

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

Xe KAMER

A R R E S T

**nr. 247.614 van 25 mei 2020
in de zaak A. 220.761/X-16.789**

In zake : de COMM.VA MONTEA, voorheen de NV CERCIS PARC
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Sven Boullart
kantoor houdend te 9000 Gent
Voskenslaan 419
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de GEMEENTE STEENOKKERZEEL
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Steven Michiels en Nathalie Wouters
kantoor houdend te 2800 Mechelen
Antwerpsesteenweg 16-18
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 21 november 2016, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van de gemeenteraad van de gemeente Steenokkerzeel van 15 september 2016 tot heffing van een gemeentebelasting op het bouwen en verbouwen van constructies waarvoor voorafgaandelijk een stedenbouwkundige of omgevingsvergunning vereist is.

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 Sofie De Doncker heeft een verslag opgesteld.

De verwerende partij heeft een laatste memorie ingediend. De verzoekende partij heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 31 januari 2020.

Kamervoorzitter Johan Lust heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Pieter Delmoitie, die *loco* advocaat Sven Boullart verschijnt voor de verzoekende partij, advocaat Jill Verhopt, die *loco* advocaten Steven Michiels en Nathalie Wouters verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Sofie De Doncker 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. De gemeenteraad van de gemeente Steenokkerzeel beslist op 15 september 2016 tot de heffing van een gemeentebelasting, voor een termijn eindigend op 31 december 2018, op het bouwen en verbouwen van constructies waarvoor voorafgaandelijk een stedenbouwkundige of omgevingsvergunning vereist is.

In de aanhef wordt gemotiveerd:

“- Bouw- en verbouwactiviteiten brengen hinder met zich mee.

- Mogelijk brengen bouw- en verbouwactiviteiten kosten voor de uitbreiding van en/of de belasting op de gemeentelijke infrastructuur met zich mee.
- De duurtijd van de hinder voor (ver)bouwactiviteiten waarvoor geen stedenbouwkundige vergunning of omgevingsvergunning vereist is, is over het algemeen kleiner, waardoor ook de belasting op het openbaar domein kleiner is.
- Door de omvang van de werken brengt het bouwen en verbouwen van bedrijfsruimten een veel langere en grotere hinder met zich mee dan woningen en niet-bedrijfsruimten, waardoor een verschil in tarief zich opdringt.
- [...]
- De land- en tuinbouwers moeten een veel groter bebouwd en onbebouwd areaal hebben om een leefbaar bedrijf te kunnen uitbaten dan de andere bedrijven.
- De financiële toestand van de gemeente.”

De belasting is verschuldigd door de houder van de stedenbouwkundige vergunning of omgevingsvergunning; de eigenaar van het gebouw is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling (artikel 2).

Grondslag van de belasting is “de kubus van de constructie” (artikel 3). Het bedrag van de belasting bedraagt 0,40 euro per m³ voor gebouwen bestemd als woning of als niet-bedrijfsruimte, en 1,50 euro per m³ voor constructies met een bestemming als bedrijfsruimte (artikel 8).

De aanhorigheden, aan de constructie gehecht of niet, zijn aan de gehele belasting onderworpen. Uitzondering wordt gemaakt voor constructies die minstens aan één zijde open zijn en voor schuilplaatsen of loodsen die aan alle zijden open zijn. Voor de eerste is een halve taks verschuldigd; de tweede zijn van de belasting vrijgesteld (artikel 4).

Zijn – volgens artikel 5 – van de belasting vrijgesteld, onder meer:

“4) de landbouwaanhorigheden (schuren, wagenhuizen, paarden- en koestallen, enz.) welke uitsluitend voor de landbouw dienen, alsook de serres.”

