

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

Xe KAMER

A R R E S T

**nr. 232.700 van 27 oktober 2015
in de zaak A. 201.379/X-16.000.**

In zake : Anne VANMEERHAEGHE
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Cies Gysen
kantoor houdend te 2800 Mechelen
Antwerpsesteenweg 16-18
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de GEMEENTE KLUISBERGEN
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Michel Maus
kantoor houdend te 9052 Gent
Rijvisschestraat 122
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 11 augustus 2011, strekt tot de nietigverklaring van het besluit van de gemeenteraad van de gemeente Kluisbergen van 15 december 2010 tot goedkeuring van een belastingreglement voor tweede verblijven voor de aanslagjaren 2010 tot en met 2013.

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.

Eerste auditeur Diane Mareen heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend. De verwerende 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 5 juni 2015.

Kamervoorzitter Johan Lust heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Bart Engelen, die *loco* advocaat Cies Gysen verschijnt voor de verzoekende partij, en advocaat Sylvie Vandenabeele, die *loco* advocaat Michel Maus verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Diane Mareen heeft een met dit arrest gedeeltelijk 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. Op 25 oktober 2007 keurt de gemeenteraad van Kluisbergen een belastingreglement op weekendverblijven en -huisjes goed voor een termijn van 1 januari 2008 tot 31 december 2013. De belasting wordt geheven op tweede verblijven, inclusief de weekendverblijven, en bedraagt jaarlijks 250 euro.

De gemeenteraad trekt het belastingreglement op 22 mei 2008 in vanwege “een aantal onduidelijkheden [...] waardoor misverstanden zouden kunnen ontstaan”. In de plaats wordt een nieuw belastingreglement voor weekendverblijven en -huisjes aangenomen voor de periode van 1 januari 2008 tot 31 december 2013. De belasting is verschuldigd voor tweede verblijven “met inbegrip van de met chalets gelijkgestelde caravans”. Het bedrag is bepaald op

350 euro per verblijf, met uitzondering van de met chalets gelijkgestelde caravans waarvoor het tarief 100 euro bedraagt.

De belasting van 22 mei 2008 wordt op 25 september 2008 aangepast wat haar overwegend gedeelte en artikel 7, in verband met de herhaling van de overtreding inzake de aangifte, betreft.

4. Op 15 december 2010 trekt de gemeenteraad het belastingreglement van 22 mei 2008, gewijzigd bij beslissing van 25 september 2008, in. Overwogen wordt dat het aangewezen is om het aan te passen “teneinde de tekortkomingen en onduidelijkheden op te vangen en het reglement op die manier meer werkbaar te maken”. Het wordt vervolgens vervangen “door een nieuw reglement”, waarbij voor de aanslagjaren 2010 tot en met 2013 een belasting wordt gevestigd op tweede verblijven op het grondgebied van de gemeente Kluisbergen. Dit nieuwe reglement is de bestreden beslissing.

Artikel 2 ervan luidt:

“Als tweede verblijf wordt beschouwd elke private woongelegenhed die op elk ogenblik geheel of gedeeltelijk voor bewoning kan worden gebruikt en waarvoor op 1 januari van het aanslagjaar niemand op dit adres is ingeschreven in de bevolkingsregisters of vreemdeling[en]registers van de gemeente.

Tweede verblijven zijn landhuizen, bungalows, appartementen, weekendhuisjes, optrekjes en alle andere vaste woongelegenheden met inbegrip van deze die zich op een kampeerterrein bevinden.”

Benevens “Lokalen die gebruikt worden voor het uitoefenen van een beroepsactiviteit”, vermeldt artikel 3 onder de gevallen die “niet onder toepassing van de belasting” vallen, onder meer ook:

“• Tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens, tenzij zij minstens zes maanden op het grondgebied van de gemeente opgesteld blijven om als woongelegenhed te kunnen dienen.

Met verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens worden alle soorten van caravans en woonaanhangwagens bedoeld die op de wettelijk voorgeschreven tijdstippen aan de technische controle onderworpen worden en waarvan een geldig keuringsbewijs kan voorgelegd worden, waardoor ze op elk moment in het verkeer gebracht kunnen worden.”

