



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 103/2023
van 29 juni 2023
Rolnummer : 7795**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 253, § 4, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals vervangen bij artikel 12 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 23 november 2017 «houdende wetgevende aanpassingen met het oog op de overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest », gesteld door de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, en de rechters T. Giet, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia en W. Verrijdt, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 17 maart 2022, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 april 2022, heeft de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 253, § 4, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Brussels Hoofdstedelijk Gewest), zoals vervangen bij artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017 houdende wetgevende aanpassingen met het oog op de overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, de artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet, in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen :

- enerzijds, de belastingplichtige die zijn gebouw verhuurt aan een entiteit die het bestemt voor het gesubsidieerd onderwijs en die de vrijstelling van de onroerende voorheffing geniet, en,

- anderzijds, de belastingplichtige die zijn gebouw verhuurt aan een entiteit die het bestemt voor niet-gesubsidieerd onderwijs, ongeacht of het al dan niet een winstoogmerk heeft, en die de vrijstelling van de onroerende voorheffing niet meer geniet,

en schendt het hierdoor bovendien de vrijheid van onderwijs ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de vzw « Institut du Christ-Roi Souverain Prêtre », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel;

- het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Tulkens, Mr. J.-L. Touwaide en Mr. G. De Ridder, advocaten bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 12 april 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers M. Pâques en Y. Kherbache te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 26 april 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 26 april 2023 de dag van de terechtzitting bepaald op 17 mei 2023.

Op de openbare terechtzitting van 17 mei 2023 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Malherbe, voor de vzw « Institut du Christ-Roi Souverain Prêtre »;

. Mr. F. Tulkens, Mr. J.-L. Touwaide, tevens *loco* Mr. G. De Ridder, en Mr. V. Leblanc, advocaat bij de balie te Brussel, voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest;

- hebben de rechters-verslaggevers M. Pâques en Y. Kherbache verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

Een vzw betwist, voor de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, de aanslagen, vastgesteld voor het aanslagjaar 2018, in de onroerende voorheffing betreffende twee onroerende goederen waarvan zij eigenaar is. Die onroerende goederen worden verhuurd aan twee priv escholen die er hun onderwijsactiviteiten uitoefenen. De Rechtbank stelt vast dat artikel 253 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals het van toepassing was v or de vervanging ervan bij de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 23 november 2017 « houdende wetgevende aanpassingen met het oog op de overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest » (hierna : de ordonnantie van 23 november 2017), voorzag in een vrijstelling van de onroerende voorheffing voor de onroerende goederen die zonder

winstoogmerk voor onderwijs werden gebruikt. Voortaan beperkt datzelfde artikel 253, in de versie die van toepassing is in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, die vrijstelling tot de onroerende goederen die « nagenoeg exclusief gebruikt worden als instellingen voor gesubsidieerd onderwijs ».

Volgens de Rechtbank bestaat het doel van de ordonnantiegever erin de privéscholen die een winstoogmerk nastreven of die niet erkende diploma's uitreiken, uit te sluiten van het voordeel van de vrijstelling van de onroerende voorheffing. Zij heeft evenwel vragen bij de relevantie van die uitsluiting wat betreft de privéscholen die geen winstoogmerk nastreven en die door buitenlandse overheden erkende diploma's uitreiken, zoals die welke hun onderwijsactiviteiten uitoefenen in de onroerende goederen waarop de in het geding zijnde aanslagen betrekking hebben. Zij houdt haar uitspraak bijgevolg aan en stelt de hiervoor weergegeven vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege preciseert allereerst dat de privéscholen die hun onderwijsactiviteiten uitoefenen in de onroerende goederen waarvan zij eigenaar is, hoofdzakelijk een kosmopolitisch publiek beogen dat niet duurzaam in België verblijft. Het gaat om een kleuterschool die tweetalig onderwijs, in het Engels en in het Frans, verstrekt en om een secundaire school waarin het onderwijs hoofdzakelijk in het Engels wordt verstrekt. Dat secundair onderwijs heeft tot doel de leerlingen toe te laten op internationaal niveau erkende diploma's te behalen.

A.1.2. In hoofddeorde voert de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege aan dat artikel 253, § 4, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017, niet bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet. Allereerst verklaart zij dat het criterium van de subsidiëring niet relevant is in het licht van de door de ordonnantiegever nagestreefde doelstellingen. De eerste doelstelling bestaat erin de scholen die een winstoogmerk nastreven, uit te sluiten van het voordeel van de vrijstelling. In dat kader is het criterium van de subsidiëring overbodig, daar artikel 253, § 1, van het WIB 1992 die inrichtingen reeds uitsluit. Het door de niet-gesubsidieerde school gevraagde inschrijvingsgeld toont niet noodzakelijk het bestaan van een winstoogmerk aan, maar kan eenvoudigweg tot doel hebben de gemaakte kosten te dekken, inzonderheid wanneer die school is opgericht in de vorm van een vzw. Het doel dat erin bestaat eventuele misbruiken tegen te gaan, laat evenmin toe het in de prejudiciële vraag opgeworpen verschil in behandeling te verantwoorden. De tweede doelstelling van de ordonnantiegever bestaat erin de scholen uit te sluiten die worden gefinancierd door middel van hoge inschrijvingskosten. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voert aan dat de filosofie van artikel 253 van het WIB 1992 niet erin bestaat alle inrichtingen uit te sluiten die de betaling eisen van een bedrag in ruil voor de geleverde dienst. De ordonnantiegever heeft overigens niet de ziekenhuizen, noch de rusthuizen uitgesloten. Er dient bijgevolg geen rekening te worden gehouden met het bedrag van de inschrijvingsgelden die worden betaald aan de schoolinrichting wanneer die geen winstoogmerk nastreeft. De derde doelstelling van de ordonnantiegever bestaat erin de valse scholen, de schoolinrichtingen die geen diploma's uitreiken en de schoolinrichtingen die geen door de Franse Gemeenschap erkende diploma's uitreiken, uit te sluiten. Volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege is dat doel niet relevant wat betreft de kleuterscholen, die sowieso geen diploma's uitreiken. Het gegeven dat een school niet wordt gesubsidieerd, betekent overigens niet noodzakelijk dat het daarin aangeboden onderwijs niet kwalitatief is, noch dat die school geen diploma uitreikt. Wanneer een leerling naar een bepaalde niet-gesubsidieerde school gaat, laat hem dat immers toe te voldoen aan de leerplicht, daar het onderwijs dat er wordt verstrekt, van een niveau is dat vergelijkbaar is met dat van de door de Franse Gemeenschap gesubsidieerde scholen. Vervolgens heeft het Hof, bij zijn arrest nr. 60/2015 van 21 mei 2015 (ECLI:BE:GHCC:2015:ARR.060), geoordeeld dat de vrijheid van onderwijs vereist dat privépersonen onderwijs kunnen inrichten volgens hun eigen opvatting, zowel wat betreft de vorm van dat onderwijs als wat betreft de inhoud ervan. Bijgevolg kunnen niet alle scholen die niet het door de Franse Gemeenschapsregering goedgekeurde programma volgen, worden gekwalificeerd als « valse scholen ». Ten slotte valt het doel dat erin bestaat de scholen uit te sluiten die geen erkende diploma's uitreiken, samen met het criterium van de subsidiëring, zodat de redenering die dat criterium beoogt te verantwoorden in het licht van die doelstelling, een cirkelredenering is.

