

**RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK**

**Xe KAMER**

**A R R E S T**

**nr. 264.075 van 5 september 2025  
in de zaak A. 238.243/X-18.316**

In zake :           de NV A.  
                      bijgestaan en vertegenwoordigd door  
                      advocaten Hilde Van den Keybus, Wouter Moonen en  
                      Nick Parthoens  
                      kantoor houdend te 1150 Brussel  
                      Tervurenlaan 270  
                      bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

                      de GEMEENTE SINT-GILLIS  
                      bijgestaan en vertegenwoordigd door  
                      advocaat Thierry Lauwers  
                      kantoor houdend te 9830 Sint-Martens-Latem  
                      Palepelstraat 29  
                      bij wie woonplaats wordt gekozen

---

*I. Voorwerp van het beroep*

1.                   Het beroep, ingesteld op 24 januari 2023, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van de gemeenteraad van Sint-Gillis van 24 november 2022 tot goedkeuring voor de aanslagjaren 2022 tot en met 2026 van het belastingreglement ‘betreffende oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of de houder van een beperkt zakelijk recht algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet’.

*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 Arne Carton 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 6 juni 2025.

Staatsraad David D’Hooghe heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Julie Beusart, die *loco* advocaten Hilde Van Den Keybus, Wouter Moonen en Nick Parthoens verschijnt voor de verzoekende partij, en advocaat Thierry Lauwers, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Auditeur Arne Carton 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. De gemeente Sint-Gillis maakt op 10 december 2019 aan het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest een ontwerp van belastingreglement over. Zij deelt in het begeleidende schrijven het voornemen mee om een nieuwe gemeentebelasting op te leggen:

Hierbij willen wij u op de hoogte brengen van onze wens om een nieuwe belasting in te voeren op commerciële ruimtes die zich bevinden in panden waarvan de eigenaar een vrijstelling geniet van gemeentelijke belastingen op zijn onroerende goederen. Dit verzoek is al het onderwerp geweest van meerdere besprekingen met uw medewerkers.

Zoals u weet, is de financiële situatie van de gemeente ingewikkeld en daarom zijn we voortdurend op zoek naar manieren om de gemeentelijke inkomsten te verbeteren.

In overeenstemming met artikel 8 van de overeenkomst tussen de gemeente en het gewest over lokale en regionale economische ontwikkeling, kan de gemeente een nieuwe belasting invoeren 'op basis van een verzoek dat wordt ondersteund door de negatieve financiële situatie van de gemeente'. Dit is precies het doel van dit verzoek.

We hebben de federale regering meermaals tevergeefs gevraagd om de onroerende voorheffing met betrekking tot de commerciële ruimtes van het Zuidstation in te voeren. Deze kwestie zou in de loop van 2018 ook besproken worden binnen een interfederale werkgroep, maar dat is uiteindelijk nooit gebeurd.

Ter herinnering, de vrijstellingen van de onroerende voorheffing die voortvloeien uit de toepassing van artikel 14 van de wet van 23 juli 1926 met betrekking tot de NMBS HOLDING en haar filialen, alsook van artikel 204, tweede lid, van de wet van 21 maart 1991 'betreffende de hervorming van sommige autonome overheidsbedrijven', lijken ons niet meer gerechtvaardigd voor de meer dan 130 commerciële ruimtes die in het Zuidstation worden ingenomen voor zuiver en uitsluitend winstgevendende doeleinden. Dit winstoogmerk lijkt ons in strijd met de taken van de NMBS die met name zijn omschreven in artikel 156 van de voornoemde wet van 21 maart 1991. Volgens ons vervult de NMBS in dit verband niet langer een opdracht van openbare dienst.

De voorgestelde belasting zou aldus tot doel hebben om het financiële verlies te compenseren dat voortvloeit uit de vrijstelling van gemeentebelastingen op bepaalde onroerende goederen die op het grondgebied van de gemeente gelegen zijn en die het gevolg zijn van de algemene vrijstelling die aan de NMBS is verleend.

Uiteraard zou de gemeente zich ertoe verbinden om deze belasting af te schaffen zodra het gewest gevolg heeft gegeven aan het verzoek om de onroerende voorheffing op de handelszones van het Zuidstation in te voeren.