Overeenkomstig artikel 4 is de belasting “verschuldigd door hij die eigenaar is van een tweede verblijf op 1 januari van het aanslagjaar”.

Artikel 5 bepaalt dat de belasting 350 euro bedraagt per tweede verblijf en 100 euro voor tweede verblijven die zich op een kampeerterrein bevinden. De belasting is ondeelbaar en voor het geheel van het jaar verschuldigd.

5. Verzoekster baat sinds 27 januari 2010 te Kluisbergen Camping Panorama uit.

IV. Belang

Standpunt van de verwerende partij

6. Volgens de verwerende partij toont verzoekster niet aan dat zij ten gevolge van de bestreden beslissing een persoonlijk en rechtstreeks nadeel lijdt en dat zij over het rechtens vereiste belang beschikt. Uiteengezet wordt dat de gemeenteraad op 15 december 2010 “louter” het belastingreglement van 22 mei 2008 gewijzigd heeft teneinde de tekortkomingen en onduidelijkheden op te vangen en het reglement op die manier meer werkbaar te maken. Het belastingreglement van 15 december 2010 wijzigt noch het belastingsubject, noch het belastbaar feit, noch het belastingtarief.

Beoordeling

7. Op 15 december 2010 heeft de gemeenteraad van Kluisbergen eerst het op 22 mei 2008 goedgekeurde en op 25 september 2008 aangepaste belastingreglement voor weekendverblijven en -huisjes 2008-2013 ingetrokken, zodat het in rechte geacht moet worden nooit te hebben bestaan. Vervolgens heeft hij het bestreden belastingreglement voor tweede verblijven goedgekeurd, voor slechts de periode 2010-2013.

Ten onrechte doet de verwerende partij het voorkomen alsof de bestreden beslissing louter een verduidelijking inhoudt van het belastingreglement van 22 mei 2008. Het is zonder meer een nieuw belastingreglement naar aanleiding van de intrekking – met terugwerkende kracht – van het vorige.

Verzoekster heeft er, als eventuele belastingplichtige en tevens uitbaatster van een camping, een voldoende belang bij om dit reglement, dat belastingen heft op tweede verblijven “met inbegrip van deze die zich op een kampeerterrein bevinden”, met een annulatieberoep te bestrijden.

8. De exceptie wordt verworpen.

V. Onderzoek van de middelen

A. Vooraf

9. Verzoekster voert in het verzoekschrift vier middelen aan. Na inzage van het administratief dossier en kennisneming van inzonderheid stuk 7 ervan, formuleert zij in de memorie van wederantwoord nog twee bijkomende middelen.

B. Eerste middel

Standpunt van verzoekster

10. Verzoekster voert in een eerste middel de schending aan van het “Lokaal Pact”. Toegelicht wordt dat Vlaamse gemeenten die tot dit pact willen toetreden, zich ertoe verbinden om de belastingen met betrekking tot het jaar 2009 niet te verhogen en ook om tot het einde van de gemeentelijke legislatuur beslissingen over verhogingen van belastingen of over nieuwe belastingen ten laste van bedrijven te nemen ten minste twaalf maanden vóór de datum waarop zij van kracht worden (opcentiemen op de onroerende voorheffing uitgezonderd).

Concreet bekritiseert verzoekster in de eerste plaats dat de gemeenteraad van Kluisbergen op 22 mei 2008 besloot toe te treden tot het Lokaal Pact, maar dat hij op dezelfde dag ook het belastingreglement op tweede verblijven aanpaste, waardoor een nieuwe belasting ontstond met nieuwe belastingplichtigen en nieuwe belastingtarieven.

In de tweede plaats bekritiseert zij dat de gemeenteraad op 15 december 2010 het belastingreglement op tweede verblijven goedkeurde zodat “tweede verblijven die zich op een kampeerterrein bevinden [...] thans belast [worden] aan het tarief van 100 euro”. Die beslissing is niet genomen ten minste twaalf maanden vóór de datum waarop het belastingreglement van kracht wordt.

Beoordeling

11. Het eerste onderdeel viseert een andere beslissing dan het bestreden belastingreglement. Het is niet ter zake dienend.