4. Verzoekster – de nv Cercis Parc, thans de Comm.VA Montea – krijgt op 5 juni 2015 de stedenbouwkundige vergunning voor het bouwen van een grootschalige loods met kantoorgebouw te Steenokkerzeel, Vliegveld, op een regionaal bedrijventerrein voor luchthavengebonden bedrijven. Het project komt in de plaats van bestaande, leegstaande loodsen en kantoren van Sabena en kadert in een clustering van de activiteiten van het koeriersbedrijf DHL, die ermee “een state of the art ‘sorteerfaciliteit’” wil oprichten.

Op 28 oktober 2016 nodigt de verwerende partij verzoekster uit tot de betaling van een belasting op bouwen en verbouwen ten bedrage van: $520.952,59 \text{ m}^3 \times 1,50 \text{ euro} = 781.428,89 \text{ euro}$. De betrokken aanslag wordt bij vonnis van 11 februari 2019 van de Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg van Brussel vernietigd. Tegen het vonnis is hoger beroep ingesteld.

IV. Ontvankelijkheid

5. Het bestreden reglement werd op 21 september 2016 bekendgemaakt. De zestigste dag nadien een zondag zijnde – 20 november 2016 – is de vervaldag voor het instellen van een annulatieberoep overeenkomstig artikel 88 van het algemeen procedurereglement verplaatst op maandag 21 november 2016. Voorliggend beroep is op die dag ingesteld.

De exceptie van laattijdigheid die de verwerende partij in de memorie van antwoord opwerpt, is bijgevolg ongegrond.

V. Onderzoek van het derde middel

Standpunt van de partijen

6. Verzoekster voert in een derde middel de schending aan “van het legaliteitsbeginsel *ex de* artikelen 41, 162 en 170 van de Grondwet, *juncto* het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel als algemene beginselen van behoorlijk bestuur”.

Toegelicht wordt onder meer dat de belasting op bouwwerken, die voor bedrijvigheid 3,75 maal hoger is dan bij niet-bedrijfsfuncties, strijdt met het evenredigheidsbeginsel door voor bedrijfsruimten een belastingtarief van 1,50 euro per m² toe te passen in combinatie met een forfaitaire berekening per m³, waardoor geen rekening wordt gehouden met de opbrengsten van de activiteit. Die strijdigheid wordt volgens verzoekster nog kracht bijgezet doordat landbouwconstructies in algemene zin worden vrijgesteld, terwijl deze vrijstelling niet geldt voor logistieke bedrijven die in een luchthavengerelateerd gebied evident aanwezig zijn en die ook van nature over een groot bebouwd areaal moeten beschikken. Voor dit frappante onderscheid wordt geen objectieve, pertinente en redelijke motivering gegeven.

7. In de memorie van antwoord repliceert de verwerende partij dat de inschatting om een belasting in te voeren waarbij rekening wordt gehouden met het volume van de gebouwen een opportuniteitskwestie is. Het criterium volume is objectief en eenvoudig hanteerbaar en zorgt voor een evenwichtige spreiding van de belastingdruk. Het is niet onredelijk om ervan uit te gaan dat het volume van de bouwconstructies een indicatie kan zijn van de mate waarin de gemeentelijke dienstverlening wordt genoten. Dat criterium is dus aanvaardbaar en maakt een pertinent criterium uit. Net om te komen tot een redelijke spreiding van de belastingdruk is een regeling uitgewerkt waarbij de belasting is berekend in functie van het volume voor gebouwen bestemd als woning of als niet-bedrijfsruimte, of voor constructies met een bestemming als bedrijfsruimte.

Voorts is ook de bepaling van het belastingtarief bij uitstek een opportuniteitskwestie. De gemeenteraad beschikt op grond van de artikelen 41, 162 en 170, § 4, van de Grondwet over de principiële vrijheid om het naar eigen keuze vast te stellen. Weliswaar mag het gekozen tarief niet willekeurig zijn, maar er is pas sprake van onredelijkheid wanneer wordt aangetoond dat er een manifeste wanverhouding bestaat tussen de ingestelde belasting en de bijdragemogelijkheden van de belastingplichtigen. Aangezien de belasting wordt berekend naar rato van het volume van de gebouwen, wordt rekening gehouden met de financiële draagkracht:

“Wie zijn gebouwen niet voor de klassieke handelsdoeleinden gebruikt of ter beschikking heeft mag verondersteld worden minder financiële middelen te hebben. Deze zal echter een minder hoge belasting moeten betalen.