Op basis van alle elementen die hierboven werden toegelicht, vragen we de gewestregering om in te stemmen met de invoering van deze nieuwe belasting vanaf het aanslagjaar 2020.

3.2. Op 19 oktober 2020 antwoordt de minister van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, belast met de plaatselijke besturen. In die brief merkt hij het volgende op:

In dit verband heeft de algemene vrijstelling waarvan de NMBS geniet krachtens artikel 14 van de wet van 23 juli 1926 betreffende de NMBS-HOLDING en haar filialen en artikel 204, tweede lid, van de wet van 21 maart 1991 'betreffende de hervorming van sommige autonome overheidsbedrijven', enkel betrekking op de onroerende goederen, het

materieel of het personeel van de NMBS-HOLDING die rechtstreeks voor de activiteit of de exploitatie van die entiteit worden gebruikt.

Het lijkt ons dan ook niet dat het beginsel van de belasting van uitsluitend voor winstdoeleinden gebruikte bedrijfsruimten in het Zuidstation afbreuk kan doen aan de in de betrokken wettelijke bepalingen vervatte belastingvrijstelling.

Vanuit het oogpunt van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel moet echter voorzichtiger worden omgesprongen met het eigenlijke voorwerp van de verordening, dat uitsluitend gericht is op commerciële ruimtes in gebouwen waarvan de eigenaar een vrijstelling van gemeentelijke onroerende voorheffing geniet.

Hoewel de rechtspraak aanvaardt dat een belastingreglement het gelijkheidsbeginsel niet schendt wanneer een belasting wordt gedragen door één persoon, op voorwaarde dat de wet in algemene bewoordingen is opgesteld die van toepassing zijn op iedereen die zich in dezelfde situatie bevindt, moet worden opgemerkt dat in dat geval de belasting wordt opgelegd aan die belastingplichtige vanwege zijn activiteit.

Het ontwerpreglement in kwestie is echter slechts op één belastingplichtige gericht vanwege zijn bijzondere status, waardoor andere belastingplichtigen die commerciële ruimtes exploiteren, impliciet worden uitgesloten.

Bovendien is artikel 1 van het ontwerpreglement, waarin de heffingsgrondslag en het belastbare feit voor de belasting worden gedefinieerd, dubbelzinnig, aangezien § 1 van dit artikel andere commerciële ruimtes in de gemeente lijkt te omvatten, in tegenstelling tot § 2, dat het belastbare feit voor de belasting beperkt tot alleen die commerciële ruimtes waarvan de eigenaar een vrijstelling van gemeentelijke belastingen geniet.

Om de risico's op toekomstige geschillen te beperken, zou de gemeente dus de voorkeur moeten geven aan een belasting op commerciële oppervlakten die niet gericht is op één belastingbetaler omwille van zijn bijzondere juridische status. In dat geval zou zij bedrijven die de oppervlakten niet uitsluitend en alleen voor winstdoeleinden gebruiken, kunnen vrijstellen.

Ik zou u ook willen herinneren aan artikel 3, punt 8, van de overeenkomst met betrekking tot het Belastingcompensatiefonds, dat bepaalt dat de gemeente: 'afziet van elke nieuwe belasting die een weerslag zou kunnen hebben op de lokale en regionale economische ontwikkeling, behalve nadat de regering daarvoor haar goedkeuring verleent, op basis van een aanvraag die gestaafd is door de negatieve financiële toestand van de gemeente'.

In de documenten die u mij in het kader van dit dossier hebt toegezonden, heb ik echter geen specifieke toelichting gevonden over de negatieve financiële situatie van de gemeente die de voorgestelde nieuwe belasting zou kunnen verantwoorden. De gemeente zou derhalve haar negatieve financiële situatie objectief moeten aantonen indien zij een belasting wil invoeren die gevolgen heeft voor de plaatselijke economische ontwikkeling.

In het licht van de bovenstaande opmerkingen geef ik geen goedkeuring aan uw voorstel voor een belastingreglement op commerciële ruimtes in gebouwen waarvan de eigenaar vrijgesteld is van de algemene belastingen

op zijn onroerend goed. Een ander ontwerp van belastingreglement, waarin rekening wordt gehouden met de bovengenoemde voorgestelde aanpassingen, kan uiteraard opnieuw ter goedkeuring aan mij worden voorgelegd.