12. Bij besluit van 1 februari 2008 heeft de Vlaamse regering de krijtlijnen vastgelegd van een zogenaamd Lokaal Pact tussen de Vlaamse regering, de Vlaamse gemeenten en de Vlaamse provincies. Het pact is, volgens zijn bewoordingen, een politiek akkoord, geen contract in de juridische zin van het woord. Het pact houdt een engagement in “om vrijwillig en op een loyale wijze de gemaakte afspraken uit te voeren” – wat de Vlaamse regering betreft door haar engagementen om te zetten in regelgeving, in voorkomend geval voor te leggen aan het Vlaams parlement, en wat de gemeenten aangaat door het nemen van de nodige raadsbesluiten en door de weerslag ervan in hun budget op te nemen.

Blijft finaal een gemeente in gebreke zich aan de aangegane engagementen te houden, dan staat het de Vlaamse regering vrij zich op haar beurt evenmin gebonden te achten door de engagementen die zij toezegde.

Het is derhalve niet zo dat de gemaakte afspraken, louter op zich, rechtsregels zouden opleveren die op straffe van nietigheid moeten worden nageleefd.

13. De arresten waarnaar verzoekster in de laatste memorie verwijst, spreken dat allerminst tegen.

De juridische waarde die in deze arresten aan het Lokaal Pact wordt toegemeten, houdt exclusief verband met het feit dat de toekenning van de subsidies aan de gemeenten waarin het besluit van de Vlaamse regering van 14 december 2010 ter uitvoering van de begroting voorziet, afhankelijk is gesteld van de naleving van dit Lokaal Pact.

Hieruit, en namelijk uit de vaststelling dat gelet op het voormelde besluit van 14 december 2010 de niet-naleving van het Lokaal Pact de niet-toekenning van de subsidies kan meebrengen, valt geenszins af te leiden dat de niet-naleving van het Lokaal Pact *ipso facto* de vernietiging van het bestreden belastingreglement zou vermogen te verantwoorden.

14. Het middel kan niet tot de gevraagde nietigverklaring leiden.

C. Tweede middel

Standpunt van verzoekster

15. In een tweede middel leidt verzoekster uit artikel 3 van het bestreden belastingreglement af dat “de mogelijkheid opengelaten [wordt] om tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens in sommige gevallen alsnog te belasten”. Nochtans kunnen volgens verzoekster tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens geen tweede verblijven vormen aangezien ze niet als private woongelegenheden kunnen worden beschouwd. Men kan er zich immers nooit duurzaam in vestigen wegens de afwezigheid van de noodzakelijke infrastructuur en minimale nutsvoorzieningen. De terminologie “bewoning” wijst

erop dat een duurzame situatie, een permanente bewoning, wordt verondersteld. Tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens kunnen dus sowieso geen tweede verblijven in de zin van het aangevochten belastingreglement zijn.

Beoordeling

16. De bestreden belasting wordt geheven op tweede verblijven. Wat daaronder moet worden verstaan, wordt in het hiervoor, *sub* randnummer 4 geciteerde, artikel 2 van het belastingreglement gedefinieerd.

Artikel 3 bevat alleen een, niet-limitatieve, opsomming van wat “niet onder toepassing van de belasting” valt. Vermeld wordt onder andere:

“Tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens, tenzij zij minstens zes maanden op het grondgebied van de gemeente opgesteld blijven om als woongelegenheid te kunnen dienen.”

17. De omstandigheid dat tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens die minstens zes maanden op het grondgebied van de gemeente opgesteld blijven niet in de opsomming van het artikel 3 voorkomen, belet niet dat ze evenmin onder de toepassing van de belasting vallen voor zoveel ze althans niet beantwoorden aan de omschrijving die artikel 2 aan een tweede verblijf geeft.

18. Het middel doet niet de onwettigheid van de bestreden beslissing aannemen.

D. Derde middel

Standpunt van verzoekster

19. Volgens een derde middel schendt het bestreden belastingreglement artikel 464, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992) omdat de belasting op tweede verblijven moet worden

bestempeld als een gelijkaardige belasting op de grondslag van de inkomstenbelastingen. De gelijkaardigheid “vloeit voort uit het feit dat de doelstelling van de belasting op de tweede verblijven reeds vervat zit in het doel van de inkomstenbelastingen die ook de eigenaar treft”. De eigenaar van een onroerend goed wordt louter en alleen belast om reden van de hoedanigheid van eigenaar, en dus niet omdat hij tevens gebruiker of exploitant ervan is.

