

RAAD VAN STATE, AFDELING ADMINISTRATIE.

A R R E S T

**nr. 145.138 van 30 mei 2005
in de zaak A. 57.659/IX-924.**

In zake : de NV ELSEVIER TRAINING,
 thans de NV IFAROS, (in falig),
 rechtsgeding hervat door :
 curator G. MAEYENS,
 kantoor houdende te BRUSSEL,
 Ninoofsesteenweg 643

tegen :

de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van
Financiën.

D E R A A D V A N S T A T E, I X e K A M E R,

Gezien het verzoekschrift dat de NV ELSEVIER TRAINING op
25 april 1994 heeft ingediend om de vernietiging te vorderen van de aanschrijving nr.
25 van 24 december 1993 van het ministerie van Financiën, administratie BTW,
registratie en domeinen;

Gezien de regelmatig gewisselde memories van antwoord en van
wederantwoord;

Gezien het verslag opgemaakt door eerste auditeur-afdelingshoofd
P. DE WOLF;

Gelet op de beschikking van 19 februari 1998 die de neerlegging
ter griffie van het verslag en van het dossier gelast;

Gelet op de kennisgeving van het verslag aan partijen en gezien de
laatste memorie van de verwerende partij;

Gelet op de beschikking van 17 maart 2005 waarbij de terechtzitting bepaald wordt op 2 mei 2005;

Gehoord het verslag van staatsraad A. VANDENDRIESSCHE;

Gehoord de opmerkingen van curator G. MAEYENS, die verschijnt voor de verzoekende partij, en van inspecteur J. DE VLEESCHOUWER, die verschijnt voor de verwerende partij;

Gehoord het eensluidend advies van adjunct-auditeur-generaal P. DE WOLF;

Gelet op titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;

Overwegende dat de gegevens van de zaak kunnen worden samengevat als volgt :

1.1. In artikel 13, A, 1, i), van de zesde richtlijn van de EEG-Raad (nr. 77/388) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting-Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, (hierna : de Richtlijn) is het volgende bepaald :

“A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang.

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen :

...

i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

...”.

1.2. Artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-wetboek luidt als volgt :

“§ 2. Van de belastingen zijn eveneens vrijgesteld :

...

4° het verstrekken van school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing, en het verrichten van de nauw daarmee samenhangende diensten en leveringen van goederen, zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgestelde onderwijs gebruikte handboeken, door instellingen die daartoe door de bevoegde overheid zijn erkend of die aan dergelijke instellingen zijn toegevoegd of ervan afhangen; het geven door leerkrachten van lessen met betrekking tot school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing;

...”.

1.3. In de “aanschrijving nr. 19” van 15 juni 1978 werd door het ministerie van Financiën onder meer het volgende gesteld :

“AARD VAN HET ONDERWIJS.

3. Aangezien het nieuwe artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-Wetboek, thans uitdrukkelijk de soorten van onderwijs die van de belasting zijn vrijgesteld, opsomt, is de draagwijdte van deze nieuwe bepaling uiteraard beperkter dan de vroegere tekst van dit artikel.

4. De vrijstelling inzake onderwijs is slechts van toepassing op:

1° school- of universitair onderwijs :

a) dit is het onderwijs dat wordt verstrekt in de traditionele onderwijsnetten zoals het bewaarschool-, lager, middelbaar, normaal-, technisch, kunst- (het onderwijs in muziekscholen en balletscholen daaronder begrepen), universitair en buitengewoon onderwijs (onderwijs voor onaangepaste kinderen);

b) dergelijk onderwijs dat anders dan in het kader van het programma van de in letter a bedoelde onderwijsnetten wordt vertrekt, zelfs wanneer dit laatste slechts één of enkele leervakken behelst (b.v. taalonderricht, machineschrijven, enz.), op voorwaarde echter dat het niet om sportonderricht gaat (z. nr. 22);

2° beroepsopleiding en -herscholing : dit is ieder onderricht met betrekking tot het aanleren van een vak of een beroep, de bijscholing, de herscholing, de voortdurende scholing (permanente educatie).

WIJZE WAAROP HET ONDERWIJS WORDT VERSTREKT.

5. In zijn traditionele betekenis houdt het verstrekken van onderwijs het systematisch overbrengen in van kennis aan afzonderlijke of bijeenzijnde personen, die deze kennis opnemen onder de leiding van een leraar of meester.