De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voegt eraan toe dat, in elk geval, het criterium van de subsidiëring onevenredig is. Dat criterium sluit immers de inrichtingen uit die, zonder een winstoogmerk na te

streven, hun leerlingen toelaten te voldoen aan de leerplicht, hetgeen de kwaliteit van het door die inrichtingen verstrekte onderwijs aantoonst. Het doel dat erin bestaat de inrichtingen uit te sluiten die een dergelijke doelstelling nastreven, wordt hoe dan ook bereikt door artikel 253, § 1, van het WIB 1992, zodat het criterium van de subsidiëring verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken. Er bestaat evenmin een redelijk verband van evenredigheid tussen de uitsluiting van de in het geding zijnde vrijstelling en het doel dat erin bestaat de inrichtingen uit te sluiten die geen diploma's uitreiken, daar de scholen die wegens hun pedagogische keuze geen subsidiëring kunnen genieten, indirect een aanzienlijk fiscaal en financieel voordeel wordt ontzegd, en zij dus worden gediscrimineerd ten opzichte van de scholen die een meer traditioneel curriculum aanbieden. De eisende partij voor het verwijzende rechtcollege voegt eraan toe dat het criterium van de subsidiëring is ingevoerd door middel van een amendement in het heetst van de politieke actie, zonder dat werd nagedacht over de impact van de maatregel, een studie op het terrein werd uitgevoerd of de betrokkenen werden gehoord, zodat de ordonnantiegever niet op normaal bedachtzame en zorgvuldige wijze heeft gehandeld.

A.1.3. In ondergeschikte orde voert de eisende partij voor het verwijzende rechtcollege aan dat de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 21 en 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, met artikel 10 van de verordening (EU) 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 « betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie » en met artikel 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij beweert dat artikel 253, § 4, van het WIB 1992, in de versie die van toepassing is in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, een indirecte discriminatie inhoudt die steunt op de nationaliteit en de taal, daar de in het geding zijnde ontstentenis van een vrijstelling veeleer de buitenlandse leerlingen of leerlingen die een vreemde taal spreken, treft. Krachtens de schoolwetgeving kunnen de scholen die een curriculum in een vreemde taal aanbieden of toegang tot een buitenlands diploma verlenen, immers geen subsidiëring genieten, zodat zij geen vrijstelling van de onroerende voorheffing kunnen genieten. De buitenlandse leerlingen die een programma willen volgen in het verlengde van het programma dat zij in een andere Staat hebben gevolgd of ter voorbereiding van een curriculum dat zij in het buitenland zullen volgen, kunnen zich dus alleen inschrijven in een inrichting die is uitgesloten van het voordeel van de vrijstelling. De eisende partij herinnert eraan dat een indirecte discriminatie die steunt op de nationaliteit, met daarbovenop een discriminatie die steunt op de taal, verboden is, tenzij zij objectief verantwoord is, kan garanderen dat de daarmee nagestreefde legitieme doelstelling wordt bereikt en niet verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is om die doelstelling te bereiken. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt echter dat de ordonnantiegever geen rekening ermee heeft gehouden dat de ontstentenis van een vrijstelling van de onroerende voorheffing een dergelijk verschil in behandeling met zich kan meebrengen, zodat de in het geding zijnde bepaling discriminerend is. *A fortiori* laat de doelstelling die erin bestaat de inrichtingen die een winstooi merk nastreven en de valse scholen uit te sluiten, evenmin toe het voormelde verschil in behandeling te verantwoorden, temeer daar de vrijheid van onderwijs de vrijheid van taalkeuze voor het onderwijs inhoudt. Dat verschil in behandeling is ook in strijd met het vrij verkeer van Europese burgers en werknemers. De in het geding zijnde bepaling kan immers de werknemers en werkgevers die met hun gezin naar de Franse Gemeenschap migreren en die wensen dat hun kinderen hun curriculum voortzetten in de taal waarin zij het hebben aangevat, of toegang kunnen hebben tot een buiten de Franse Gemeenschap erkend diploma, afschrikken, zodat die bepaling het vrij verkeer beperkt. Een dergelijke beperking kan in het Europees recht alleen worden verantwoord indien die steunt op objectieve overwegingen los van de nationaliteit van de betrokkenen en evenredig is met het nagestreefde legitieme doel, hetgeen te dezen niet het geval is.