Beoordeling

20. Artikel 464, 1°, WIB 1992 luidde ten tijde van de aangevochten belasting:

“De provincies, de agglomeraties en gemeenten zijn niet gemachtigd tot het heffen van:

1° opcentiemen op de personenbelasting, op de vennootschapsbelasting, op de rechtspersonenbelasting en op de belasting van niet-inwoners of van gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen, uitgezonderd evenwel wat de onroerende voorheffing betreft.”

21. Niet alleen mogen aldus de gemeenten geen opcentiemen op de inkomstenbelastingen heffen, ze mogen ook geen gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen heffen.

Verboden is dus eveneens elke gemeentebelasting die de grondslag of het bedrag van een inkomstenbelasting gebruikt als belastbaar feit of berekeningsbasis.

22. Te dezen maakt de bestreden belasting noch van het bedrag van een inkomstenbelasting gebruik, noch van de grondslag die in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de inkomstenbelastingen.

Het gegeven dat de gemeentebelasting slechts kan worden geheven omdat de belastingplichtige eigenaar is van het tweede verblijf, houdt niet in dat de belasting de grondslag zou gebruiken van een inkomstenbelasting. Niet het verwerven van inkomsten uit dit eigendom of het bedrag van die

inkomsten, waarop de inkomstenbelasting berekend wordt, vormt het belastbaar feit of de berekeningsbasis van de bestreden belasting. Aanleiding tot het heffen van de bestreden belasting is het gebruik voor bewoning, of de mogelijkheid daartoe, van een tweede verblijf – waarbij de belasting forfaitair is vastgesteld op 350 euro per tweede verblijf en 100 euro als het tweede verblijf zich op een kampeerterrein bevindt.

23. Het middel wordt verworpen.

E. Vierde middel

Standpunt van verzoekster

24. Een vierde middel is afgeleid uit de schending van het gelijkheidsbeginsel, de materiële motiveringsplicht, en het redelijkheids- en evenredigheidsbeginsel.

Toegelicht wordt dat in het bestreden belastingreglement zelf, noch in het administratief dossier enige motivering wordt gegeven waarom het reglement tot stand is gebracht. Bijgevolg wordt de materiële motiveringsplicht geschonden en is er duidelijk een gebrek aan fiscaal doel. Wegens de onduidelijkheid van het nagestreefde doel kan het redelijk verantwoorde karakter van het belastingreglement niet worden beoordeeld en moet ook tot de schending van het gelijkheidsbeginsel worden besloten.

Voorts wordt uiteengezet dat het niet verantwoord is om een onderscheid te maken “naargelang men verblijft in een (sta-)caravan, tent, trekkershut dan wel in een hotel, Bed & Breakfast-verblijf, of enig ander verblijfscentrum” en dat er geen objectieve verantwoording kan worden gevonden waarom verzoekster in het bijzonder wordt gevisieerd “gezien zij de enige uitbaatster binnen de gemeente is van een kampeerterrein”.

Ook is er geen verantwoording voor het aanzienlijke belastingtarief: verzoekster kan zich niet voorstellen welke kost, die zou oplopen tot 100 euro, een tweede verblijf dat zich op een kampeerterrein bevindt voor de gemeente zou kunnen veroorzaken; bovendien brengt volgens haar het verblijf in een (sta-)caravan, tent, trekkershut, chalet, of kampeerauto veel minder hinder voor het leefmilieu en voor de bevolking van de gemeente mee dan het verblijf in andere verblijfscentra. Het bedrag van het belastingtarief overstijgt in ruime mate de bijdragecapaciteit van de belastingplichtige. De belastingplichtige maakt nooit dermate gebruik van de diensten van de gemeente, dat daarvoor een dergelijke belasting verschuldigd zou kunnen zijn.