3.3. Op 13 oktober 2022 maakt de gemeente Sint-Gillis vervolgens een aangepast ontwerp van belastingreglement over aan het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

In het begeleidend schrijven wordt vermeld:

De oppervlakten bestemd voor handelsactiviteiten die in de gemeente gevestigd zijn, genereren inkomsten; ze moeten dus bijdragen tot de financiële lasten die ze kunnen veroorzaken op het vlak van volksgezondheid, veiligheid en rust.

De uitbater van een oppervlakte die voor een commerciële activiteit wordt gebruikt, draagt onrechtstreeks bij tot deze financiële last voor zover hij onderworpen is aan de onroerende voorheffing, waarvan de opcentiemen aan de gemeente worden betaald; de exploitant betaalt deze onroerende voorheffing ofwel krachtens een contractuele verplichting die is opgenomen in het handelshuurcontract of in enige andere overeenkomst die hem verbindt met de eigenaar, de houder van een zakelijk recht of enige andere persoon die belast is met de exploitatie van het gebouw waarin de oppervlakte bestemd voor een commerciële activiteit zich bevindt, ofwel door zelf de wettelijke belastingschuldenaar te zijn.

Sommige van deze oppervlakten bestemd voor handelsactiviteiten ontsnappen echter aan de onroerende voorheffing omdat de eigenaar of de houder van het zakelijk recht op de oppervlakten bestemd voor handelsactiviteiten in voorkomend geval een algemene vrijstelling van belastingen en rechten ten gunste van de gemeenten geniet, met uitzondering van de heffingen als vergoeding voor de op hun verzoek verrichte diensten (retributies).

Deze situatie leidt tot een discriminatie tussen exploitanten van oppervlakten bestemd voor handelsactiviteiten waarvan de eigenaar of houder van een zakelijk recht onderworpen is aan een onroerende voorheffing en exploitanten waarvan de eigenaar of houder van een zakelijk recht op de oppervlakten bestemd voor handelsactiviteiten daarvan vrijgesteld is.

Het voorliggende ontwerp van belastingreglement heeft tot doel deze situatie te verhelpen. Het is dus niet de bedoeling om een nieuwe belasting in te voeren voor alle exploitanten van oppervlakten bestemd voor handelsactiviteiten in onze gemeente, maar enkel voor diegenen die momenteel niet bijdragen aan de financiën ervan via opcentiemen op de onroerende voorheffing. Op die manier behandelt het ontwerp van belastingreglement alle belastingplichtigen in dezelfde situatie op dezelfde manier, in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel.

Het is daarom redelijk om aan te nemen dat dit ontwerp van belastingreglement geen impact zal hebben op de lokale en regionale economische ontwikkeling.

In antwoord op uw opmerking moet er bovendien op worden gewezen dat zowel de heffingsgrondslag als het belastbare feit hetzelfde zijn, aangezien in beide gevallen wordt verwezen naar ‘oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit gelegen op het grondgebied van de gemeente Sint-Gillis waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet’.

Tot slot spreekt het voor zich, gezien de financiële situatie van onze gemeente, dat de belastinginkomsten die inherent zijn aan deze belasting ons in staat zouden stellen om nieuwe manieren en middelen te verwerven die nuttig zijn om aan de behoeften van openbaar nut te voldoen.

3.4. Op 10 november 2022 antwoordt het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. Het verleent een gunstig advies onder voorbehoud van twee opmerkingen: het opnieuw invoegen van een weggelaten paragraaf en de verduidelijking van de vloeroppervlakte die in aanmerking komt voor de berekening van de belasting.

3.5.1. De gemeenteraad van de verwerende partij neemt op 24 november 2022 het belastingreglement aan ‘betreffende oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of de houder van een beperkt zakelijk recht algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet’, en dit voor de aanslagjaren 2022 tot en met 2026.

Dit is de bestreden beslissing.