A.2.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering stelt allereerst vast dat het Grondwettelijk Hof, bij zijn arrest nr. 178/2019 van 14 november 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.178), het beroep tot vernietiging dat betrekking heeft op de vrijstelling van de onroerende voorheffing bepaald in artikel 253 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017 heeft verworpen, wat betreft de onroerende goederen die exclusief worden gebruikt voor de openbare uitoefening van erkende erediensten en worden beheerd door erkende lokale inrichtingen, vanuit de overweging het criterium van de erkenning van de eredienst niet onevenredig was. Bij zijn arrest *Assemblée chrétienne des Témoins de Jéhovah d'Anderlecht e.a. t. België* van 5 april 2022 (ECLI:CE:ECHR:2022:0405JUD002016520) heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens evenwel geoordeeld dat dat criterium geen toereikende waarborgen bood tegen discriminerende behandelingen, maar zulks brengt de analyse die is gemaakt in het kader van het voormelde arrest nr. 178/2019 niet ter discussie. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft immers in hoofdzaak de juridische grondslagen en de procedure bekritiseerd waarop het criterium van onderscheid berust dat de ordonnantiegever heeft gekozen voor de toekenning van het voordeel van de fiscale vrijstelling. Bij de toetsing van het criterium van onderscheid dat de ordonnantiegever heeft gekozen in het kader van de in het geding zijnde bepaling, dient bijgevolg te worden nagegaan of de fiscale vrijstelling effectief is opgenomen in een regeling die waarborgen van rechtszekerheid, objectiviteit, toegankelijkheid en voorzienbaarheid biedt.

A.2.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verklaart dat het feit dat de niet-gesubsidieerde inrichtingen zijn uitgesloten van het voordeel van de vrijstelling van de onroerende voorheffing, verenigbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Zij stelt allereerst vast dat de situatie van de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege vergelijkbaar is met die van een andere belastingplichtige die zijn onroerend goed verhuurt aan een gesubsidieerde inrichting.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering verklaart vervolgens dat de door de ordonnantiegever nagestreefde doelstellingen legitiem zijn. In het algemeen heeft de wil om de wetgeving inzake de onroerende voorheffing te moderniseren, tot doel de regels inzake onroerende voorheffing transparanter te maken voor de belastingplichtige, de middelen van het Gewest optimaal te gebruiken en die wetgeving aan te passen aan de nieuwe sociale werkelijkheid, met name door bepaalde praktijken expliciet te verbieden die als misbruiken worden beschouwd in het kader van de aanvragen om vrijstelling en van het omzeilen van de voorwaarde van de ontstentenis van een winsttoegmerk, zoals wordt onderstreept in de parlementaire voorbereiding van de ordonnantie van 23 november 2017. Wat inzonderheid de in het geding zijnde bepaling betreft, voert de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aan dat die een dubbele doelstelling nastreeft, namelijk, enerzijds, fiscale fraude bestrijden en, anderzijds, de strijd aanbinden tegen de « valse scholen » en de « scholen die geen diploma's uitreiken », die niet worden gesubsidieerd. Die twee doelstellingen vertonen een onderlinge afhankelijkheid. De fiscale ordonnantiegever wil een categorie van belastingplichtigen afschrikken, namelijk de inrichtingen voor niet-gesubsidieerd privéonderwijs die inschrijvingsgeld innen en geen diploma als getuigschrift uitreiken, waarbij die wetgever niet inziet in welke zin zij de vrijstelling van de onroerende voorheffing zouden kunnen blijven genieten. In zijn rechtspraak is het Hof van mening dat het doel inzake de bestrijding van fiscale fraude legitiem is. De in het geding zijnde bepaling strekt overigens ertoe een misbruik tegen te gaan dat wel degelijk reëel is, namelijk dat van de « valse scholen » die « valse diploma's » of « tweederangs diploma's » uitreiken, doel dat eveneens legitiem is.

Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering is het criterium van de subsidiëring een objectief en relevant criterium. Inzake onderwijs vormen de door de overheid aan de inrichtingen toegekende subsidiëringen het onvermijdelijke corollarium van het onderworpen zijn aan talrijke eisen die ertoe strekken het onderwijs op een niveau te plaatsen dat door de overheid is bepaald. In wezen kunnen de inrichtingen aanspraak maken op een subsidiëring indien zij de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven betreffende de organisatie van de studies, de administratieve statuten van de personeelsleden en de toepassing van de taalwetten. Het voordeel van de subsidiëring heeft dus concreet tot gevolg dat de schoolinrichtingen onderwijs verstrekken dat beantwoordt aan bepaalde wettelijke en reglementaire voorwaarden op het vlak van de organisatie, met name inzake de kwaliteit van het onderwijs en pedagogische vereisten, waardoor zij in staat zijn diploma's of titels met wettelijke gevolgen uit te reiken die door de overheid zijn erkend. Wat betreft de inrichtingen die ervoor kiezen niet te worden gesubsidieerd, kan daarentegen de overheid van hen niet eisen dat zij voldoen aan bepaalde doelstellingen. Het criterium van de subsidiëring is dus bijzonder relevant ten aanzien van de controle van de organisatie van de studies, de kwaliteit van het onderwijs, de certificering en de uitreiking van de titels of diploma's met wettelijke gevolgen. Dat criterium ligt bovendien in lijn met de doelstellingen die met de aanneming van de in het geding zijnde bepaling worden nagestreefd. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voegt eraan toe dat de vrijheid van onderwijs iedere privaatrechtelijke persoon toelaat een school op te richten, die ervoor kan kiezen geen enkele financiële ondersteuning vanwege de overheid aan te vragen. De inrichtingen voor privéonderwijs vallen niet onder de erkende netten in de Franse Gemeenschap, daar zij niet zijn ingericht, noch gesubsidieerd door die Gemeenschap. Het schoollopen in die inrichtingen kan het mogelijk maken te voldoen aan de leerplicht, maar die verplichting is de praktische toepassing van het recht van ieder kind op onderricht en daaraan kan worden voldaan buiten elke schoolomgeving, bijvoorbeeld thuis. De leerplicht en het toepassingsgebied lopen derhalve niet parallel en zijn niet vergelijkbaar met de gevolgen van het behoren tot het gesubsidieerd onderwijs.