Het gelijkheidsbeginsel wordt naar de mening van verzoekster eveneens geschonden doordat geen vrijstelling wordt verleend voor tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens die langer dan zes maanden op het grondgebied van de gemeente zijn opgesteld terwijl er wel een vrijstelling wordt verleend voor tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens die minder dan zes maanden op het grondgebied van de gemeente zijn opgesteld. Het is niet in te zien waarom er een verschil zou zijn tussen tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens afhankelijk van de duur dat ze op het grondgebied van de gemeente zijn opgesteld.

Ten slotte benadrukt verzoekster dat de bepalingen van het belastingreglement een geheel vormen dat niet kan worden gesplitst “gezien ze alle betrekking hebben op een belasting die ongelijk is gevestigd”.

Beoordeling

25. Wat de motieven en het doel van de bestreden belasting zijn, moet uit de beslissing zelf of de voorbereiding ervan blijken.

26. Blijkens de overwegingen van de gemeenteraad op 15 december 2010 was het wenselijk het belastingreglement op weekend- en vakantiehuisjes van 22 mei 2008 te vervangen “teneinde de tekortkomingen en

onduidelijkheden op te vangen en het reglement op die manier meer werkbaar te maken”.

Zelf had het belastingreglement van 22 mei 2008 tot doel de onduidelijkheden weg te werken en de misverstanden te vermijden waartoe de gemeenteraadsbeslissing van 25 oktober 2007 tot heffing van een belasting op de tweede verblijven aanleiding gaf.

Die beslissing van 25 oktober 2007, dan weer, overweegt uitdrukkelijk “dat de ontvangsten en uitgaven van de gemeente in evenwicht moeten worden gehouden en dat hiervoor een hernieuwing van deze belasting noodzakelijk is”. Onder meer verwijst ze ook naar de omzendbrief van de minister van Binnenlandse Zaken van 26 juli 1974 met betrekking tot de gemeentebelasting op de tweede verblijven. In die omzendbrief wordt de belasting op tweede verblijven gemotiveerd als compensatie voor het derven van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting.

Bij dit laatste sluit de opmerking van de verwerende partij aan, in de memorie van antwoord, dat inwoners van de gemeente die niet in de bevolkingsregisters zijn ingeschreven de algemene gemeentelijke dienstverlening genieten zonder dat de gemeente te hunnen laste inkomsten kan verkrijgen, terwijl de inwoners die in de gemeente hun hoofdverblijfplaats hebben, bijdragen tot de gemeentelijke financiering door middel van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting (7 %) en via de algemene gemeentebelasting gezinnen (200 euro per gezin).

27. Met andere woorden mist de grief van een gebrek aan fiscaal doel en aan materiële motivering, in het belastingreglement zelf of in het administratief dossier, grond.

28. Het gelijkheidsbeginsel is niet geschonden wanneer het al dan niet verschuldigd zijn van de belasting berust op een objectief criterium en

redelijk verantwoord is en wanneer iedereen die in dezelfde voorwaarden verkeert op gelijke wijze wordt aangeslagen.

29. De bestreden beslissing heft, ten laste van de eigenaar, een belasting op elke private woongelegenheden die op ieder ogenblik voor bewoning kan worden gebruikt en waarvoor op 1 januari niemand op dat adres is ingeschreven in de bevolkingsregisters. Lokalen die gebruikt worden voor het uitoefenen van een beroepsactiviteit zijn evenwel uitgesloten.

Met de verwerende partij wordt aangenomen dat het “incorrect” is dat de bestreden belasting te dien aanzien een onderscheid maakt naargelang het om dergelijke tweede verblijven in een hotel, *bed and breakfast*-accommodatie of ander verblijfscentrum gaat, dan wel in een caravan, tent of trekkershut.

Voorts wijst de omstandigheid dat tweede verblijven óók worden belast indien ze zich op een kampeerterrein bevinden, geenszins uit dat verzoekster “als enige belastingplichtige wordt geïdende”. Dat blijft nog zo, zelfs al blijkt zij de enige uitbater van een kampeerterrein op het grondgebied van de gemeente te zijn.

30. In zoverre verzoekster doet gelden dat de belasting te hoog oploopt en de bijdragecapaciteit van de belastingplichtige overschrijdt en in zoverre zij er daarbij van uitgaat dat de belasting in verhouding moet staan tot de kost die een tweede verblijf voor de gemeente veroorzaakt of tot de wijze waarop de belastingplichtige van de gemeentelijke diensten gebruik maakt, verwacht zij de bestreden belasting met een retributie.