3.5.2. Het reglement wordt op 25 november 2022 bekendgemaakt.

3.5.3. Artikel 1 van het reglement betreft de belastbare grondslag en bepaalt:

“§ 1. Met ingang van 1 januari 2022 en voor een duur van vijf jaar die verstrijkt op 31 december 2026 wordt een jaarlijkse taks geheven op oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit gelegen op het grondgebied van de gemeente Sint-Gillis waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet, desgevallend met uitzondering van de belastingen als vergoeding voor de diensten die op hun aanvraag werden verleend (heffingen).

§ 2. Het tot belasting leidend feit is het bestaan op een willekeurig ogenblik tijdens het aanslagjaar, van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit gelegen op het grondgebied van de gemeente waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht, algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet, desgevallend met uitzondering van de belastingen als vergoeding voor de diensten die op hun aanvraag werden verleend (heffingen).”

Artikel 2 van het reglement bepaalt de draagwijdte van een aantal begrippen:

“§ 1. Onder ‘oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit’ dient de voor verkoop bestemde en openbaar toegankelijke oppervlakte te worden begrepen, met inbegrip van de kassazones en de zones achter de kassa’s. De belasting is gebaseerd op de vloeroppervlakte die kan worden gebruikt voor de doeleinden omschreven in artikel 2, lid 1.

De afmetingen van de vloeren worden gemeten binnen de gevels, rekening houdend met hun onderbreking door scheidingswanden of binnenmuren, door schachten, trappenhuisen en liften.

De dikte van scheidingswanden en binnenmuren, de oppervlakte van trappenhuisen en liften zijn niet inbegrepen in de oppervlakte dat voor de berekening van de belasting in aanmerking wordt genomen.

§ 2. Onder ‘eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht die algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet’ dient te worden begrepen de publiekrechtelijke rechtspersoon, eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht, die krachtens de wet of iedere andere bepaling van wetgevende aard, is vrijgesteld van alle gemeentelijke taksen en belastingen, desgevallend met uitzondering van de belastingen als vergoeding voor de diensten die op hun aanvraag werden verleend.

§ 3. Onder ‘houder van een beperkt zakelijk recht’ dient te worden begrepen de erfpachter, de opstalhouder of de vruchtgebruiker.

§ 4. Voor de toepassing van onderhavig reglement wordt de bezitter gelijkgesteld met de houder van een beperkt zakelijk recht.”

Artikel 3 van het reglement bepaalt de beginselen en nadere regels inzake de belastbare grondslag en de tarieven van de verschuldigde belasting:

“§ 1. Het tarief van de belasting wordt vastgesteld op 48,95 EUR per vierkante meter belastbare oppervlakte als omschreven in artikel 2, lid 1, van dit reglement en per jaar.

§ 2. De belasting wordt geheven op basis van het effectieve aantal maanden gebruik, voor zover de bepaling van artikel 5 § 4 van onderhavig reglement wordt nageleefd.

Bij wijziging tijdens het belastingjaar van de gebruiker, al dan niet natuurlijke persoon of rechtspersoon, van de oppervlakte bestemd voor de handelsactiviteit waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet, desgevallend met uitzondering van de belastingen als vergoeding voor de diensten die op hun vraag werden geleverd (heffingen), wordt het bedrag van de belasting tussen de verschillende belastingplichtigen verdeeld op basis van het effectieve aantal maanden gebruik. Iedere begonnen maand geldt als volledig en de hierop betrekking hebbende belasting is voor rekening van de nieuwe gebruiker als natuurlijk dan wel rechtspersoon van de oppervlakte die is bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of houder van het gesplitst zakelijk recht een algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet, desgevallend met uitzondering van de belastingen als vergoeding voor de diensten die op hun aanvraag werden verleend (heffingen).”

Artikel 4 van het reglement bepaalt wie de belastingplichtige is:

“§ 1. De belasting is verschuldigd door de gebruiker, al dan niet natuurlijk of rechtspersoon, van de oppervlakte bestemd voor de handelsactiviteit waarvan de eigenaar of de houder van het beperkt zakelijk recht algemene vrijstelling van de gemeentelijke taksen en belastingen geniet, desgevallend met uitzondering van de belastingen als vergoeding voor de diensten die op hun aanvraag werden verleend (heffingen).

