



Verfassungsgerichtshof

**ÜBERSETZUNG**  
**Entscheid Nr. 103/2023**  
**vom 29. Juni 2023**  
**Geschäftsverzeichnismr. 7795**  
**AUSZUG**

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf Artikel 253 § 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 12 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 23. November 2017 « zur Festlegung der gesetzgeberischen Anpassungen im Hinblick auf die Übernahme des Dienstes des Immobiliensteuervorabzugs durch die Region Brüssel-Hauptstadt », gestellt vom französischsprachigen Gericht erster Instanz Brüssel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten P. Nihoul und L. Lavrysen, und den Richtern T. Giet, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia und W. Verrijdt, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 17. März 2022, dessen Ausfertigung am 26. April 2022 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das französischsprachige Gericht erster Instanz Brüssel folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstößt Artikel 253 § 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (Region Brüssel-Hauptstadt), ersetzt durch Artikel 12 der Ordonnanz vom 23. November 2017 zur Festlegung der gesetzgeberischen Anpassungen im Hinblick auf die Übernahme des Dienstes des Immobiliensteuervorabzugs durch die Region Brüssel-Hauptstadt, gegen die Artikel 10, 11 und 24 der Verfassung, indem er einen Behandlungsunterschied herbeiführt zwischen

- einerseits dem Steuerpflichtigen, der sein Gebäude einer Einrichtung vermietet, die es für den subventionierten Unterricht bestimmt und die Befreiung vom Immobiliensteuervorabzug genießt, und

- andererseits dem Steuerpflichtigen, der sein Gebäude einer Einrichtung vermietet, die es für den nichtsubventionierten Unterricht mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht bestimmt und die Befreiung vom Immobiliensteuervorabzug nicht mehr genießt,

und verstößt er demzufolge darüber hinaus gegen die Unterrichtsfreiheit? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf Artikel 253 § 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), ersetzt durch Artikel 12 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 23. November 2017 « zur Festlegung der gesetzgeberischen Anpassungen im Hinblick auf die Übernahme des Dienstes des Immobiliensteuervorabzugs durch die Region Brüssel-Hauptstadt » (nachstehend: Ordonnanz vom 23. November 2017), der bestimmt:

« Sur demande du contribuable, est exonéré du précompte immobilier, le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers utilisés quasi exclusivement comme établissement d'enseignement subventionné, y compris artistique, et pour des activités directement liées à celui-ci.

Sur demande du contribuable, est exonéré du précompte immobilier, le revenu cadastral des salles, terrains et pistes exclusivement utilisés pour la pratique collective de sports dans le cadre des activités de clubs sportifs amateurs.

Cette exonération ne peut être accordée que si un ou plusieurs sports sont enseignés à l'endroit concerné.

Cette exonération est aussi applicable aux installations attenantes ou situées à proximité immédiate, indispensables à la pratique de ces sports ou à l'accueil de l'équipe adverse ou des arbitres lors des compétitions sportives, telles des vestiaires, douches, ou buvettes.

Une salle, un terrain ou une piste, pourvus de gradins ou tribunes pouvant accueillir plus de 500 spectateurs sont présumés, jusqu'à preuve du contraire, ne pas être utilisés que par des clubs sportifs amateurs.

Un club de sport qui rémunère ses joueurs est présumé, jusqu'à preuve du contraire, ne pas être un club sportif amateur ».

B.1.2. Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage geht hervor, dass sie sich nur auf Artikel 253 § 4 Absatz 1 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 12 der Ordonnanz vom 23. November 2017, bezieht.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diese Bestimmung.

B.2.1. Artikel 253 § 4 Absatz 1 des EStGB 1992, ersetzt durch Artikel 12 der Ordonnanz vom 23. November 2017, sieht die Befreiung des Katastereinkommens von unbeweglichen Gütern und von Teilen von unbeweglichen Gütern, die im Zuständigkeitsbereich der Region Brüssel-Hauptstadt liegen und nahezu ausschließlich als Einrichtungen des subventionierten Unterrichtswesens, einschließlich des Kunstunterrichts, und für damit unmittelbar zusammenhängende Aktivitäten genutzt werden, vom Immobiliensteuervorabzug auf Antrag des Steuerpflichtigen vor.