Belastingen zijn in tegenstelling tot een retributie geen vergoedingen voor verstrekte diensten, maar beogen in de openbare uitgaven als geheel te voorzien.

Zoals uit stuk 4 van het administratief dossier kan worden opgemaakt, is het bedrag van de belastingen op tweede verblijven sinds 1994

onveranderd 250 euro gebleven en is de verhoging tot 350 euro een aanpassing “aan actuele tarieven”.

Voor tweede verblijven die zich op een kampeerterrein bevinden, is de belasting beperkt tot 100 euro. Dat strekt verzoekster, die inzonderheid als campinguitbaatser is opgekomen, alleen maar tot voordeel, minstens maakt zij het tegendeel niet aannemelijk. Zij is dan ook zonder belang erbij om, zoals zij in het verzoekschrift doet, te betwisten dat voor de betrokken differentiatie een reden te vinden zou zijn in het administratief dossier. Die grief wordt door verzoekster overigens niet meer herhaald in latere procedurestukken. Integendeel betoogt zij in de memorie van wederantwoord dat een differentiëring “tussen eerder bescheiden tweede verblijven en meer luxueuze onroerende goederen aangewezen [is]”.

In het verzoekschrift worden geen elementen bijgebracht die de Raad van State ervan kunnen overtuigen dat de bestreden belasting als onredelijk of disproportioneel nadelig te beschouwen is. Wat verzoekster in dit verband voor het eerst in de memorie van wederantwoord doet gelden, is te laat.

31. Blijkens artikel 3 van de bestreden belasting zijn tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens die niet minstens zes maanden op het grondgebied van de gemeente opgesteld blijven, geen tweede verblijven en dus niet aan de bestreden belasting onderworpen. Zoals reeds *sub* randnummers 16 en 17 opgemerkt, volgt hieruit niet dat tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens die wel minstens zes maanden opgesteld blijven van de weeromstuit wél aan de belasting onderworpen zijn, ook al zouden ze niet beschouwd kunnen worden als een tweede verblijf in de zin van artikel 2 van het belastingreglement.

Verzoeksters kritiek op de omstandigheid dat tenten, verplaatsbare caravans en woonaanhangwagens die langer dan zes maanden op het grondgebied van de gemeente opgesteld blijven niet vermeld worden in

artikel 3 (“Vallen niet onder toepassing van de belasting”), kan niet tot nietigverklaring leiden.

32. Rest nog de grief, voor het eerst in de memorie van wederantwoord geformuleerd, dat “de bestreden belasting op tweede verblijven die niet wordt opgelegd in hoofde van personen die gedomicilieerd zijn in de belastingheffende gemeente, in strijd [is] met het gelijkheidsbeginsel”.

De grief kon ook al in het verzoekschrift zijn geformuleerd en is daarom niet ontvankelijk. Bovendien mist hij grond. De belasting geldt zonder onderscheid voor alle eigenaars van een tweede verblijf op 1 januari van het aanslagjaar, ongeacht dus of zij al dan niet in de bevolkingsregisters van de gemeente zijn ingeschreven.

33. Het middel wordt in zijn geheel verworpen.

F. Vijfde middel

Standpunt van verzoekster

34. In een vijfde middel betoogt verzoekster dat de bekendmaking van het belastingreglement “gebeurd is in strijd met de bepalingen van artikel 186 en 187 van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 en de bepalingen van het Besluit van de Vlaamse Regering van 18 januari 2008 betreffende de aantekeningen in het register voor de bekendmaking van de reglementen en verordeningen van de gemeenteoverheden”.

Het register der bekendmakingen werd niet bijgehouden op de voorgeschreven wijze. Namelijk werd de aantekening van het bestreden reglement niet “genummerd in de volgorde van de opeenvolgende bekendmakingen”.

Bovendien is het belastingreglement niet bekendgemaakt gedurende minstens twintig dagen.

Beoordeling

35. De verwerende partij voegt bij haar laatste memorie twee bijkomende stukken inzake de bekendmaking. De stukken worden door verzoekster niet van valsheid beticht.