§ 2. Is de belastingplichtige een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, dan is de belasting door elk van haar leden hoofdelijk verschuldigd.”

Artikel 5 van het reglement betreft de aangifte, artikel 6 stelt regels vast inzake een belastingverhoging bij ambtshalve ingekohierde belastingen, artikel 7 bepaalt de controlemaatregelen, artikel 8 betreft de invordering en de geschillen en artikel 9 stelt een regeling vast inzake het indienen van bezwaarschriften.

3.5.4. In de aanhef van het bestreden belastingreglement wordt het reglement onder meer als volgt verantwoord:

“Overwegende dat de Gemeente het noodzakelijk heeft geacht om door onderhavig reglement beoogde oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit te belasten teneinde zich aanvullende inkomsten te verschaffen ter financiering van de uitgaven van algemeen nut waaraan de gemeente het hoofd moet bieden;

Overwegende dat oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit die zich op het grondgebied van de Gemeente bevinden inkomsten genereren; dat

zij in dat opzicht kunnen bijdragen in de financiële lasten die zij op het vlak van gezondheid, veiligheid en openbare orde voor de Gemeente veroorzaken;

Overwegende dat de uitbater van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit onrechtstreeks bijdraagt tot deze financiële last in de mate dat hij onderworpen is aan de onroerende voorheffing waarvan de opcentiemen toekomen aan de Gemeente; dat deze uitbater bedoelde [on]roerende voorheffing immers betaalt krachtens een contractuele verplichting vermeld in de handelshuurovereenkomst of in iedere andere overeenkomst die hem met de eigenaar, de houder van een beperkt zakelijk recht, of iedere andere persoon belast met de uitbating van het gebouw waar de oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit zich bevindt, bindt, of doordat hij krachtens het fiscaal recht die voorheffing zelf is verschuldigd; Overwegende evenwel dat een deel van die oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit aan de onroerende voorheffing ontsnapt omdat de eigenaar of de houder van het beperkt zakelijk recht van de oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit een algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet, desgevallend met uitzondering van de belastingen als vergoeding voor de diensten die op hun aanvraag werden verleend (heffingen);

Overwegende terecht dat die situatie een bron van discriminatie is tussen de uitbaters van oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht onderworpen is aan de onroerende voorheffing en die waarvan de eigenaar of de houder van een beperkt zakelijk recht van de oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit daarvan is vrijgesteld;

Overwegende dat het gegrond is dat de gemeentelijke overheid die situatie tracht te verhelpen;

Overwegende dat het een forfaitaire taks betreft;

Overwegende dat volgens het Hof van Beroep te Antwerpen (Antwerpen 21 februari 2017, 2015/AR/1408), de bepaling van het tarief van een belasting bij uitstek een opportuniteitskwestie is die verband houdt met de grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie van de gemeenten'; dat 'de keuze van het tarief weliswaar niet willekeurig mag zijn, maar dat evenmin een gekozen tarief in die zin te rationaliseren is dat heel precies wordt meegedeeld waarom exact net dat tarief in aanmerking wordt genomen en geen ander'; dat 'het gekozen tarief verantwoord is wanneer het binnen de grenzen van de redelijkheid blijft en voor de betrokkenen geen onevenredig groot nadeel veroorzaakt (RvS 14 januari 2014, nr. 226.033);"

3.6. De verzoekende partij heeft met de NMBS een concessieovereenkomst gesloten voor de exploitatie van een koffie-speciaalzaak in het station Brussel-Zuid die geldt voor de periode 1 april 2021 tot 31 maart 2029.

Zij is aldus gehouden tot het betalen van een belasting op grond van het bestreden belastingreglement.

#### *IV. Onderzoek van het tweede middel*

##### *Standpunt van de partijen*

4.1. In het tweede middel voert de verzoekende partij onder meer de schending aan van het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken, dat zijn oorsprong vindt in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, en van het materiële motiveringsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur.