B.2.2. Die angefochtene Bestimmung steht im Zusammenhang mit der Übernahme des Dienstes des Immobiliensteuervorabzugs durch die Region Brüssel-Hauptstadt in Anwendung von Artikel 5 § 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen. Die Ordonnanz vom 23. November 2017 wurde nämlich angenommen, um im Hinblick auf die Übertragung des betreffenden Steuerdienstes die materiellrechtlichen Regeln festzulegen, die auf den Immobiliensteuervorabzug in der Region Brüssel-Hauptstadt anwendbar sind.

Die fragliche Bestimmung ist ab dem Steuerjahr 2018 in Kraft getreten (Artikel 18 der Ordonnanz vom 23. November 2017), das der tatsächlichen Übernahme des Dienstes des Immobiliensteuervorabzugs durch die Region Brüssel-Hauptstadt entspricht.

B.2.3. Artikel 253 des EStGB 1992 lautete vor seiner Ersetzung durch Artikel 12 der Ordonnanz vom 23. November 2017:

« Vom Immobiliensteuervorabzug befreit ist das Katastereinkommen:

1. in Artikel 12 § 1 erwähnter unbeweglicher Güter oder Teile von unbeweglichen Gütern, [...]
- ».

Artikel 12 § 1 des EStGB 1992 bestimmt :

« Einkünfte aus unbeweglichen Gütern oder Teilen von unbeweglichen Gütern, die in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums gelegen sind und die ein Steuerpflichtiger oder Bewohner ohne Gewinnerzielungsabsicht für die öffentliche Ausübung eines Kultes oder des freigeistigen moralischen Beistands, für Unterrichtszwecke, für die Errichtung von Krankenhäusern, Kliniken, Ambulatorien, Altenheimen, Ferienheimen für Kinder oder Pensionierte oder für die Errichtung anderer ähnlicher Wohlfahrtseinrichtungen bestimmt hat, sind steuerfrei ».

Daraus folgt, dass das Katastereinkommen von unbeweglichen Gütern auf dem Gebiet der Region Brüssel-Hauptstadt, die ohne Gewinnerzielungsabsicht für das subventionierte oder nicht subventionierte Unterrichtswesen bestimmt waren, vor der Ersetzung von Artikel 253 des EStGB 1992 durch Artikel 12 der Ordonnanz vom 23. November 2017 vom Immobiliensteuervorabzug befreit war.

B.3.1. Durch die Ordonnanz vom 23. November 2017 wollte der Ordonnanzgeber die Transparenz gegenüber den Steuerpflichtigen erhöhen, die Ressourcen der Region Brüssel-Hauptstadt optimieren und die Gesetzgebung an die neuen sozialen Realitäten anpassen, insbesondere durch das Verbot bestimmter als missbräuchlich angesehener Praktiken im Rahmen von Befreiungsanträgen (*Parl. Dok.*, Parlament der Region Brüssel-Hauptstadt, 2016-2017, A-554/1, SS. 1-2).

B.3.2. Mit dieser Zielsetzung sah der Entwurf, der der fraglichen Bestimmung zugrunde liegt, ursprünglich eine Befreiung des Katastereinkommens von unbeweglichen Gütern und von Teilen von unbeweglichen Gütern, die « fast ausschließlich für das Unterrichtswesen, einschließlich des Kunstunterrichts, und für damit unmittelbar zusammenhängende Aktivitäten genutzt werden », vom Immobiliensteuervorabzug auf Antrag des Steuerpflichtigen vor (ebenda, S. 36).