Ze wijzen uit dat het middel ongegrond is.

G. Zesde middel

Standpunt van de partijen

36. Een zesde middel voert de schending van het non-retroactiviteitsbeginsel aan.

Uiteengezet wordt dat het bestreden belastingreglement pas bekendgemaakt werd op 29 december 2010 en bijgevolg pas in werking is getreden op 3 januari 2011.

Gelet op de artikelen 1 en 4 van het belastingreglement is het dus mogelijk “dat nà de inwerkingtreding van het belastingreglement op 3 januari 2011 een gemeentebelasting wordt gevestigd voor het aanslagjaar 2010 omwille van het feit dat men eigenaar zou zijn geweest van een tweede verblijf op 1 januari 2010”. Er kunnen in de loop van het aanslagjaar 2011 echter “geen nuttige vaststellingen meer worden gedaan over de aanwezigheid van [een] toestand voor het vorige aanslagjaar”.

Ook wat het aanslagjaar 2011 betreft is het belastbaar feit, eigenaar zijn op 1 januari, reeds voltrokken op het ogenblik dat het belastingreglement in werking treedt.

37. De verwerende partij antwoordt dat er sprake is van juridische retroactiviteit als de nieuwe norm betrekking heeft op feiten, toestanden of handelingen die reeds volledig voltrokken zijn vóór de inwerkingtreding van die norm. Zij situeert de inwerkingtreding van de bestreden belasting “op 3 januari 2011, met andere woorden de vijfde dag na de bekendmaking van het reglement”.

Vervolgens betoogt de verwerende partij:

“Er mag vooreerst niet uit het oog verloren worden dat het bestreden reglement een aanpassing doorvoert aan het belastingreglement van 25 oktober 2007.

Inderdaad bij beslissing van 22 mei 2008 werd de beslissing van de Gemeenteraad van 25 oktober 2007 aangaande de belasting op weekendverblijven en -huisjes voor de periode vanaf 1 januari 2008 tot en met 31 december 2013 gewijzigd.

Het belastingreglement had tot doel een aantal onduidelijkheden die mogelijks aanleiding zouden kunnen geven tot misverstanden uit de weg te ruimen aangaande het belastingreglement op weekendverblijven en -huisjes 2008-2013 zoals goedgekeurd door de beslissing van de Gemeenteraad van 25 oktober 2007.

Gelet op het administratief toezicht werd op de zitting van de Gemeenteraad van de Gemeente Kluisbergen dd. 15 december 2010 het bestaande reglement aangepast.

De preambule vermeldt overigens in dat opzicht wordt ‘aangepast, teneinde de tekortkomingen en onduidelijkheden op te vangen en het reglement op die manier meer werkbaar te maken’.

Er is derhalve sprake van een continuïteit van het belastingreglement dd. 25 oktober 2007 en 22 mei 2008 en 15 december 2010.

Daarenboven dient benadrukt te worden dat de belasting op de tweede verblijven zoals in casu een directe belasting is die een uit zijn aard duurzame toestand treft (namelijk het hebben van de hoedanigheid van eigenaar).

Omdat directe belastingen uit hun aard duurzame toestanden treffen, mag zonder meer worden aangenomen dat een op een bepaald ogenblik vastgestelde toestand, geacht mag worden gedurende het ganse jaar aanwezig [te zijn], zodat de aanwezigheid op een bepaald ogenblik volstaat om een bijdrageplicht te veroorzaken voor dat ganse jaar.

Het is juist deze eigenschap die tot gevolg heeft dat, zelfs indien er reeds een materiële belastingschuld is ontstaan, er toch nog een nieuwe materiële belastingschuld kan ontstaan zonder dat het retroactiviteitsverbod wordt geschonden.

Omdat er ook bij gemeentebelastingen geen sprake blijkt te zijn van een principe van verworven rechten, is het inderdaad mogelijk dat een reeds bestaande belasting wordt vervangen door een nieuwe belasting, in die zin dat de nieuwe belasting de vroegere belasting stilzwijgend maar stellig opheft.

In dat opzicht kan er geen sprake zijn van een verboden retroactiviteit.”