4.2. De overwegingen van het bestreden belastingreglement maken melding van een ongelijkheid tussen, enerzijds, uitbaters van handelspanden waarbij de eigenaars of houders van een beperkt zakelijk recht niet zijn vrijgesteld van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing en, anderzijds, uitbaters van handelspanden waarbij de eigenaars of houders van een beperkt zakelijk recht wel zijn vrijgesteld van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing.

Volgens de verzoekende partij vertrekt het bestreden belastingreglement aldus van een onjuist uitgangspunt, namelijk dat een uitbater van een handelspand op basis van een contractuele verplichting of krachtens het fiscaal recht steeds de onroerende voorheffing zelf verschuldigd is. Dit kan weliswaar een contractuele afspraak bij handelshuur zijn, maar vormt geen wettelijke verplichting.

De verzoekende partij meent dat het bestreden belastingreglement aldus leidt tot nieuwe, onverantwoorde verschillen in behandeling. Zo is er sprake van een niet gerechtvaardigd onderscheid in behandeling tussen, enerzijds, de uitbaters van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit die ingevolge het bestreden reglement wel aan de bestreden gemeentebelasting onderworpen zijn (zoals de verzoekende partij) en, anderzijds, de uitbaters van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit die niet aan de bestreden gemeentebelasting onderworpen zijn omdat zij niet de hoedanigheid hebben van

belastingplichtige en aan hen evenmin de opcentiemen van de (door de eigenaar verschuldigde) onroerende voorheffing ten laste wordt gelegd.

Het is niet toelaatbaar dat de verantwoording voor de bestreden belasting stoelt op “een waarschijnlijkheid” dat de uitbater van een handelspand de gemeentelijke opcentiemen moet betalen. Er ligt geen bewijs voor dat de opcentiemen op de onroerende voorheffing (steeds) ten laste van de uitbater van een handelspand zouden worden gelegd, laat staan dat de uitbaters “onderworpen” zouden zijn aan de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing. Dit is nochtans fundamenteel in de verantwoording van het bestreden reglement.

5. De verwerende partij betoogt dat de gebruikers van handelsoppervlakten waarvan de eigenaar of houder van een zakelijk recht geen algemene vrijstelling van gemeentelijke belasting geniet, in de regel nu al bijdragen aan de gemeentelijke financiering via de opcentiemen op de onroerende voorheffing, ofwel op basis van een contractuele verplichting, ofwel omdat de betrokkene een belastingplichtige is in de zin van artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992).

Die categorie van gebruikers dient dus niet nogmaals belast te worden, aangezien zij op onrechtstreekse wijze al bijdragen aan de financiering van de gemeente. Omdat beide categorieën van gebruikers van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit, inkomsten genereren ingevolge hun activiteit, werkt het bestreden reglement wel degelijk een bron van discriminatie weg.

De verwerende partij betwist dat zij is uitgegaan van een verkeerd uitgangspunt. In de preambule van het reglement wordt niet beweerd dat er steeds contractuele of wettelijke verplichtingen voorhanden zijn die gebruikers verplichten om in te staan voor de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing. Er wordt volgens verwerende partij enkel aangevoerd dat de uitbater van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit, en in zoverre de eigenaar of de houder van een beperkt zakelijk recht ervan niet vrijgesteld is van de gemeentelijke belastingen:

- ofwel de eigenlijke belastingplichtige van de onroerende voorheffing (en de gemeentelijke opcentiemen daarop) vergoedt voor deze kost via de handelshuurovereenkomst of enige andere overeenkomst die met de eigenlijke belastingplichtige werd gesloten;
- ofwel zelf de eigenlijke belastingplichtige is, aangezien hij, naast de uitbater van de betrokken oppervlakte, ook de eigenaar ervan is (of enige andere in artikel 251 van het WIB 1992 bedoelde hoedanigheid heeft).

De verwerende partij betoogt dat zij redelijkerwijze mag aannemen dat een contractuele verplichting tot betaling geldt of, minstens, dat hiermee rekening wordt gehouden bij de bepaling van de huurprijs of enige andere vergoeding. De betrokken uitbaters dragen bijgevolg onrechtstreeks reeds bij tot de financiering van de gemeente. Aldus is het belastingreglement wel degelijk gesteund op werkelijk bestaande en concrete feiten.