In den Vorarbeiten heißt es diesbezüglich:

« Le terme ‘ exclusivement ’ vise à éviter que l’exonération ne soit accordée pour des biens immobiliers où un enseignement n’est dispensé que de manière (très) occasionnelle, voire juste pour bénéficier de l’exonération. Le terme ‘ quasiment ’ vise à éviter que, à cause de l’insertion du terme ‘ exclusivement ’, un établissement scolaire qui mettrait, par exemple, occasionnellement sa salle de fête à disposition d’une unité scout (même moyennant une indemnisation raisonnable), par exemple pour y organiser sa fête d’unité, ne soit privé de ce

fait du bénéfice de l'exonération. Un établissement scolaire qui mettrait (même contre une indemnisation raisonnable) en soirée sa salle de gymnastique à disposition de clubs sportifs pour que puissent s'y passer des entraînements ne doit par exemple pas non plus perdre le bénéfice de l'exonération » (ebenda, S. 10).

B.3.3. Das Kriterium der Bezuschussung stammt aus einem Abänderungsantrag, der im Ausschuss gestellt wurde. Im Bericht des Ausschusses heißt es diesbezüglich:

« L'amendement a pour objectif d'exclure de cette [...] exonération les écoles privées, hors réseau reconnu, dont les finalités du lucre ne correspondent pas à la philosophie générale du texte. Continueront donc de bénéficier de l'exonération les établissements scolaires, [les universités], les hautes écoles, les écoles de promotion sociale, les académies, les écoles supérieures des arts, et tout autre établissement d'enseignement situé sur le territoire de la région et dont le fonctionnement est subventionné en partie par la fédération Wallonie Bruxelles, par la Vlaamse Gemeenschap, par les communes, par la COCOM et par la VGC » (*Parl. Dok.*, Parlement der Region Brüssel-Hauptstadt, 2017-2018, A-554/2, S. 40).

Und:

« Le texte [...] veut exclure de toute exonération les établissements scolaires à caractère strictement privé.

[Un membre] accepte l'amendement. Ces fausses écoles délivrent des diplômes non reconnus par les autorités académiques et piègent parents et élèves. Le discours fiscal doit être clair.

Le Président et le ministre acceptent l'amendement mais il convient d'ajouter le mot 'exclusivement' entre le mot 'quasi' et le mot 'comme' » (ebenda, SS. 21 und 22).

In der Plenarsitzung hat ein Mitglied erklärt:

« Nous avons eu des débats très intéressants, notamment à la Communauté française, à propos de la problématique des fausses écoles ou, en tout cas, des écoles non diplômantes qui jouent un rôle de concurrence et de dumping sur la formation. Ces écoles piègent les parents et les adolescents qui suivent un cursus de type universitaire non diplômant. Le texte, volontaire, exclut méthodologiquement du bénéfice de l'exonération ces fausses universités : il faudra désormais être subventionné par un pouvoir public pour bénéficier de l'exonération » (*Parl. Dok.*, Parlement der Region Brüssel-Hauptstadt, 2017-2018, 26 octobre 2017, *CRI*, Nr. 9, S. 18).

B.4. Das vorliegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der fraglichen Bestimmung mit dem durch die Artikel 10, 11 und 24 der Verfassung gewährleisteten Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung, insofern sie zu einem

Behandlungsunterschied zwischen einem Steuerpflichtigen, der ein unbewegliches Gut einer Einrichtung vermietet, die es für den subventionierten Unterricht bestimmt, und einem Steuerpflichtigen führe, der ein unbewegliches Gut einer Einrichtung vermietet, die es für den nicht subventionierten Unterricht bestimmt und die gegebenenfalls im Ausland anerkannt sein könne oder womöglich keine Gewinnerzielungsabsicht verfolge, insofern der letztgenannte Steuerpflichtige keine Befreiung des Katastereinkommens des betreffenden unbeweglichen Gutes vom Immobiliensteuervorabzug genießen könne.

Das vorliegende Rechtsprechungsorgan befragt den Gerichtshof außerdem zur Vereinbarkeit dieses Behandlungsunterschieds mit der Unterrichtsfreiheit.