Voor het overige verklaart de Brusselse Hoofdstedelijke Regering dat een redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het door de in het geding zijnde bepaling nagestreefde doel. Zij voert allereerst aan dat de ordonnantiegever een ruime beoordelingsmarge geniet wat zijn fiscaal beleid betreft, zodat het niet aan het Hof staat na te gaan of een maatregel opportuun is dan wel of het nagestreefde doel met andere maatregelen kan worden bereikt. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voegt eraan toe dat het bedrag van de onroerende voorheffing niet onevenredig is met de middelen van de niet-gesubsidieerde private schoolinrichtingen, daar zij aanzienlijke financiële inkomsten genieten via de gevraagde inschrijvingsgelden. Er kan evenmin worden aangevoerd dat de last van de onroerende voorheffing de interne organisatie, de werking en de onderwijsactiviteiten van die inrichtingen in gevaar zou brengen of ernstig zou hinderen.

A.2.3. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voert aan dat het feit dat de niet-gesubsidieerde inrichtingen zijn uitgesloten van het voordeel van de vrijstelling van de onroerende voorheffing, overigens in overeenstemming is met de vrijheid van onderwijs. Wat het actieve deel ervan betreft, namelijk het recht om een schoolinrichting op

te richten, verzet de vrijheid van onderwijs zich tegen elke preventieve maatregel, zoals een voorafgaande toelating vanwege de overheid voor de oprichting van onderwijsinrichtingen. Ten aanzien van die vrijheid kan niettemin in beperkingen worden voorzien, met name zowel voor de inrichtingen die onder het privéonderwijs vallen als voor de inrichtingen die een subsidiëring genieten. Het betreft een keuze van fiscaal beleid die wordt gemaakt door de wetgever om de strijd aan te binden tegen fiscale fraude en te voorkomen dat valse schoolinrichtingen worden opgericht, waarvoor de vrijstelling, gelet op hun economisch model, niet verantwoord is. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de vrijheid van onderwijs geen controle belet vanwege de wetgever, noch het nemen van maatregelen door die laatste, op voorwaarde dat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt nageleefd, hetgeen te dezen het geval is.

A.3.1. In haar memorie van antwoord preciseert de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege allereerst dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, bij zijn voormelde arrest van 5 april 2022, heeft geoordeeld dat de in het geding zijnde bepaling in strijd is met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in samenhang gelezen met artikel 9 van dat Verdrag en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag, in zoverre de fiscale vrijstelling waarin zij voorziet, afhankelijk is van een voorafgaande erkenning van de eredienst, waarvan de regeling onvoldoende waarborgen biedt tegen discriminerende behandelingen. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege leidt hieruit af dat, zelfs in een fiscale aangelegenheid waarvoor de ordonnantiegever beschikt over een uitgebreide discretionaire bevoegdheid, er moet worden nagegaan of de verleende vrijstellingen niet discriminerend zijn en of het door de wetgever gekozen criterium een redelijk verantwoord verschil in behandeling toelaat.

De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voert niettemin aan dat de zaak die ten grondslag ligt aan het voormelde arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 5 april 2022, zich onderscheidt van de zaak die ten grondslag ligt aan de thans onderzochte prejudiciële vraag. Allereerst is, in tegenstelling tot de sector van de erediensten, het onderwijs verplicht voor alle leerlingen van 5 tot 15 jaar, vormt het een functionele openbare dienst en waarborgt artikel 24 van de Grondwet het gelijkheidsbeginsel in die aangelegenheid. Vervolgens strekt het criterium van de erkenning van de eredienst ertoe fiscale fraude te voorkomen door de « fictieve » erediensten uit te sluiten, terwijl niet kan worden aangevoerd dat de niet-gesubsidieerde scholen allemaal « valse scholen » zouden zijn, hetgeen de uitsluiting van het voordeel van de vrijstelling zou verantwoorden. De ontstentenis van subsidiëring kan immers eenvoudigweg betekenen dat het onderwijs wordt verstrekt in een andere taal dan het Frans, het Nederlands of het Duits. Voor het in de niet-gesubsidieerde scholen aangeboden onderwijs wordt een kwaliteitscontrole uitgevoerd door de Staat, die bepaalt of dat schoolbezoek beantwoordt aan de leerplicht. Ten slotte bestaan, inzake onderwijs, maatregelen om het doel inzake de bestrijding van fiscale fraude te bereiken, zonder dat alle niet-gesubsidieerde scholen moeten worden uitgesloten van het voordeel van de vrijstelling.

A.3.2. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voert, in haar memorie van antwoord, aan dat het doel dat erin bestaat de strijd aan te binden tegen de privéscholen die op bedrieglijke wijze worden gelijkgesteld met « valse scholen », doel dat wordt nagestreefd door de in het geding zijnde bepaling, niet legitiem is, aangezien geen enkel onderscheid wordt gemaakt naargelang de privéscholen al dan niet voorbereiden op erkende diploma's en naargelang zij al dan niet een winstoogetmerk nastreven. Zij diskwalificeert bijgevolg die scholen en ontraadt de ouders hun kinderen daar in te schrijven, hetgeen afbreuk doet aan het beginsel van gelijkheid van de schoolinrichtingen en aan de vrije keuze van de ouders, gewaarborgd bij artikel 24 van de Grondwet. Onder het voorwendsel de valse scholen uit te sluiten, beoogt de in het geding zijnde bepaling in werkelijkheid alle privéscholen, hetgeen geen legitieme doelstelling vormt.

Volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege is het criterium van de subsidiëring overigens niet relevant in het licht van het doel dat erin bestaat fiscale fraude en valse scholen te bestrijden. Allereerst sluit dat criterium scholen uit die, hoewel zij niet worden gesubsidieerd, diploma's uitreiken en kwalitatief onderwijs verstrekken, zoals scholen die een leerling toelaten te voldoen aan de leerplicht door ze te bezoeken, daar hun niveau gelijkwaardig is aan het niveau dat wordt aangeboden door het gesubsidieerd onderwijs, alsook door de scholen die behoren tot de categorie van het thuisonderwijs. Vervolgens wilde de ordonnantiegever aanvankelijk de strijd aanbinden tegen de valse universiteiten, maar de auteurs van de ordonnantie van 23 november 2017 hebben die doelstelling ongelukkig uitgebreid tot alle « valse scholen » met inbegrip van de kleuterscholen, lagere scholen en secundaire scholen. De problematiek van de « valse universiteiten » kan echter niet worden uitgebreid tot de andere onderwijsniveaus. Wat de kleuterscholen betreft, zij opgemerkt dat die geen diploma's uitreiken. De leerlingen van 5 tot 15 jaar zijn overigens leerplichtig. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voegt eraan toe dat het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest geen enkele statistiek voorlegt waaruit blijkt dat de leerlingen die naar privéscholen gaan minder goed zouden slagen voor hun examens dan diegenen die naar andere scholen

gaan. In elk geval miskent de in het geding zijnde bepaling de noden van een kosmopolitisch schoolpubliek, dat slechts voor een deel van zijn schooltijd naar een Belgische schoolinrichting gaat.

De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege verklaart dat het criterium van de subsidiëring niet evenredig is met het doel dat erin bestaat fiscale fraude te bestrijden, aangezien het ook de niet-gesubsidieerde scholen uitsluit die geen winstoogmerk nastreven, en dat het dus verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is om dat doel te bereiken. Dat criterium is evenmin evenredig met het doel dat erin bestaat « valse scholen » te bestrijden. Zij herinnert eraan dat het aanvankelijke doel erin bestond de strijd aan te binden tegen de « valse universiteiten » en dat het dus mogelijk zou zijn geweest de uitsluiting van het voordeel van de vrijstelling te beperken tot de universiteiten en de hogescholen, of nog, tot de scholen die niet toelaten de naleving van de leerplicht te garanderen. Zij voegt eraan toe dat, in tegenstelling tot wat de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aanvoert, het evenredigheidsbeginsel niet moet dienen om een verband aan te tonen tussen de financiële impact van de onroerende voorheffing en de middelen van de privéscholen, maar moet nagaan of de maatregel toelaat de door de wetgever nagestreefde doelstellingen te bereiken. In elk geval betekent het gegeven dat de privéscholen inschrijvingsgeld innen, niet noodzakelijk dat zij over meer middelen beschikken dan de gesubsidieerde scholen. Die inning is enkel bedoeld om de kosten te dekken die worden gemaakt om een kwalitatief onderwijs te verstrekken zonder subsidiëring.

A.3.3. In haar memorie van antwoord verklaart de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, in verband met de vrijheid van onderwijs, dat de vrije keuze van de ouders slechts reëel is indien die niet afhankelijk is van financiële imperatieven. De vrijheid van onderwijs omvat de vrijheid om een onderwijs in de taal van zijn keuze te verkiezen. De privéscholen kunnen echter niet voldoen aan de taalvereisten die toelaten een subsidiëring te genieten, zodat de in het geding zijnde bepaling de vrijheid van onderwijs rechtstreeks aantast.

A.3.4. Wat betreft de in ondergeschikte orde geformuleerde grief geeft de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, in haar memorie van antwoord, toe dat die ertoe strekt de draagwijdte van de prejudiciële vraag te wijzigen. Zij preciseert dat het vooral erom gaat de aandacht van het Hof te vestigen op het mogelijke bestaan van een indirecte discriminatie die steunt op de nationaliteit en de taal, hetgeen eveneens een weerslag heeft op de analyse van de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet ten aanzien van de relevantie van het criterium van de subsidiëring en van de evenredigheidstoetsing.

A.4.1. In haar memorie van antwoord herinnert de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aan de doelstellingen die worden nagestreefd met de in het geding zijnde bepaling en voert zij aan dat het criterium van de subsidiëring relevant is in het licht daarvan. Het betreft een objectief criterium van onderscheid dat voldoende nauwkeurig is en ten uitvoer kan worden gelegd wegens de wettelijke grondslag ervan en het bestaan van voldoende waarborgen omtrent het voordeel van subsidiëringen inzake onderwijs in de Franse Gemeenschap. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voegt eraan toe dat artikel 24 van de Grondwet de kosteloosheid van het onderwijs bevestigt, hetgeen het verbod inhoudt om financiële belemmeringen in te voeren, zoals inschrijvingsgeld, zowel bij de toegang tot de studies als tijdens de duur van ervan, van het kleuteronderwijs tot het secundair onderwijs. In de Franse Gemeenschap heeft de kosteloosheid van het onderwijs als corollarium het recht op subsidiëring, waardoor ook kan worden gewaarborgd dat het onderwijs plaatsvindt op een niveau dat door de overheid is bepaald, daar die subsidiëring afhankelijk is van bepaalde voorwaarden op het vlak van de inrichting, met name inzake de kwaliteit van het onderwijs en pedagogische vereisten. In tegenstelling tot wat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege aanvoert, is die leerplicht niet vergelijkbaar met het criterium van de subsidiëring, daar die niet dezelfde gevolgen heeft op het vlak van de kwaliteit van het onderwijs, de certificering en het uitreiken van diploma's of titels met wettelijke gevolgen. Het criterium van de subsidiëring laat toe een duidelijk onderscheid te maken tussen de inrichtingen « die een diploma uitreiken » en de inrichtingen « die geen diploma's uitreiken ».