Van wie, daarentegen, een grotere bedrijfsruimte gebruikt of ter beschikking heeft, mag worden verwacht dat hij kapitaalkrachtiger is. Derhalve zal hij een hogere belasting moeten betalen. De meer kapitaalkrachtige zal door de hogere belasting in verhouding echter even zwaar worden geraakt in zijn vermogen dan de belastingplichtige met een lagere financiële draagkracht die een minder hoge belasting zal moeten betalen.

Het onderscheid in de tarieven tussen enerzijds constructies die betrekking hebben op de klassieke woningen en niet-bedrijfsruimtes en anderzijds constructies die worden aangewend voor de exploitatie van een handelsruimte is bijgevolg verantwoord.”

Alleszins moet, aldus de verwerende partij, aan verzoekster als grote en kapitaalkrachtige onderneming een voldoende financiële draagkracht worden toegedicht om de belasting te kunnen voldoen. Dat blijkt uit de grootte en de omvang van het volume waarvoor zij werd belast. Verzoekster toont geenszins aan dat dit niet het geval zou zijn.

Naar de mening van de verwerende partij is het duidelijk dat “de gevorderde bijdrageplicht in verhouding staat tot de financieringsbehoeften van de gemeente”. De bestreden belasting is niet disproportioneel ten opzichte van het doel van de belasting, “namelijk de financiële toestand van verwerende partij en de wens om de kosten die met de bouw- en verbouwprojecten gepaard gaan op vlak van de gemeentelijke infrastructuur op te vangen”.

Nog volgens de verwerende partij is het onterecht dat er geen objectieve en redelijke verantwoording voor zou bestaan “om bepaalde landbouwconstructies in algemene zin vrij te stellen van de belasting”. Deze vrijstelling is redelijk en verantwoord ten aanzien van het beoogde doel. Het is vanzelfsprekend dat het verschil in behandeling tussen bepaalde landbouwaanhorigheden, zoals schuren, wagenhuizen, paarden- en koestallen, en constructies met een bestemming als een klassieke bedrijfsruimte, berust “op een objectief criterium dat *in casu* redelijk verantwoord wordt”. Overigens is de keuze om in de vrijstelling te voorzien een loutere beleidskeuze die tot de bevoegdheid van de gemeenteraad behoort “onder het enkele toezicht van de hogere overheid bij de goedkeuring van een belastingverordening”.

8. Wat het verschil in behandeling tussen, enerzijds, bedrijfsruimten en, anderzijds, woningen/niet-bedrijfsruimten betreft, wijst de verwerende partij in de laatste memorie erop dat het bestaan van een verantwoording ervoor moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen. Om uit te maken of het onderscheid tussen categorieën objectief en redelijk verantwoord is, volstaat het dat in redelijkheid blijkt dat er een objectieve verantwoording bestaat of kan bestaan. Het is *in casu* aannemelijk en zeker niet onlogisch, meent de verwerende partij, “dat het (ver)bouwen van de bedrijfsconstructies meer hinder voor de gemeentelijke infrastructuur veroorzaakt dan het (ver)bouwen van de woningen/niet-bedrijfsruimtes”.

Met betrekking tot de vrijstelling voor de landbouwaanhorigheden die uitsluitend voor de landbouw dienen, merkt de verwerende partij nog op, in de eerste plaats, dat het bestreden belastingreglement voorziet “in een duidelijk onderscheid van de belastbare grondslag tussen enerzijds de kubus van de constructie (artikel 3 reglement) en anderzijds de aanhorigheden die bij een constructie horen. (artikel 4 reglement)”. Verzoekster wordt belast op basis van artikel 3 *juncto* artikel 8 van het belastingreglement (“kubus van de

constructie tot grondslag”), terwijl de vrijstelling in artikel 5, 4), zich uitdrukkelijk en specifiek toespitst op de bouw/verbouw van de landbouwaanhorigheden.