6. Rekening houdend met de evolutie van de onderwijsmethoden, geldt de vrijstelling van artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-Wetboek ongeacht de wijze waarop het onderwijs wordt verstrekt voor het zover het wordt begeleid als bedoeld in voorgaand nummer.

Wanneer aan deze laatste voorwaarde is voldaan, is de vrijstelling dus niet alleen van toepassing voor de traditionele vormen van onderwijs, die bestaan in

het geven van cursussen, doch eveneens voor schriftelijk onderwijs, seminaries, studiecycli, follow-up, congressen of andere gelijkaardige bijeenkomsten.

De vrijstelling geldt daarentegen niet ten aanzien van de levering van boeken, grammofoonplaten, magnetische banden en andere klank- of geluidsdragers, zelfs niet wanneer deze boeken, grammofoonplaten, magnetische banden en andere klank- of geluidsdragers bestemd zijn voor taalonderricht, dat niet wordt verstrekt onder de werkelijke leiding van een leraar of meester.

INSTELLINGEN ERKENDE DOOR DE OVERHEID.

7. Volgens artikel 44, § 2, 4°, van het Wetboek, genieten slechts de instellingen die school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing verstrekken, de vrijstelling wanneer ze door de overheid zijn erkend als instellingen die dergelijke diensten verstrekken.

Aangezien de toepassing van die bepaling moet leiden tot een gelijke behandeling, op het stuk van de BTW, van alle instellingen die inhoudelijk dezelfde kennis overbrengen, is de bedoelde overheid uitsluitend de Minister van Financiën.

8. Bij deze aanschrijving worden, zonder dat een voorafgaande bijzondere vergunning verplicht wordt gesteld, als vrijgestelde instelling erkend, elke instelling die onderwijs verstrekt als bedoeld in nr. 4.

9. Onder instelling dient iedere inrichting te worden verstaan die een gehele organisatie omvat welke gericht is op het verstrekken van onderwijs en die wordt geëxploiteerd door een rechtspersoon of door een fysieke persoon”.

1.4. In een brief van 17 februari 1993 schrijft de EG-Commissie aan de minister van Buitenlandse zaken dat het Koninkrijk België zijn verplichtingen uit hoofde van de zesde richtlijn niet is nagekomen aangezien het een aantal verrichtingen die onder de werkingssfeer van de BTW zouden moeten vallen, niet belast. Meer bepaald wordt gesteld dat België om volgende redenen inbreuk maakt op de artikelen 2 en 13, A, lid 1, sub i) van de zesde richtlijn :

“De commissie is van mening dat er alleen vrijstelling kan worden verleend indien deze twee voorwaarden zijn verenigd :

1. het dient te gaan om werkzaamheden in verband met onderwijs, vorming, beroepsopleiding of herscholing ;

2. de werkzaamheden dienen te worden verricht :

- hetzij door publiekrechtelijke lichamen,

- hetzij door andere organisaties die door de Staat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend.

Deze bepalingen van de Zesde richtlijn is bij artikel 44, paragraaf 2, lid 4, van het BTW-wetboek in Belgisch recht omgezet en is in circulaire nr. 19 van 15 juni 1978 verder uitgewerkt.

In deze circulaire wordt eerst de aard van het bedoelde onderwijs nader omschreven en vervolgens wordt in punt 8 iedere organisatie die onderwijs verstrekt, erkend als een BTW vrijgestelde organisatie.

Dit houdt bijgevolg in dat er voor België al sprake is van 'een andere organisatie die door de Staat als lichaam met soortgelijke doeleinden wordt erkend', zodra deze werkzaamheden verricht in verband met onderwijs, vorming, beroepsopleiding of herscholing. Met andere woorden, om aan de tweede voorwaarde van artikel 13 A, lid 1, sub i), te voldoen, hoeft alleen de eerste te worden vervuld.

De Commissie geeft toe dat de Zesde richtlijn zodanig gesteld is dat de Lid-Staten veel ruimte hebben om te bepalen of 'andere organisaties door de betrokken Lid-Staat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend'.

De Raad wilde de Lid-Staten uiteraard de mogelijkheid bieden de eigenheden van hun nationale onderwijsbestel onder de definitie te vangen (openbaar, privé, confessioneel onderwijs, enz.).

Omdat België evenwel geen objectieve criteria in zijn wetgeving heeft opgenomen om te bepalen wat moet worden verstaan onder 'organisaties die als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend', heeft het hiermee een te ruime en tegelijkertijd te vaag omschreven vrijstelling ingevoerd.