De verwerende partij geeft toe dat er weliswaar theoretisch gevallen mogelijk zijn waarbij de huurprijs of de vergoeding die de gebruiker betaalt, geen rekening houdt met de onroerende voorheffing en de gemeentelijke opcentiemen, maar dat dit geen omstandigheid uitmaakt waarmee zij dient rekening te houden. Zij mag immers, bij het invoeren van een onderscheiden behandeling, de verscheidenheid aan situaties slechts bij benadering vatten. Ook in het voormelde theoretische geval worden er nog steeds inkomsten gerealiseerd door de verwerende partij door de betaling van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing. Dat deze economisch gezien dan niet ten laste komen van de uitbater van het handelspand, neemt niet weg dat ingevolge deze omstandigheid er geen noodzaak is om over te gaan tot enige compensatie van een gebrek aan bijdrage aan de gemeentelijke financiën dat verbonden is aan de betrokken oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit.

### *Beoordeling*

6. Het door de Grondwet gewaarborgde gelijkheidsbeginsel sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen

wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dezelfde regels verzetten er zich tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen.

7. Het bestreden reglement maakt een onderscheid tussen twee categorieën: enerzijds, de gebruikers van een oppervlakte voor een handelsactiviteit waarvoor gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing van toepassing zijn en, anderzijds, de gebruikers van een oppervlakte voor een handelsactiviteit waarvoor de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht een vrijstelling van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing geniet.

Het bestreden reglement viseert enkel de tweede categorie gebruikers, en sluit de eerstvermelde categorie gebruikers uitdrukkelijk uit van de gemeentebelasting.

8. Zoals blijkt uit de aangehaalde tekst van de aanhef van het belastingreglement, is het bestreden reglement gesteund op het uitgangspunt dat een ongelijke fiscale behandeling bestaat tussen, enerzijds, “de uitbaters van oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht onderworpen is aan de onroerende voorheffing” en, anderzijds, “die waarvan de eigenaar of de houder van een beperkt zakelijk recht van de oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit daarvan is vrijgesteld”, dat die ongelijke fiscale behandeling “een bron van discriminatie is” en dat de verwerende partij door middel van het bestreden belastingreglement “die situatie tracht te verhelpen”.

De eerdere briefwisseling tussen de gemeente en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest bevestigt die zienswijze.

De verwerende partij meent aldus dat, voorafgaand aan het aannemen van het bestreden reglement, de uitbaters van oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht niet onderworpen is aan de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing zonder redelijke verantwoording en op discriminerende wijze bevoordeeld zouden worden ten aanzien van de uitbaters van oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of houder van een beperkt zakelijk recht wel onderworpen is aan de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing. Door middel van het bestreden reglement beoogt zij een einde te stellen aan de veronderstelde discriminatie tussen de twee categorieën van uitbaters van oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit, waarbij zij “enkel” de categorie van uitbaters die momenteel niet onderworpen zijn aan de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing beoogt te belasten.

9. Er is echter geen wettelijke grondslag om te stellen dat de uitbater van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit “onderworpen” is aan de onroerende voorheffing en de gemeentelijke opcentiemen. De onroerende voorheffing is immers verschuldigd door de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van het goed (zie artikel 251 van het WIB 1992, wat het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest betreft). Hetzelfde geldt voor de gemeentelijke opcentiemen. De onroerende voorheffing en de gemeentelijke opcentiemen zijn bovendien gebaseerd op de inkomsten die het onroerend goed aan zijn eigenaar opbrengt of geacht wordt op te brengen.

Enige verplichting tot betaling van de onroerende voorheffing en de gemeentelijke opcentiemen vloeit dus niet voort uit de hoedanigheid van handelaar of gebruiker van een oppervlakte bestemd voor een handelsactiviteit, wel uit die van eigenaar of zakelijk gerechtigde.

In dit licht is er dan ook geen objectieve en redelijke verantwoording om een onderscheid te maken tussen, enerzijds, de categorie gebruikers van oppervlakten waarvoor de eigenaar of zakelijk gerechtigde de onroerende voorheffing en gemeentelijke opcentiemen verschuldigd is, en, anderzijds, de categorie gebruikers van oppervlakten waarvoor de eigenaar of zakelijk gerechtigde geen gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing verschuldigd is.