Het criterium van de subsidiëring laat overigens toe de inrichtingen die niet door de overheid worden gesubsidieerd maar vaak hoge inschrijvingsgelden innen, terwijl zij geen in België erkende diploma's uitreiken, niet op te nemen in het voordeel van de vrijstelling. De in het geding zijnde bepaling strekt ertoe de bestaande wetgeving aan te passen ten opzichte van praktijken die als misbruiken worden beschouwd en een doelstelling na te streven waarbij de oprichting van « valse scholen » wordt ontraden. Onrechtmatige aanvragen voor de vrijstelling van de onroerende voorheffing voor de onroerende goederen die door de inrichtingen voor privéonderwijs geheel of gedeeltelijk voor onderwijsdoeleinden worden gebruikt, worden door de aard zelf van die inrichtingen in de hand gewerkt. Op vergelijkbare wijze zou voor een uitsluitend thuis verstrekt onderwijs een onrechtmatige aanvraag voor de vrijstelling van de onroerende voorheffing kunnen worden ingediend. De ordonnantiegever vermocht dus redelijkerwijs ervan uit te gaan dat het fiscale voordeel die de inrichtingen voor privéonderwijs genoten, niet verantwoord was in het licht van het doel inzake de bestrijding van de problematiek

van de valse scholen. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voegt eraan toe dat de vrijheid van onderwijs niet belet dat de wetgever controle uitoefent, noch dat hij maatregelen neemt, op voorwaarde dat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt nageleefd, hetgeen te dezen het geval is. Bovendien is het criterium van de subsidiëring een evenredig criterium, gelet op de beoordelingsmare waarover de ordonnantiegever in fiscale aangelegenheden beschikt, aangezien het toelaat het uitreiken van diploma's en de kwaliteit van het onderwijs te waarborgen. Gelet op het bedrag van de voorheffing kan niet worden aangevoerd dat de ontstentenis van een vrijstelling een onevenredige last inhoudt voor de inrichtingen, die aanzienlijke financiële inkomsten genieten via de gevraagde inschrijvingsgelden. De in het geding zijnde ontstentenis van een vrijstelling brengt de organisatie, de werking en de onderwijsactiviteiten van de privéscholen dus geenszins in gevaar.

A.4.2. In haar memorie van antwoord voert de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aan dat de grief die de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege in ondergeschikte orde formuleert, niet ontvankelijk is, in zoverre daarin de door het verwijzende rechtscollege beoogde controlenormen worden uitgebreid, terwijl de partijen de draagwijdte van een prejudiciële vraag niet mogen wijzigen of laten wijzigen.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 253, § 4, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals vervangen bij artikel 12 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 23 november 2017 « houdende wetgevende aanpassingen met het oog op de overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brussels Hoofdstedelijke Gewest » (hierna : de ordonnantie van 23 november 2017), dat bepaalt :

« Op aanvraag van de belastingplichtige, wordt vrijgesteld van onroerende voorheffing, het kadastraal inkomen van onroerende goederen of delen van onroerende goederen die nagenoeg exclusief gebruikt worden als instellingen voor gesubsidieerd onderwijs, met inbegrip van het kunstonderwijs, en voor activiteiten die rechtstreeks verband houden daarmee.

Op verzoek van de belastingplichtige, wordt vrijgesteld van de onroerende voorheffing, het kadastraal inkomen van zalen, terreinen en pisten uitsluitend gebruikt voor het collectief beoefenen van sport in het kader van activiteiten van amateursportclubs.

Deze vrijstelling kan enkel worden toegekend indien één of meerdere sporten worden onderwezen op de betrokken plaats.

Deze vrijstelling is ook van toepassing op de aanpalende of in onmiddellijke nabijheid gelegen installaties, die onontbeerlijk zijn voor het beoefenen van deze sport of voor de ontvangst van de tegenstander of de scheidsrechters bij sportwedstrijden, zoals vestiaires, douches of de kantine.

Een zaal, een terrein of een piste, voorzien van banken of tribunes die meer dan 500 toeschouwers kunnen ontvangen, wordt vermoed, tot bewijs van het tegendeel, niet uitsluitend te worden gebruikt door amateursportclubs.

Een sportclub die zijn spelers een vergoeding verleent, wordt, tot bewijs van het tegendeel, vermoed geen amateursportclub te zijn ».

B.1.2. Uit de formulering van de prejudiciële vraag blijkt dat die uitsluitend betrekking heeft op artikel 253, § 4, eerste lid, van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die bepaling.

B.2.1. Artikel 253, § 4, eerste lid, van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017, voorziet, op aanvraag van de belastingplichtige, in de vrijstelling van de onroerende voorheffing van het kadastraal inkomen van de onroerende goederen en delen van onroerende goederen die zijn gelegen op het rechtsgebied van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest en die nagenoeg exclusief gebruikt worden als instellingen voor gesubsidieerd onderwijs, met inbegrip van het kunstonderwijs, en voor activiteiten die rechtstreeks verband houden daarmee.

B.2.2. De in het geding zijnde bepaling past in de context van de overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, met toepassing van artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten. De ordonnantie van 23 november 2017 is immers genomen om de materiële regels vast te stellen die in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van toepassing zijn op de onroerende voorheffing, met het oog op de overdracht van de betrokken belastingdienst.

De in het geding zijnde bepaling is in werking getreden vanaf het aanslagjaar 2018 (artikel 18 van de ordonnantie van 23 november 2017), dat samenvalt met de daadwerkelijke overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

B.2.3. Vóór de vervanging ervan bij artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017 bepaalde artikel 253 van het WIB 1992 :

« Van de onroerende voorheffing wordt het kadastraal inkomen vrijgesteld :

1° van de in artikel 12, § 1 vermelde onroerende goederen of delen van onroerende goederen;

[...] ».

Artikel 12, § 1, van het WIB 1992 bepaalt :

« Vrijgesteld zijn de inkomsten van onroerende goederen of delen van onroerende goederen gelegen in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk heeft bestemd voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantiehuizen voor kinderen of gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen ».

Hieruit vloeit voort dat, vóór de vervanging van artikel 253 van het WIB 1992 bij artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017, het kadastraal inkomen van de op het grondgebied van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest gelegen onroerende goederen zonder winstoogmerk die bestemd zijn voor het al dan niet gesubsidieerde het onderwijs, was vrijgesteld van de onroerende voorheffing.

