten die haar werden voorgelegd.

4.3. In haar laatste memorie stelt de verzoekende partij nog dat zij het van eminent belang vindt dat de gemeentelijke belastingdruk, gelet op de “gedragenheid” van het gemeentelijk beleid, op een redelijke wijze wordt gespreid over alle personen die van de gemeentelijke diensten en infrastructuur gebruik maken.

Natuurlijke personen die ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters van de verzoekende partij maken gebruik van de gemeentelijke diensten en infrastructuur van de verzoekende partij. Deze natuurlijke personen zijn onderworpen aan de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting en kunnen op deze manier geacht worden de verzoekende partij te vergoeden voor het gebruik van de gemeentelijke diensten en infrastructuur. Rechtspersonen en natuurlijke personen die niet in de bevolkingsregisters van de verzoekende partij ingeschreven zijn, maken tevens gebruik van de gemeentelijke diensten en infrastructuur van de verzoekende partij, indien zij op haar grondgebied economisch actief zijn en dit zonder dat zij de verzoekende partij hiervoor vergoeden, aangezien zij niet onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting, gelet op het verbod vervat in het Wetboek Inkomstenbelastingen 1992. De verzoekende partij wenste daarom zulke rechtspersonen en natuurlijke personen te onderwerpen aan een gemeentebelasting. Op die manier wordt de gemeentelijke belastingdruk op een redelijke wijze gespreid over alle personen die van de gemeentelijke diensten en infrastructuur gebruik maken. Het is vanuit deze algemene doelstelling evident dat de natuurlijke personen die ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters van de verzoekende partij, ook al zijn ze er economisch actief, niet aan de betwiste gemeentebelasting onderworpen worden. Dit laatste wel doen, zou juist een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel uitmaken, aangezien de ingeschreven natuurlijke personen die economisch actief zijn op het grondgebied van de verzoekende partij, tweemaal voor het gebruik van de gemeentelijke dienstverlening en infrastructuur zouden moeten betalen.

Bovendien, zelfs indien zou geoordeeld worden dat het betwiste belastingsreglement een nieuwe ongelijkheid in het leven roept, aangezien een vrijstelling van belasting zou worden toegekend aan natuurlijke personen die ingeschreven zijn in de bevolkingsregisters van de verzoekende partij en tevens op haar grondgebied actief zijn, quod non, dan nog dient te worden geoordeeld dat dergelijk onderscheid in casu gerechtvaardigd is, gelet op de bestaande rechtspraak van het Hof van Cassatie en de Raad van State terzake.

Beoordeling

4.4. Uit de lezing van het middel blijkt dat de verzoekende partij kritiek heeft op de juistheid van de motieven van de bestreden beslissing en dat zij derhalve, impliciet doch zeker, de schending van de materiële motiveringsplicht aanvoert. Het betoog in de memorie van antwoord van de verwerende partij dat de kritiek van de verzoekende partij zich beperkt tot het hernemen van de argumentatie in het rechtvaardigingsbesluit van het college van burgemeester en schepenen van 18 april 2006 eerder dan een fundamentele kritiek te uiten op de bestreden beslissing, wordt niet bijgetreden.

4.5. De in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet vervatte regels met betrekking tot de gelijkheid en de niet-discriminatie inzake belastingen staan er niet aan in de weg dat een verschillende fiscale behandeling wordt ingesteld ten aanzien van bepaalde categorieën van personen, althans voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Die verantwoording moet onder meer voldoende verband houden met de aard en het doel van de belasting.

4.6. Wat haar aard betreft, wordt vastgesteld dat de kwestieuze belasting verschuldigd is door rechtspersonen en door niet in het bevolkingsregister ingeschreven natuurlijke personen wegens het uitoefenen van een economische activiteit en dat zij wordt berekend in functie van de voor deze economische activiteit gebruikte oppervlakte en de aard van de bedrijvigheid. De aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting heeft daarentegen als grondslag de personenbelasting van de rijksinwoners die in de gemeente hun werkelijke woonplaats hebben.