B.5.1. Die klagende Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan führt an, dass die fragliche Bestimmung unvereinbar sei mit den Artikeln 10, 11 und 24 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 18, 21 und 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, mit Artikel 10 der Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 « über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union » und mit Artikel 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, insofern sie zu einer mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder der Sprache zum Nachteil ausländischer Schüler oder Schülern, die eine ausländische Sprache sprechen, führe.

B.5.2. Die Parteien dürfen nicht die Tragweite der Vorabentscheidungsfrage ändern oder ändern lassen.

Der von der klagenden Partei vor dem vorlegenden Rechtsprechungsorgan ergänzend geltend gemachte Behandlungsunterschied ist daher nicht zu prüfen. Der Gerichtshof beantwortet die Frage in der Formulierung des vorlegenden Rechtsprechungsorgans.

B.6.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.6.2. Artikel 24 § 4 der Verfassung bestätigt in Bezug auf das Unterrichtswesen erneut den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung.

Gemäß dieser Bestimmung sind alle Unterrichtsanstalten gleich vor dem Gesetz oder dem Dekret. Diese Unterrichtsanstalten müssen daher alle gleich behandelt werden, außer es existieren zwischen ihnen objektive Unterschiede, mit denen ein Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt werden kann. Umgekehrt müssen sie unterschiedlich behandelt werden, wenn sie sich hinsichtlich der angefochtenen Maßnahme in wesentlich unterschiedlichen Situationen befinden, es sei denn, dass für die gleiche Behandlung eine objektive und vernünftige Rechtfertigung besteht.

B.6.3. Die durch Artikel 24 § 1 der Verfassung gewährleistete Unterrichtsfreiheit garantiert das Recht auf Gründung von - und demzufolge die Wahl - zwischen Schulen, die auf einer bestimmten konfessionellen oder nichtkonfessionellen Weltanschauung beruhen. Sie setzt auch die Möglichkeit für Privatpersonen voraus, ohne vorherige Zustimmung und unter Vorbehalt der Beachtung der Grundrechte und -freiheiten nach ihren eigenen Erkenntnissen Unterricht zu organisieren und erteilen zu lassen, und zwar sowohl nach der Form als auch nach dem Inhalt, indem etwa Schulen gegründet werden, deren Eigenart in bestimmten pädagogischen und erzieherischen Auffassungen begründet liegt.

B.7. Bei der Festlegung seiner Politik in Steuersachen besitzt der Ordonnanzgeber eine weitgehende Ermessensbefugnis. Dies gilt insbesondere, wenn er den Steuertatbestand und die Steuerpflichtigen der von ihm vorgesehenen Steuern bestimmt. Der Gerichtshof kann die politischen Entscheidungen des Ordonnanzgebers sowie die ihnen zugrunde liegenden Begründungen nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum beruhen oder wenn sie nicht vernünftig gerechtfertigt sind. Der Ordonnanzgeber verfügt daher über eine breite Ermessensbefugnis, um die Fälle zu bestimmen, in denen ein Steuerpflichtiger in den Genuss einer Steuerbefreiung kommen kann.

Jedoch darf der Ordonnanzgeber, wenn die Steuerbefreiung mit dem Recht auf Gründung von Schulen, die auf einer bestimmten konfessionellen oder nichtkonfessionellen Weltanschauung beruhen, zusammenhängt, die durch Artikel 24 § 1 der Verfassung gewährleistete Unterrichtsfreiheit nicht beeinträchtigen.