B.3.1. Met de ordonnantie van 23 november 2017 heeft de ordonnantiegever de transparantie voor de belastingplichtige willen doen toenemen, de inkomsten van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest willen optimaliseren en de wetgeving willen aanpassen aan de nieuwe maatschappelijke realiteit, met name door bepaalde praktijken te verbieden die als misbruiken werden beschouwd in het kader van de aanvragen voor een vrijstelling (*Parl. St.*, Brussels Hoofdstedelijk Parlement, 2016-2017, A-554/1, pp. 1 en 2).

B.3.2. In dat perspectief voorzag het ontwerp dat ten grondslag ligt aan de in het geding zijnde bepaling aanvankelijk, op aanvraag van de belastingplichtige, in een vrijstelling van de onroerende voorheffing van het kadastraal inkomen van onroerende goederen of delen van onroerende goederen « die bijna uitsluitend worden gebruikt voor het onderwijs, hieronder begrepen het kunstonderwijs, en voor de activiteiten die hiermee rechtstreeks verband houden » (*ibid.*, p. 36).

In de parlementaire voorbereiding wordt in dat verband gepreciseerd :

« De term ‘ uitsluitend ’ [in de tekst van de ordonnantie ‘ exclusief ’] is bedoeld om te voorkomen dat de vrijstelling wordt toegekend voor onroerende goederen die slechts (zeer) occasioneel voor het onderwijs worden gebruikt, zelfs enkel om de vrijstelling te genieten. De term ‘ bijna ’ [in de tekst van de ordonnantie ‘ nagenoeg ’] is bedoeld om te voorkomen dat door de invoering van de term ‘ uitsluitend ’, een onderwijsinstelling die, bijvoorbeeld, occasioneel een feestzaal ter beschikking stelt van een jeugdbeweging (zelfs middels een redelijke vergoeding), bijvoorbeeld om daar een feest te organiseren, omwille van dat feit van het voordeel van de vrijstelling wordt uitgesloten. Een onderwijsinstelling die (zelfs tegen een redelijke vergoeding) een gymnastiekzaal ’s avonds ter beschikking zou stellen van sportclubs opdat daar trainingen kunnen plaatsvinden, moet bijvoorbeeld evenmin het voordeel van de vrijstelling verliezen » (*ibid.*, p. 10).

B.3.3. Het criterium van subsidiëring volgt uit een amendement dat is ingediend in de commissie. In dat verband wordt in het verslag van de commissie aangegeven :

« Het amendement heeft tot doel van deze vrijstelling uit te sluiten de privéscholen, buiten de erkende netwerken, waarvan de winstgevende doeleinden niet overeenstemmen met de algemene filosofie van de tekst. Blijven dus vrijstelling genieten : de schoolinstellingen, universiteiten, hogescholen, scholen voor sociale promotie, academies, kunsthogescholen, en elke andere onderwijsinstelling die op het grondgebied van het Gewest gelegen is en waarvan de werking geheel of gedeeltelijk gesubsidieerd wordt door de Vlaamse Gemeenschap, de Fédération WallonieBruxelles, de gemeenten, de FGC en/of de Vlaamse Gemeenschapscommissie » (*Parl. St.*, Brussel Hoofdstedelijke Parlement, 2017-2018, A-554/2, p. 40).

En :

« Het amendement strekt ertoe de zuivere privéscholen uit te sluiten van alle vrijstellingen.

[Een lid] aanvaardt het amendement. Die valse scholen reiken diploma’s uit die niet erkend zijn door de academische overheden en lokken aldus ouders en leerlingen in de val. Hun fiscale behandeling moet duidelijk zijn.

De Voorzitter en de minister aanvaardden het amendement, maar het woord ‘ exclusief ’ moet worden ingevoegd tussen het woord ‘ nagenoeg ’ en het woord ‘ gebruikt ’ » (*ibid.*, pp. 21 en 22).

In de plenaire vergadering heeft een lid verklaard :

« We hebben heel wat interessante debatten gehad, met name in de Franse Gemeenschap, over de problematiek van de valse scholen of, in elk geval, de scholen die geen diploma’s uitreiken en die zorgen voor concurrentie en dumping in de opleidingen. Die scholen lokken

ouders en jongeren die een universitaire cursus volgen zonder dat een diploma wordt uitgereikt, in een valstrik. De tekst sluit, met opzet, die valse universiteiten methodologisch uit van het voordeel van de vrijstelling : voortaan zal men door een overheid gesubsidieerd moeten zijn om de vrijstelling te genieten » (*Parl. St.*, Brussels Hoofdstedelijk Parlement, 2017-2018, 26 oktober 2017, *Integraal Verslag*, nr. 9, p. 18, eigen vertaling).

B.4. Het verwijzende rechtscollege stelt aan het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie gewaarborgd bij de artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet, in zoverre zij een verschil in behandeling doet ontstaan tussen de belastingplichtige die een onroerend goed verhuurt aan een entiteit die het gebruikt voor gesubsidieerd onderwijs en de belastingplichtige die een onroerend goed verhuurt aan een entiteit die het gebruikt voor niet-gesubsidieerd onderwijs, dat, in voorkomend geval, erkend kan zijn in het buitenland of geen winstoogmerk kan nastreven, doordat de laatstgenoemde belastingplichtige geen vrijstelling van de onroerende voorheffing van het kadastraal inkomen van het betrokken onroerend goed kan genieten.

Het verwijzende rechtscollege stelt daarnaast aan het Hof een vraag over de verenigbaarheid van dat verschil in behandeling met de vrijheid van onderwijs.

B.5.1. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege voert aan dat de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 18, 21 en 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, met artikel 10 van de verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 « betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie » en met artikel 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, in zoverre zij een indirecte discriminatie doet ontstaan die steunt op de nationaliteit en op de taal, ten koste van de buitenlandse leerlingen of de leerlingen die een vreemde taal spreken.

B.5.2. De partijen kunnen de draagwijdte van de prejudiciële vraag niet wijzigen of laten wijzigen.