In de tweede plaats meent de verwerende partij dat verzoekster niet bewijst dat zij *in concreto* wordt gediscrimineerd door de toepassing van het standaardtarief en op gelijke grond aanspraak kan maken op een vrijstelling zoals een landbouwonderneming die een landbouwaanhorigheid wenst te (ver)bouwen. Het spreekt voor zich dat het rendement per m³ van een landbouwonderneming, wat de landbouwaanhorigheden betreft, in de regel veel lager is dan bij een klassieke handelonderneming, zoals verzoekster. Landbouwondernemingen moeten noodzakelijkerwijs gebruik maken van grote oppervlakten om economisch rendabel te zijn. Bovendien maken ze in de regel veel minder gebruik van de gemeentelijke dienstverlening (minder riolering, minder verlichting, geen noodzaak aan parkeerplaatsen), en “is het niet uitgesloten dat de belasting van de gemeentelijke infrastructuur naar aanleiding van de bouw- en verbouwactiviteiten door klassieke handelondernemingen, blijvend is”.

Verzoeksters nood aan grote oppervlakten brengt niet mee dat zij op dezelfde manier door de belasting in haar rendabiliteit wordt getroffen. De logistieke sector wordt gekenmerkt door verregaande automatisering, en dus minder personeelskosten. Ook wordt bij de opslaggebouwen “wel degelijk nuttig omgesprongen met de beschikbare ruimtes teneinde de efficiëntie te vergroten”. De marges en rendabiliteit van verzoekster kunnen niet zomaar vergeleken worden met die van een landbouwer.

Beoordeling

9. Gelet op de artikelen 41, 162 en 170 van de Grondwet beschikken de gemeenten over een grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie, die hen toelaat om binnen de grenzen van de door de wetgever opgelegde beperkingen en onder controle van de toezichthoudende overheid, gelijk welke materie aan een belasting te onderwerpen.

Van die autonomie gebruik makend, heeft de verwerende partij vanwege haar financiële toestand gemeend een belasting te moeten heffen op het bouwen en verbouwen van constructies waarvoor een stedenbouwkundige of omgevingsvergunning vereist is, om reden van de hinder die de bouw- en verbouwactiviteiten meebrengen en de eventuele kosten die ze meebrengen voor de uitbreiding van de gemeentelijke infrastructuur en vanwege het belasten van die infrastructuur.

10. De gelijkheid en de niet-discriminatie inzake belastingen staan er niet aan in de weg dat een verschillende fiscale behandeling wordt ingevoerd ten aanzien van bepaalde categorieën van personen, althans voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. De redelijke verantwoording van de differentiatie wordt beoordeeld in het licht van het doel en de aard van de belasting. Er moet een redelijk verband van evenredigheid bestaan tussen het aangewende middel en het beoogde doel.

11. Dat te dezen de belasting in geval van bedrijfsruimten 3,75 keer méér bedraagt dan in geval van woningen en niet-bedrijfsruimten wordt door de bestreden beslissing verantwoord door de grotere omvang van de werken in het geval van het bouwen en verbouwen van bedrijfsruimten, en door de langere en grotere hinder die zij dan ook veroorzaken.

Daargelaten of deze verantwoording een juiste feitelijke grondslag bezit, is ze hoe dan ook redelijkerwijze niet pertinent ten aanzien van het nagestreefde doel.

12. Immers zit het verschil in omvang en hinder tussen het (ver)bouwen van bedrijfsruimten en het (ver)bouwen van woningen en niet-bedrijfsruimten reeds verdisconteerd in de berekeningsgrondslag: de belasting heeft de kubus of het aantal m³ tot grondslag.