B.8. Aus den in B.3.1 bis B.3.3 angeführten Vorarbeiten und dem Schriftsatz der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt wird ersichtlich, dass der Ordonnanzgeber, indem er die Befreiung vom Immobiliensteuervorabzug den unbeweglichen Gütern vorbehalten hat, die fast ausschließlich als Einrichtungen des subventionierten Unterrichtswesens, einschließlich des Kunstunterrichts, und für damit unmittelbar zusammenhängende Aktivitäten genutzt werden, der Befreiung vom Immobiliensteuervorabzug für unbewegliche Güter ein Ende setzen wollte, die von sogenannten « privaten » Schulen genutzt werden, das heißt von Schulen, die weder zum offiziellen Unterrichtswesen noch zum freien subventionierten Unterrichtswesen gehören und die, da sie keinen mit öffentlichen Geldern erteilten Unterricht organisieren, Einschreibungsgebühren verlangen können, deren Betrag sie frei festsetzen, und nicht den Qualitätsbedingungen unterliegen, die vom zuständigen Dekretgeber festgelegt werden. Das ist ein legitimes Ziel.

B.9. Das Kriterium der Bezuschussung des Unterrichtswesens ist objektiv und im Hinblick auf das verfolgte Ziel, den Steuervorteil den von der zuständigen Gemeinschaft organisierten oder subventionierten Unterrichtsanstalten vorzubehalten, sachdienlich.

Um eine Bezuschussung seitens der Behörden zu erhalten, müssen die Anstalten des freien Unterrichtswesens nämlich bestimmte Bedingungen erfüllen, die vom zuständigen Dekretgeber festgelegt werden, um die Qualität des Unterrichtswesens und seine Gleichwertigkeit mit dem offiziellen Unterrichtswesen zu gewährleisten. Umgekehrt sind die von Privatpersonen gegründeten Unterrichtsanstalten, die sich dafür entscheiden, keine öffentlichen Zuschüsse in Anspruch zu nehmen, nicht zur Einhaltung der vorerwähnten Bedingungen verpflichtet, obgleich die Behörde zumindest die Qualität des erteilten Unterrichts kontrollieren kann, um festzustellen, ob durch den Besuch dieser Anstalten die Schulpflicht erfüllt werden kann.

B.10. Der Gerichtshof hat noch zu prüfen, ob der Ordonnanzgeber durch die Wahl des Kriteriums der Bezuschussung des Unterrichtswesens nicht gegen die durch Artikel 24 § 1 der Verfassung gewährleistete Unterrichtsfreiheit verstoßen hat.

B.11.1. Gemäß Artikel 255 des EStGB 1992 in der auf dem Gebiet der Region Brüssel-Hauptstadt anwendbaren Fassung beträgt der Immobiliensteuervorabzug 1,25 Prozent des Katastereinkommens, wie es am 1. Januar des Steuerjahres festgelegt ist.

B.11.2. Ein solcher Satz kann, selbst wenn er um die Gemeindezuschlag Hundertstel und die Zuschlag Hundertstel für die Brüsseler Agglomeration erhöht wird, nicht an sich als unverhältnismäßig oder als Gefährdung des Fortbestands der Anstalten des von Privatpersonen organisierten nicht subventionierten Unterrichtswesens oder als ernsthafte Beeinträchtigung ihrer internen Organisation, ihrer Arbeitsweise und ihrer Aktivitäten angesehen werden.

B.11.3. Schließlich steht es den betroffenen Einrichtungen frei, die Bezuschussung des von ihnen organisierten Unterrichtswesens nach dem vom zuständigen Dekretgeber vorgesehenen Verfahren zu beantragen, um in den Genuss der fraglichen Befreiung zu kommen.

B.12. Die fragliche Bestimmung ist mit den Artikeln 10, 11 und 24 der Verfassung vereinbar.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 253 § 4 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, ersetzt durch Artikel 12 der Ordonnanz der Region Brüssel-Hauptstadt vom 23. November 2017 « zur Festlegung der gesetzgeberischen Anpassungen im Hinblick auf die Übernahme des Dienstes des Immobiliensteuervorabzugs durch die Region Brüssel-Hauptstadt » verstößt nicht gegen die Artikel 10, 11 und 24 der Verfassung.

Erlassen in französischer und niederländischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 29. Juni 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) P. Nihoul