Deze norm is te ruim in die zin dat met de Zesde richtlijn in principe wordt beoogd alleen vrijstelling te verlenen voor het verstrekken van onderwijs, vorming, beroepsopleiding of herscholing door publiekrechtelijke lichamen. Om bovenvermelde reden is aan de Lid-Staten de ruimte gelaten om de vrijstelling uit te breiden tot organisaties die weliswaar niet rechtstreeks onder de overheid vallen maar die hun werkzaamheden met een soortgelijk doel als de staat verrichten.

Door te bepalen dat alleen het verstrekken van school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing voldoende is om erkend te worden, wordt in de Belgische wetgeving evenwel volledig voorbijgegaan aan de tweede voorwaarde die inhoudt dat het onderwijs moet worden verstrekt door een overheidsinstelling of een daarmee gelijkgestelde organisatie”.

1.5. Ingevolge bovenvermeld gemotiveerd advies van de EG-Commissie wordt door het ministerie van Financiën, administratie van de BTW, registratie en domeinen op 24 december 1993 de aanschrijving nr. 25 met betrekking tot de vrijstelling bepaald in artikel 44, § 2, 4°, BTW-wetboek, uitgevaardigd. De aanschrijving is ondertekend door de directeur-generaal van de administratie BTW, registratie en domeinen “namens de minister”.

Onder punt 24 is bepaald dat die aanschrijving in voege treedt vanaf 1 januari 1994 en dat de aanschrijving nr. 19 van 15 juni 1978 ingetrokken wordt.

In verband met de draagwijdte van de BTW-vrijstelling wordt onder meer het volgende gesteld :

“Draagwijdte van de vrijstelling.

A. School- en universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing.

8. Voor de vrijstelling bepaald in bovengenoemd artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-Wetboek komen slechts in aanmerking, de betreffende diensten die worden verstrekt door andere dan de in artikel 6 van het BTW-Wetboek beoogde instellingen; deze laatste oefenen immers geen economische activiteit uit in de zin van artikel 4 van hetzelfde Wetboek, behoudens wat de in het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970, bepaalde handelingen betreft waartoe onderwijsprestaties, met uitzondering evenwel van het onderricht voor het besturen van motorrijtuigen, niet behoren.

Bovendien kan, rekening houdend met de opmerkingen geformuleerd door de Commissie, de vrijstelling beoogd in artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-Wetboek slechts gelden in hoofde van privaatrechtelijke instellingen wanneer deze laatste onder dezelfde omstandigheden onderwijs verstrekken, als de instellingen beoogd onder artikel 6 van het BTW-Wetboek.

9. De vrijstelling geldt bijgevolg slechts wanneer het school- of universitair onderwijs, de beroepsopleiding of -herscholing wordt verstrekt door privaatrechtelijke instellingen die geen winstoogmerk hebben en de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheid uitsluitend gebruikt worden tot dekking van de kosten van die werkzaamheid. Het onderwijs moet bovendien gegeven worden gedurende een periode die overeenstemt met een school-of academisch jaar, met inachtneming van een pedagogisch programma en de organisatie van examens met het oog op het afleveren van een geschrift (diploma, getuigenschrift, brevet, attest).

Rekening houdend met hetgeen voorafgaat worden bijgevolg de handelsondernemingen of de ondernemingen met commerciële doeleinden en zelfs de ondernemingen zonder winstoogmerk maar waarvan uit de boekhouding evenwel een winstoogmerk zou blijken, van de vrijstelling uitgesloten.

Derhalve zijn de cursussen die onder welke benaming ook (b.v. seminars, follow-up), worden gegeven door een handelsonderneming in de regel aan de belasting onderworpen.

B. Privé-lessen.

10. De vrijstelling geldt eveneens ten aanzien van privé-lessen voor zover die betrekking hebben op leerstof die in de traditionele onderwijsnetten wordt onderwezen, op beroepsopleiding en -herscholing en die particulier worden verstrekt door fysieke personen”.

Deze aanschrijving nr. 25 vormt het voorwerp van het onderhavige beroep.