Zoals het in de memorie van antwoord heet, heeft de verwerende partij juist door te kiezen voor een belasting “op grond van volume” een

evenwichtige en redelijke spreiding van de belastingdruk onder de belastingplichtigen tot stand willen brengen, ervan uitgaande dat het criterium van het volume als berekeningscriterium van de belasting een goede indicatie vormt voor de mate waarin de gemeentelijke dienstverlening wordt genoten. Bovendien, zo argumenteert de verwerende partij, is een belasting naar rato van het volume van de gebouwen een graadmeter voor de financiële draagkracht.

Niettegenstaande het verschil in omvang en in de daarmee gepaard gaande hinder inzake het (ver)bouwen van bedrijfsruimten en niet-bedrijfsruimten aldus reeds ondervangen wordt door de belasting te berekenen per m³, voert de verwerende partij hetzelfde verschil in omvang en hinder ook nog eens aan om te verantwoorden dat het “zich opdringt” dat het belastingtarief voor bedrijfsruimten bijna vier keer zoveel bedraagt als voor niet-bedrijfsruimten.

Dit is dubbelop. Het tariefverschil haalt de redelijke, evenwichtige spreiding waartoe de belasting “op grond van volume” moet dienen onderuit, en doet de differentiatie qua belastingtarief tussen, eensdeels, (ver)bouwactiviteiten inzake woningen en niet-bedrijfsruimten en, anderdeels, (ver)bouwactiviteiten inzake bedrijfsruimten verschijnen als niet redelijk verantwoord en in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

13. Een tweede differentiatie die in het besproken middel wordt aangeklaagd is die tussen, langs de ene kant, landbouwaanhorigheden die uitsluitend voor de landbouw dienen (schuren, enzovoort) en serres en, langs de andere kant, loodsen zoals die van verzoekster.

De eerste zijn op grond van artikel 5, 4), van het belastingreglement zonder meer van de belasting vrijgesteld, terwijl loodsen zoals die van verzoekster in principe aan de gehele belasting onderworpen zijn en er alleen van vrijgesteld worden ingeval ze aan alle zijden open zijn.

14. Verkeerdelijk is de verwerende partij van mening dat de keuze om in de vrijstelling van artikel 5, 4), van het bestreden belastingreglement te

voorzien een loutere beleidskeuze is waarop alleen een bestuurlijk toezicht van toepassing is.

Ook dit verschil in behandeling kan alleen geacht worden de toets, door de Raad van State, aan de gelijkheidsregel te doorstaan op voorwaarde dat er een objectieve en redelijke verantwoording voor bestaat, in overeenstemming met doel en aard van de belasting.

15. Volgens de verantwoording in de aanhef van de bestreden belasting hebben land- en tuinbouwers een veel groter bebouwd (en onbebouwd) areaal nodig dan andere bedrijven om een leefbaar bedrijf te kunnen uitbaten.

Verzoekster brengt daar tegenin dat ook zij behoefte heeft aan een groot areaal om een leefbaar bedrijf te kunnen runnen: de overslagsector heeft uit zijn aard nood aan volumineuze hallen. Dit blijkt als zodanig niet door de verwerende partij te worden betwist en komt aannemelijk voor.

16. Ter rechtvaardiging om niettemin verzoekster verschillend te behandelen, doet de verwerende partij gelden dat het rendement in de landbouwsector minder groot zou zijn dan in de logistieke sector, die wordt gekenmerkt door verregaande automatisering van de processen en efficiëntie, en dat landbouwondernemingen in de regel veel minder gebruik maken van de gemeentelijke dienstverlening.

17. Het eerste argument is zonder redelijk verband met de hinder van (ver)bouwactiviteiten en hun belasting op het openbaar domein, die de reden zijn voor het heffen van de bestreden taks. Wat die hinder en de belasting op de gemeentelijke infrastructuur door de (ver)bouwactiviteiten betreft, is de economische rendabiliteit (per m³) van de belastingplichtige indifferent.