In beide gevallen is het immers niet op de gebruiker dat enige verplichting rust tot betaling van de onroerende voorheffing en de eventuele gemeentelijke opcentiemen. Dit is enkel het geval wanneer de gebruiker van de betrokken oppervlakte ook de eigenaar of de zakelijke gerechtigde ervan is.

10. Dat niet kan worden uitgesloten dat de financiële lasten die gepaard gaan met de onroerende voorheffing en de daarop gevestigde opcentiemen, op één of andere wijze – bijvoorbeeld contractueel, of door de verrekening in de vergoeding – worden doorgeschoven naar de gebruiker, doet niet anders besluiten.

Het gaat immers om een loutere mogelijkheid. De verwerende partij toont alvast niet aan dat mag worden uitgegaan van een “vaste praktijk” dat de kosten van onroerende voorheffing en de gemeentelijke opcentiemen ten laste van de huurder of de gebruiker vallen. Het is ook mogelijk dat de eigenaar of de zakelijk gerechtigde de betrokken fiscale lasten zelf draagt en de fiscale impact van zijn onroerend vermogen zelf ten laste neemt.

De loutere mogelijkheid van verschuiving van de betrokken fiscale lasten van de eigenaar of de zakelijk gerechtigde naar de gebruiker laat zodoende niet toe om de gebruikers die, als eigenaar of zakelijk gerechtigde, tot de betaling van de onroerende voorheffing en opcentiemen verplicht zijn, gelijk te stellen met de gebruikers waarop de eigenaar of zakelijk gerechtigde de betaling van de onroerende voorheffing en de gemeentelijke opcentiemen eventueel kan verhalen, én hen te onderscheiden van de gebruikers van oppervlakten waarvoor in

hoofde van de eigenaar of zakelijk gerechtigde een vrijstelling van gemeentelijke opcentiemen op onroerende voorheffing geldt.

11. Het voormelde criterium van onderscheid, bestaande in het al dan niet verschuldigd zijn van gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing, doet ook voorbijzien dat de vrijstelling niet uit het niets komt, en dat een belasting die beoogt een vrijstelling te compenseren, van aard kan zijn om de betrokken vrijstelling uit te hollen.

Ter zake is in aanmerking te nemen dat de betrokken vrijstelling is “ingegeven door de wil om het beheer van de goederen die nodig zijn voor de uitvoering van de openbare dienst op het gebied van personen- en goederenverkeer per trein niet te laten bezwaren door lokale belastingen” (GwH 30 mei 2013, nr. 75/2013).

12. Het voorgaande noopt tot het besluit dat er geen redelijke verantwoording bestaat om met het bestreden belastingreglement enkel de gebruikers van oppervlakten bestemd voor handel, waarvan het betrokken goed is vrijgesteld van gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing, te viseren. Het bestreden reglement houdt dan ook een miskennis in van het gelijkheidsbeginsel en het materiële motiveringsbeginsel.

Het tweede middel is in de aangegeven mate gegrond.

## **BESLISSING**

**1. De Raad van State vernietigt de beslissing van de gemeenteraad van Sint-Gillis van 24 november 2022 tot goedkeuring voor de aanslagjaren 2022 tot en met 2026 van het belastingreglement ‘betreffende oppervlakten bestemd voor een handelsactiviteit waarvan de eigenaar of de houder van een beperkt zakelijk recht algemene vrijstelling van gemeentelijke taksen en belastingen geniet’.**

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

**3. De verwerende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro, een bijdrage van 24 euro en een rechtsplegingsvergoeding van 770 euro, die verschuldigd is aan de verzoekende partij.**

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, op vijf september tweeduizend vijftientig, door de Raad van State, Xe kamer, samengesteld uit:

|                   |                  |
|-------------------|------------------|
| Jan Clement,      | kamervoorzitter, |
| Stephan De Taeye, | staatsraad,      |
| David D'Hooghe,   | staatsraad,      |
| bijgestaan door   |                  |
| Karin Meerschaut, | griffier.        |

**De griffier**

**De voorzitter**

**Karin Meerschaut**

**Jan Clement**