1.6. Als antwoord op een aantal brieven van de verzoekende partij schrijft de minister van Financiën op 4 september 1994 het volgende naar de verzoekende partij :

“Uit een onderhoud dat in verband met onderhavig probleem recentelijk plaatsvond met de bevoegde ambtenaren van de E.G.-Commissie, is gebleken dat er voor de Administratie geen redenen zijn om van de door haar in bovengenoemde aanschrijving aangenomen interpretatie van artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-Wetboek af te wijken.

Wat evenwel het taalonderricht betreft, werd omwille van de fundamentele aard ervan in het kader van de intellectuele ontwikkeling, beslist dat bovengenoemde vrijstelling inzake onderwijs kan worden uitgebreid tot iedere vorm van taalonderwijs ongeacht de juridische vorm van de dienstverrichter, de hoeveelheid en de frequentie van de gegeven lessen of hun inpassing in een normale lessencyclus.

Bovendien wordt opgemerkt dat, hoewel de nieuwe regeling inzake de toepassing van de vrijstelling bepaald in voornoemd artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-Wetboek en zoals toegelicht in de aanschrijving nr. 25 van 24 december 1993 in principe toepassing vindt vanaf 1 januari 1994, het evenwel zo is dat ten aanzien van cursussen en lessenreeksen die een aanvang hebben genomen of werden aangekondigd vóór 1 januari 1994 en ten aanzien waarvan volgens het door de Administratie vóór die datum ingenomen standpunt de vrijstelling van toepassing was, doch volgens de nieuwe regeling niet kan worden behouden, vooralsnog de vrijstelling kan blijven gelden maar dan uiterlijk slechts tot 31 augustus 1994”.

2.1.1. Overwegende dat de verwerende partij in de memorie van antwoord betoogt dat het beroep niet ontvankelijk is, aangezien de verzoekende partij niet uiteenzet waarom de bestreden aanschrijving strijdig zou zijn met artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-wetboek en met artikel 13, A, 1, i) van de Richtlijn en aangezien, in de mate dat het beroep gericht is tegen die bepalingen zelf, de Raad van State niet bevoegd is;

2.1.2. Overwegende dat de verzoekende partij daar in haar memorie van wederantwoord tegenoverstelt dat zij een einde gesteld wil zien aan een discriminatie die het gevolg is van de met machtsoverschrijding vastgestelde aanschrijving nr. 25;

2.1.3. Overwegende dat de verzoekende partij in het eerste middel de schending aanvoert van het gelijkheids-, het zorgvuldigheids- en het redelijkheidsbeginsel doordat de bestreden aanschrijving nr. 25 ten onrechte een onderscheid maakt tussen prestaties van private ondernemingen die winst nastreven enerzijds en publiekrechtelijke rechtspersonen en verenigingen zonder winstoogmerk anderzijds; dat noch artikel 13, A, 1, i) van de Richtlijn, noch artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-wetboek van dat onderscheid gewag maakt; dat de exceptie niet gegrond is;

2.2.1. Overwegende dat het bevoegde lid van het auditoraat, vaststellend dat het beroep gericht is tegen een omzendbrief die namens de minister van Financiën uitgevaardigd is door de directeur-generaal van de administratie van de BTW, registratie en domeinen, in zijn verslag over de zaak ambtshalve onderzocht heeft of het beroep wel gericht is tegen een administratieve handeling die door de Raad van State vernietigd kan worden en dat hij te dien einde onderzocht heeft of de bestreden omzendbrief nieuwe regels aan de rechtsorde toegevoegd heeft; dat hij in dat kader vastgesteld heeft dat artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-wetboek, bepaalt dat vrijgesteld zijn van belastingen, het verstrekken van onderwijs “door instellingen die daartoe door de bevoegde overheid zijn erkend of die aan dergelijke instellingen zijn toegevoegd of ervan afhangen”, terwijl de bestreden aanschrijving de vrijstelling beperkt tot privaatrechtelijke instellingen die onder dezelfde omstandigheden als de instellingen bedoeld in artikel 6 van het BTW-wetboek onderwijs verstrekken zodat de vrijstelling slechts van toepassing zal zijn ‘wanneer het (...) onderwijs, (...) wordt verstrekt door privaatrechtelijke instellingen die geen winstoogmerk hebben en de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheid uitsluitend gebruikt worden tot dekking van de kosten van die werkzaamheid (...)’; dat hij op grond van die vaststelling besloten heeft dat de bestreden aanschrijving geen nadere uitleg bevat over de wettelijk bepaalde vrijstellingsvoorwaarde, maar dat zij, uitvoering gevend aan artikel 13, a, 1, i) van de Richtlijn, daadwerkelijk bepaalt welke inrichtingen de