Beoordeling

38. Artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek schrijft voor dat de wet alleen voor het toekomstige beschikt en geen terugwerkende kracht heeft. Die bepaling verzet zich tegen de aanneming van een gemeentereglement dat een terugwerkende kracht zou hebben.

39. Met de partijen wordt vastgesteld dat de datum van inwerkingtreding van de aangevochten belasting 3 januari 2011 is.

40. Aangezien de belasting op tweede verblijven een directe belasting is, die uit haar aard een duurzame toestand treft, doet het feit dat ze pas in de loop van het dienstjaar 2011 in werking treedt er niet aan af dat ze een bijdrageplicht veroorzaakt die betrekking heeft op het hele dienstjaar 2011, gaande van 1 januari tot 31 december. Het retroactiviteitsverbod wordt niet geschonden wanneer de materiële belastingschuld slechts ontstaat in hoofde van wie vanaf de inwerkingtreding – te dezen: op 3 januari 2011 – de aanslagvoorwaarden vervult.

De bepaling in artikel 4 van het reglement, namelijk dat de belasting verschuldigd is door “hij die eigenaar is van een tweede verblijf op 1 januari van het aanslagjaar”, heeft enkel tot gevolg dat onder hen die vanaf 3 januari 2011 de aanslagvoorwaarden vervullen, alleen diegenen getroffen kunnen worden in wier hoofde de toestand van eigenaar van een tweede verblijf ook op 1 januari van het dienstjaar aanwezig was.

41. In dit licht, toont het middel niet de onwettigheid aan van de aangevochten belasting wat het aanslagjaar 2011 betreft.

42. Anders is het in zoverre het reglement een belasting heft met betrekking tot het aanslagjaar 2010. Het reglement is pas in werking getreden nadat de betrokken belastbare periode reeds was voltooid.

Voor het dienstjaar 2010 kan, na de inwerkingtreding van de belasting, niet meer op enig ogenblik van die periode de aanwezigheid worden vastgesteld van de duurzame toestand die de belasting beoogt te treffen en die in voorkomend geval, met de woorden van de verwerende partij, “volstaat om een bijdrageplicht te veroorzaken voor dat ganse jaar”.

Ook het argument van de verwerende partij dat er sprake zou zijn van “een continuïteit van het belastingreglement dd. 25 oktober 2007 en 22 mei 2008 en 15 december 2010”, vermag niet de schending van de non-retroactiviteitsregel te vergoelijken. Al was het maar omdat die beweerde continuïteit alleszins vanuit juridisch oogpunt ontbreekt.

Het belastingreglement van 25 oktober 2007 had betrekking op de periode van 1 januari 2008 tot 31 december 2013. Het werd op 22 mei 2008 ingetrokken en vervangen door een ander reglement voor dezelfde periode. Dit nieuwe reglement werd op 25 september 2008 aangepast en vervolgens op 15 december 2010 door de gemeenteraad ingetrokken. Waarna de gemeenteraad, middels de bestreden verordening, nog alleen in een nieuw belastingreglement heeft voorzien voor de periode van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2013.

Verre van een continuïteit of ononderbroken samenhang, vertoont, juridisch bekeken, de belastingheffing op tweede verblijven aldus een hiaat tussen 2008 en 2010.

43. Het middel is gegrond wat het aanslagjaar 2010 betreft.

BESLISSING

1. De Raad van State vernietigt de beslissing van de gemeenteraad van de gemeente Kluisbergen van 15 december 2010 tot goedkeuring van een belastingreglement voor tweede verblijven voor de aanslagjaren 2010 tot en met 2013 in de mate dat het reglement het aanslagjaar 2010 betreft.

Het beroep wordt voor het overige verworpen.

2. Dit arrest dient te worden bekendgemaakt op dezelfde wijze als het gedeeltelijke vernietigde besluit.

3. De verwerende 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 zevenentwintig oktober 2015, door de Raad van State, Xe kamer, samengesteld uit:

Johan Lust,	kamervoorzitter,
Pierre Lefranc,	staatsraad,
Stephan De Taeye,	staatsraad,
bijgestaan door	
Greta Scheveneels,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Greta Scheveneels

Johan Lust