Bovendien merkt verzoekster niet zonder overtuigingskracht op: “Als er één sector is waar de voorbije twintig jaar (eveneens) een doorgedreven automatisering heeft plaatsgevonden is het wel de landbouwsector”.

18. Ook het argument van de verwerende partij in verband met het gebruik van de gemeentelijke dienstverlening – begrijp: dat de hinder en kosten voor de uitbreiding van, of de belasting op, de gemeentelijke infrastructuur minder groot zijn ingeval de (ver)bouwactiviteiten land- en tuinbouwbedrijven betreffen – overtuigt niet. Niet onterecht schrijft verzoekster in dit verband:

“verwerende partij vergeet dat landbouwbedrijven uit hun aard veel meer afgelegen liggen dan andere bedrijven, die zich in de stadskern bevinden of die gegroepeerd worden op een bedrijventerrein. Per landbouwbedrijf zal verwerende partij dan bijvoorbeeld ook meer wegen moeten onderhouden (om maar één voorbeeld te geven), dan het geval is bij andere bedrijven. Bovendien zijn die kleine landelijke wegen vaak net niet voorzien op zwaar werfverkeer, daar waar de wegen in de kern of ter hoogte van bedrijventerreinen daar wel al volledig toe zijn uitgerust.”

19. De bestreden belasting is een indirecte belasting, die betrekking heeft op kortstondige en voorbijgaande handelingen, te weten de activiteiten van bouwen en verbouwen. Hoe de verwerende partij ertoe komt te beweren dat “het niet uitgesloten [is] dat de belasting van de gemeentelijke infrastructuur naar aanleiding van de bouw- en verbouwactiviteiten door klassieke handelsondernemingen, blijvend is” en waarom die belasting op het openbaar domein volgens haar méér blijvend zou zijn dan in geval van bouw- en verbouwactiviteiten door land- en tuinbouwers, is niet spontaan duidelijk en wordt door de verwerende partij evenmin duidelijk gemaakt.

20. Besloten wordt derhalve dat ook het verschil in fiscale behandeling tussen landbouwloodsen die uitsluitend voor de landbouw dienen en de loods die verzoekster bouwde als sorteerfaciliteit voor DHL, een toereikende verantwoording mist.

21. In zoverre, louter ten overvloede, de verwerende partij haar belastingreglement in de memorie van antwoord vergelijkt met de besluiten tot heffing van een belasting op bouwen en verbouwen van de gemeenteraad van de gemeente Machelen van 17 december 2013 en van de gemeenteraad van de gemeente Zaventem van 30 mei 2016, stelt de Raad van State vast dat die

besluiten, anders dan het bestreden reglement, in slechts één belastingtarief voorzien en níét in een speciale vrijstelling ten behoeve van land- en tuinbouwers omdat ze beweerdelijk nood hebben aan een veel groter areaal dan de andere bedrijven.

22. Het middel is, zoals besproken, gegrond. Het verantwoordt de vernietiging van de gehele bestreden beslissing.

BESLISSING

1. De Raad van State vernietigt de beslissing van de gemeenteraad van de gemeente Steenokkerzeel van 15 september 2016 tot heffing van een gemeentebelasting op het bouwen en verbouwen van constructies waarvoor voorafgaandelijk een stedenbouwkundige of omgevingsvergunning vereist is.

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

3. De Raad van State verwijst de verwerende partij in de kosten van het beroep, begroot op een rolrecht van 200 euro en een aan verzoekster verschuldigde rechtsplegingsvergoeding van 700 euro.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van vijftientwintig mei tweeduizend twintig, door de Raad van State, Xe kamer, samengesteld uit:

Johan Lust,	kamervoorzitter,
Jan Clement,	staatsraad,
Stephan De Taeye,	staatsraad,
bijgestaan door	
Silvan De Clercq,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Silvan De Clercq

Johan Lust