4.7. De vraag of al dan niet aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting verschuldigd is, komt de Raad van State niet voor als een pertinent criterium om te bepalen of de belasting op het uitoefenen van een economische activiteit op het grondgebied van een gemeente al dan niet

verschuldigd is, aangezien de kwestieuze belasting op het uitoefenen van een economische activiteit, gezien haar grondslag, een eigen, van de voormelde aanvullende gemeentebelasting volledig te onderscheiden aard heeft, zodat het voormelde criterium geen voldoende verband houdt met de aard van de kwestieuze belasting. De omstandigheid dat de inwoners van de gemeente onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting, kan dan ook geen verantwoording bieden om hen vrij te stellen van de kwestieuze, specifiek op de economische activiteit geheven belasting.

4.8. Noch het argument van de verwerende partij dat de gemeente feitelijk gezien geen vrije keuze heeft om gemeentelijke opcentiemen op de personenbelasting te heffen omdat zij anders over onvoldoende financiële middelen zou beschikken en dat de gemeente wettelijk gezien geen opcentiemen op de rechtspersonen- en vennootschapsbelasting kan heffen, noch het in de laatste memorie van de verwerende partij gevoerde betoog dat het onderwerpen aan de kwestieuze belasting van degenen die in de bevolkingsregisters van de verzoekende partij ingeschreven zijn en die er economisch actief zijn juist een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel zou uitmaken, aangezien de laatstgenoemde personen in dat geval tweemaal voor het gebruik van de gemeentelijke dienstverlening en infrastructuur zouden moeten betalen, doen aan de onder randnummer 4.7 vastgestelde onwettigheid van het kwestieuze belastingreglement enige afbreuk.

4.9. Gelet op wat voorafgaat, wordt in de bestreden beslissing terecht geoordeeld dat het onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting geen aanvaardbaar onderscheidingscriterium is. Dit motief volstaat om de bestreden beslissing te dragen. De gebeurlijke gegrondheid van de kritiek op de overige motieven van de bestreden beslissing, kan niet tot de vernietiging van de bestreden beslissing leiden, zodat de verzoekende partij zonder belang is bij deze onderdelen van het middel.

Het eerste middel wordt verworpen.

B. Tweede middel

Uiteenzetting van het middel

5.1. De verzoekende partij voert in een tweede middel aan dat de bestreden beslissing overweegt dat het niet duidelijk is in welke concrete gevallen de belasting toepasselijk is of niet, gelet op de vrijstelling voor natuurlijke personen die zich in een identieke feitelijke situatie bevinden als rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, terwijl deze vrijstelling klaar en duidelijk is.

5.2. De verzoekende partij betoogt in haar memorie van wederantwoord nog dat het beginsel van winsttoogmerk, dat het onderscheidend criterium betreft voor de vrijstelling, wel voldoende duidelijk is. Dit criterium wordt in het recht algemeen toegepast. Zo vormt het een onderscheidingscriterium tussen de toepasselijkheid van de rechtspersonen- en de vennootschapsbelasting in de inkomstenbelasting, tussen het verenigingsrecht en het vennootschapsrecht en tussen het burgerlijk recht en het handelsrecht.

5.3. De verzoekende partij stelt in haar laatste memorie, na erop gewezen te hebben dat het eerste middel gegrond is, dat zij een belang bij haar tweede middel heeft.

Beoordeling

5.4. Het middel is gericht tegen de vernietiging van artikel 2 van het belastingreglement, dat de natuurlijke personen die zich in een identieke feitelijke situatie bevinden als de rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, vrijstelt.

5.5. Bij de bespreking van het eerste middel werd geoordeeld dat de bestreden beslissing afdoende is gesteund op het motief dat de inschrijving in de

bevolkingsregisters van de gemeente geen aanvaardbaar onderscheidingscriterium is en derhalve het gelijkheidsbeginsel schendt.

Het in het huidig middel bekritiseerde motief is overtoollig. Het eventueel gegrond bevinden ervan kan niet tot de vernietiging van de bestreden beslissing leiden.

Het middel is onontvankelijk.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verzoekende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op 175 euro.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van 8 juni 2011, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

André Beirlaen,	kamervoorzitter,
Carlo Adams,	staatsraad,
Stephan De Taeye,	staatsraad,
bijgestaan door	
Christophe Verhaert,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Christophe Verhaert

André Beirlaen