vrijstelling kunnen genieten, daarmee een regel toevoegend aan de wettelijke bepaling van het BTW-wetboek; dat hij vervolgens vastgesteld heeft dat de aanschrijving, hoewel zij bestemd is voor de ambtenaren van de administratie van de BTW en zij blijkens haar inleiding bedoeld is om de draagwijdte van de vrijstelling “beter toe te lichten”, wel degelijk een verordenend karakter heeft, aangezien de aanschrijving geen ruimte laat voor enig andere toepassing en de BTW-plichtigen zich naar de aanschrijving moeten schikken, op gevaar af tot administratieve geldboeten veroordeeld te worden;

2.2.2. Overwegende dat de verwerende partij in haar laatste memorie de stelling van de auditeur-verslaggever betwist; dat zij uiteenzet wat volgt: de omzendbrief beoogt de draagwijdte toe te lichten van de vrijstelling, bedoeld in artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-wetboek, waarmee de Richtlijn in het Belgisch recht omgezet is en zulks conform de uitlegging die de EG-Commissie eraan gegeven heeft in de sub 1.4 geciteerde brief van 23 februari 1993; de bepalingen van de Richtlijn vormen dwingend supranationaal recht met directe werking, dat rechtstreeks aan de rechtsonderhorigen rechten toekent en het bestuur verplicht de richtlijn na te leven; artikel 13 van de EG-richtlijn beoogt vrijstelling te verlenen voor het verstrekken van onderwijs door publiekrechtelijke lichamen, met dien verstande dat de lidstaten de mogelijkheid hebben de vrijstelling uit te breiden tot organisaties die “niet rechtstreeks onder de overheid vallen maar die hun werkzaamheden met een ‘soortgelijk doel’ als de Staat verrichten”, waarbij het duidelijk moet zijn dat wanneer onderwijs wordt verstrekt door een persoon die winst beoogt te maken, niet geacht kan worden soortgelijke doeleinden na te streven als deze welke aanwezig zijn bij de publiekrechtelijke lichamen;

2.2.3. Overwegende dat artikel 44, § 2, 4°, van de BTW vrijstelt, de instellingen die voor het verstrekken van onderwijs, beroepsopleiding of herscholing door de overheid erkend zijn; dat de bestreden aanschrijving bepaalt dat “handelsondernemingen of de ondernemingen met commerciële doeleinden en zelfs de ondernemingen zonder winstoogmerk maar waarvan uit de boekhouding evenwel een winstoogmerk zou blijken, van de vrijstelling uitgesloten (worden)” en dat “derhalve

(...) de cursussen die onder welke benaming ook (b.v. seminars, follow-up) worden gegeven door een handelsonderneming in de regel aan de belasting onderworpen (zijn)”; dat de in de bestreden aanschrijving vermelde beperking van de vrijstellingsgrond, meer bepaald de uitsluiting van de handelsondernemingen, niet in de tekst van de wet opgenomen is en dat de verwerende partij ook niet aantoont dat het de onbetwistbare bedoeling van de wetgever was om de bepaling aldus toe te passen; dat de betreffende bepaling van de aanschrijving dan ook een toevoeging aan de wet bevat;

Overwegende dat de verwerende partij ten onrechte betoogt dat artikel 13, A, 1, i) van de Richtlijn, doordat die bepaling voldoende precies is, “rechtstreeks toepasselijk is en deel uitmaakt van de interne Belgische rechtsorde” zodat zij voor de rechtsonderhorigen rechten doet ontstaan; dat immers een richtlijn krachtens artikel 249 van het EG-verdrag enkel de lidstaten bindt ten aanzien van het te bereiken resultaat en dat de lidstaten de verplichting hebben volgens hun eigen internrechtelijke regeling de nodige maatregelen te treffen om de bepalingen van de richtlijn in hun nationaal recht te integreren; dat, zo in de rechtspraak aangenomen wordt dat een particulier zich in bepaalde gevallen tegenover het bestuur kan beroepen op de bepalingen van een richtlijn op voorwaarde dat die bepalingen voldoende duidelijk zijn en er bij de omzetting ervan in het nationale recht geen ruimte bestaat voor de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid -voorwaarde die in het onderhavige geval overigens niet vervuld is-, het bestuur in ieder geval de rechtstreekse werking van een richtlijn die in het nationale recht omgezet had moeten zijn, niet kan tegenwerpen aan een particulier; dat derhalve de minister in de uitwerking van de Richtlijn geen deugdelijke basis kon vinden om met een omzendbrief het toepassingsgebied van de wet te beperken;