Het verschil in behandeling dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege bijkomend aanvoert, dient dus niet te worden onderzocht. Het Hof beantwoordt de vraag zoals zij door het verwijzende rechtscollege is geformuleerd.

B.6.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.6.2. Artikel 24, § 4, van de Grondwet herbevestigt voor onderwijszaken het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Volgens die bepaling zijn alle onderwijsinstellingen gelijk voor de wet of het decreet. Zij moeten derhalve op een gelijke manier worden behandeld, tenzij objectieve verschillen een andere behandeling redelijk kunnen verantwoorden. Omgekeerd, moeten zij verschillend worden behandeld wanneer zij zich ten aanzien van de bestreden maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, tenzij voor de gelijke behandeling een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

B.6.3. De door artikel 24, § 1, van de Grondwet gewaarborgde onderwijsvrijheid waarborgt het recht tot oprichting - en dus tot keuze - van scholen die al dan niet geënt zijn op een bepaalde confessionele of niet-confessionele levensbeschouwing. Zij impliceert voor privépersonen eveneens de mogelijkheid om - zonder voorafgaande toestemming en onder voorbehoud van de inachtneming van de fundamentele rechten en vrijheden - naar eigen inzicht onderwijs in te richten en te laten verstrekken, zowel naar de vorm als naar de inhoud, bijvoorbeeld door scholen op te richten die hun eigenheid vinden in bepaalde pedagogische of onderwijskundige opvattingen.

B.7. Wanneer de ordonnantiegever zijn fiscaal beleid vaststelt, beschikt hij over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Dat is met name het geval wanneer hij het belastbare feit en de belastingschuldigen vaststelt van de belasting waarin hij voorziet. Het Hof vermag de beleidskeuzen van de ordonnantiegever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of niet redelijk

verantwoord zouden zijn. De ordonnantiegever beschikt aldus over een ruime beoordelingsbevoegdheid om de gevallen te bepalen waarin een belastingplichtige een belastingvrijstelling kan genieten.

Wanneer de belastingvrijstelling echter verband houdt met het recht om scholen in te richten die zijn gegrond op een bepaalde confessionele of niet-confessionele filosofie, mag de ordonnantiegever geen afbreuk doen aan de vrijheid van onderwijs die wordt gewaarborgd bij artikel 24, § 1, van de Grondwet.

B.8. Uit de in B.3.1 tot B.3.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding en uit de memorie van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering blijkt dat de ordonnantiegever, door de vrijstelling van de onroerende voorheffing voor te behouden aan de onroerende goederen die nagenoeg exclusief gebruikt worden als instellingen voor gesubsidieerd onderwijs, met inbegrip van het kunstonderwijs, en voor activiteiten die rechtstreeks verband houden daarmee, een einde wilde maken aan de vrijstelling van de onroerende voorheffing voor de onroerende goederen die worden gebruikt door de zogenaamde « privéscholen », namelijk scholen die niet vallen onder het officieel onderwijs, noch onder het gesubsidieerd vrij onderwijs, en die, doordat zij geen onderwijs inrichten dat wordt verstrekt door middel van overheidsmiddelen, inschrijvingsgelden kunnen innen waarvan zij het bedrag vrij vaststellen, en niet onderworpen zijn aan de kwaliteitsvoorwaarden die de bevoegde decreetgever heeft vastgesteld. Het betreft een legitieme doelstelling.

B.9. Het criterium van de subsidiëring van het onderwijs is objectief en relevant in het licht van het nagestreefde doel dat erin bestaat het fiscaal voordeel voor te behouden aan de onderwijsinstellingen, die worden ingericht of gesubsidieerd door de bevoegde gemeenschap.

Immers, om een subsidiëring vanwege de overheid te verkrijgen, moeten de inrichtingen van het vrij onderwijs voldoen aan bepaalde voorwaarden die de bevoegde decreetgever heeft vastgesteld om de kwaliteit van het onderwijs en de gelijkwaardigheid ervan met het officieel onderwijs te verzekeren. Omgekeerd, zijn de onderwijsinrichtingen die door privépersonen zijn opgericht en die ervoor kiezen geen beroep te doen op overheidssubsidiëring, niet ertoe gehouden de voormelde voorwaarden na te leven, ofschoon de overheid *a minima* vermog toe te zien op de kwaliteit van het verstrekte onderwijs teneinde te bepalen of het schoolbezoek van die inrichtingen toelaat om aan de leerplicht te voldoen.

B.10. Het Hof moet voorts nagaan of de ordonnantiegever, door te kiezen voor het criterium van de subsidiëring van het onderwijs, geen afbreuk heeft gedaan aan de vrijheid van onderwijs, die wordt gewaarborgd bij artikel 24, § 1, van de Grondwet.

B.11.1. Overeenkomstig artikel 255 van het WIB 1992, zoals van toepassing op het grondgebied van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, bedraagt de onroerende voorheffing 1,25 % van het kadastraal inkomen zoals vastgesteld op 1 januari van het aanslagjaar.

B.11.2. Een dergelijke aanslagvoet, zelfs vermeerderd met de gemeentelijke opcentiemen en de opcentiemen ten gunste van de Brusselse agglomeratie, kan op zich niet worden beschouwd als onevenredig, noch als een mogelijke bedreiging voor het voortbestaan van de door privépersonen ingerichte instellingen voor niet-gesubsidieerd onderwijs, of als een ernstige belemmering van hun interne organisatie, werking en activiteiten.

B.11.3. Ten slotte staat het de betrokken instellingen vrij de subsidiëring van het onderwijs dat zij inrichten aan te vragen volgens de procedure waarin de bevoegde decreetgever voorziet, teneinde de in het geding zijnde vrijstelling te genieten.

B.12. De in het geding zijnde bepaling is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 253, § 4, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals vervangen bij artikel 12 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 23 november 2017 « houdende wetgevende aanpassingen met het oog op de overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brussels Hoofdstedelijke Gewest », schendt de artikelen 10, 11 en 24 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 29 juni 2023.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

P. Nihoul