Overwegende dat de bestreden aanschrijving uitgaat van de directeur-generaal van de administratie BTW, registratie en domeinen, die het stuk ondertekend heeft “namens de minister (van Financiën)” en dat zij gericht is tot de ambtenaren van de administratie van de BTW; dat zij, in weerwil van de in de inleiding opgenomen vermelding dat zij ertoe strekt de draagwijdte van de BTW-

vrijstelling voor onderwijsverstrekking “beter toe te lichten”, geen verduidelijking inhoudt van artikel 44, § 2, 4°, van het BTW-wetboek maar die bepaling aanvult; dat de omzendbrief de bevoegde ambtenaren geen beoordelingsruimte laat maar dat zij verplicht worden artikel 44, § 2, 4°, toe te passen met de erin vermelde restrictie; dat de belastingplichtigen de inhoud van de aanschrijving dan ook als een echt reglement zullen moeten naleven, op gevaar af geconfronteerd te worden met de dwangmaatregelen die het BTW-wetboek aan de administratie verleent om de naleving van de reglementering af te dwingen;

Overwegende dat om de voormelde redenen de bestreden aanschrijving het karakter heeft van een verordenende omzendbrief; dat zij aldus binnen de vernietigingsbevoegdheid van de Raad van State valt;

3.1. Overwegende, ten gronde, dat de auditeur-verslaggever in zijn verslag ambtshalve onder meer vastgesteld heeft dat de bestreden omzendbrief tot stand gekomen is met miskenning van artikel 172, tweede lid, van de Grondwet, dat luidt als volgt: “Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet”; dat hij te dien einde de volgende uiteenzetting ontwikkeld heeft: uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 170 van de Grondwet, blijkt dat de grondwetgever het invoeren van een belasting aan de wetgever zelf heeft opgedragen, wat betekent dat het enkel aan hem behoort om de essentiële elementen van de belasting -het vaststellen of wijzigen van het principe, de grondslag, de aanslagvoet en de eventuele vrijstelling- vast te stellen; die bevoegdheid kan niet gedelegeerd worden, de Koning kan enkel de wet uitvoeren en in dat verband kan hem delegatie worden verleend op het vlak van niet-essentiële aspecten van de belasting; dezelfde redenering geldt voor het bepalen van vrijstellingen van belastingen overeenkomstig artikel 172, tweede lid, van de Grondwet; het bepalen van de draagwijdte van een vrijstelling van BTW-bijdrage in een ministeriële omzendbrief is niet verzoenbaar met die grondwettelijke bepaling;

3.2. Overwegende dat de verwerende partij in haar laatste memorie de uiteenzetting van de auditeur-verslaggever niet betwist heeft; dat in die omstandig-

heid de Raad van State de redenering van de auditeur, als hiervoor samengevat, bijvalt; dat derhalve, in de mate dat artikel 172, tweede lid, van de Grondwet voor het vaststellen van een BTW-vrijstelling -en dus ook voor beperken van een bestaande vrijstelling- een wet in de formele zin vereist, de bestreden omzendbrief, die uitgaat van de minister van Financiën, die grondwetsbepaling miskent; dat het ambtshalve middel gegrond is; dat de verwerende partij niet aantoonst dat de vastgestelde onwettigheid slechts bepaalde, van het geheel afsplitsbare bepalingen van de omzendbrief vitieert,

B E S L U I T :

Artikel 1.

Vernietigd wordt de aanschrijving nr. 25 van 24 december 1993 van het ministerie van Financiën, administratie BTW, registratie en domeinen.

Artikel 2.

De kosten van het beroep tot nietigverklaring, bepaald op 99,16 euro, komen ten laste van de verwerende partij.

Aldus te Brussel uitgesproken in openbare terechtzitting, op dertig mei 2000 en vijf, door de IXe kamer, die was samengesteld uit :

de HH.	J. DE BRABANDERE,	kamervoorzitter,
	L. HELLIN,	staatsraad,
	A. VANDENDRIESSCHE,	staatsraad,
	W. GEURTS,	griffier.

De griffier,

De voorzitter,

W. GEURTS.

J. DE BRABANDERE.