

*Ministerie van Justitie*  
Rechterlijke Orde, bl. 13046.

*Ministère de la Justice*  
Ordre judiciaire, p. 13046.

*Gouvernements de Communauté et de Région*  
*Région wallonne*  
*Ministère de la Région wallonne*  
Protection du patrimoine, p. 13046.

**Officiële berichten**

*Ministerie van Economische Zaken*  
Indexcijfer der industriële productieprijzen van de maand maart 1994, bl. 13046.

*Ministerie van Financiën*  
Administratie der thesaurie. Maandelijke Schatkisttoestand. Toestand op 28 februari 1994, bl. 13047. — Lotenlening 1922. Loting nr. 347 van 8 april 1994, bl. 13051. — Administratie van de BTW, registratie en domeinen. Vervreemding van onroerende domeingoe-deren. Bekendmaking gedaan ter uitvoering van de wet van 31 mei 1923, bl. 13073. — Bekendmakingen voorgeschreven bij artikel 770 van het Burgerlijk Wetboek. Erfloze nalatenschappen, bl. 13073.

*Ministerie van Binnenlandse Zaken en Ambtenarenzaken*  
7 april 1994. Formulieren voor de verkiezing van het Europese Parlement op 12 juni 1994. Errata, bl. 13074.

**Avis officiels**

*Ministère des Affaires économiques*  
Indice des prix à la production industrielle du mois de mars 1994, p. 13046.

*Ministère des Finances*  
Administration de la trésorerie. Situation mensuelle du Trésor. Situation au 28 février 1994, p. 13047. — Emprunt à lots 1922. Tirage n° 347 du 8 avril 1994, p. 13051. — Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines. Aliénation d'immeubles domaniaux. Publication faite en exécution de la loi du 31 mai 1923, p. 13073. — Publications prescrites par l'article 770 du Code civil. Successions en déshérence, p. 13073.

*Ministère de l'Intérieur et de la Fonction publique*  
7 avril 1994. Formules pour l'élection du Parlement européen du 12 juin 1994. Errata, p. 13074.

*Gouvernements de Communauté et de Région*  
*Région wallonne*  
*Ministère de la Région wallonne*  
Avis du Gouvernement wallon aux détenteurs de concessions minières situées en Wallonie, p. 13076.

*Gemeinschafts- und Regionalregierungen*

*Wallonische Region*  
*Ministerium der Wallonischen Region*

Bekanntmachung der Wallonischen Regierung an die Inhaber von Grubenkonzessionen in der Wallonie, S. 13077.

**WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN  
LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS**

**COUR D'ARBITRAGE**

F. 94 — 1316

[C — 21150]

Arrêt n° 34/94 du 26 avril 1994

Numéros du rôle : 571 et 580

*En cause* : les recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, introduits par Patrice Bastien et autres.

La Cour d'arbitrage,  
composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets et E. Cerexhe, assistée du greffier H. Van der Zwalmen, présidée par le président M. Melchior, après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*I. Objet des recours*

Par requête du 16 juin 1993 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 juin 1993 et reçue au greffe le 18 juin 1993, Patrice Bastien, Résidence Foch 32 D, 59460 Jeumont, Pascal Beury, rue du Dr. Schweitzer 94, 59282 Douchy Les Mines, Jean-Michel Bernard, ruelle Ste Catherine 9, 02590 Etreillers, Jean-Paul Bertin, rue Romain Rolland 26, 59172 Roelux, Jean-Baptiste Bocquet, rue de Bruxelles 21, 62980 Noyelles Les Vermelles, Eddy Bodart, rue Emile Driel 10, 59171 Hornaing, Jean Marie Boez, Route Nationale, 59570 Saint Waast La Vallée, Richard Binet, rue Jean Imbert 27, 59216 Sars Poteries, Pierre Bocquet, rue de Condé 2bis, 62160 Grenay, Véronique Cappaert, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Jean Charles Castellini, rue Massenet 96, 59111 Bouchain, Jean François Cervellera, rue Gaston Barré 50, Vireux Wallerand, 08320 Vireux Molhain, Philippe Cornil, chemin des Plantes, 59226 Lecelles, Alain Dausse, rue du Brûlé 28, 59600 Vieux Reng, Jean François Debacker, rue des Poilus 7, 59192 Beuvrages, Anny De Decker, avenue de la Bergerie 1, 59114 Steenvoerde, Anne-Marie Defenain, rue Courouble 12, 59310 Mouchin, Anita Dejas, rue du

Bailly 45, 59960 Neuville en Ferrain, Christian Delelis, rue des Roses 13, 62980 Noyelles Les Vermelles, Yves De Witte, château de Gussignies, 59570 Gussignies, Didier Dupont, rue Bellevue 12, 59132 Trelon, Bernard Fronc, rue Mirabeau 5, 59227 Saulzoir, Raymond Garez, rue de Binche 49, 59600 Vieux Reng, Eric Gelff, rue des Tilleuls 12, 02420 Bellenglise, David Godard, rue de l'Escaut 78, 62670 Mazingarbe, André Gueluy, rue Parmentier 92, 59370 Mons En Baroeul, Cécile Heman, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Pascal Havez, rue Maurice Ravel 56, 62138 Billy Berclau, Bruno Havez, rue Mendès France 25, 62138 Violaines, Michel Heniau, rue de Roisin, 59144 Bry, Yves Hubert, La Place, 59570 Gussignies, Pierre Husquin, Boulevard Louise Michel 107, 59490 Somain. Bruno Koessler, Lotissement du Château Vert, 08260 Auvillers Les Forges, Patrick Lambert, rue du Gros Caillou, 08230 Regniowez, André Lannoy, rue de Cartignies 5, 59144 Gommegnies, Jean-Marc Larcheron, rue Arthur Rimbaud 23, 59286 Roost Warendin, José Lebas, rue Cl. de la Fontaine 12, 08540 Tournes, Denis Lebegue, Résidence Le Village 158, 59620 Aulnoye Aimerie, Bernard Lebleu, route de Watou, 59114 Steenvoorde, Martine Lefebvre, avenue Roosevelt 57, 08600 Givet, Geneviève Leleu, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Christianne Cleppe, épouse Lelong, Grand'rue 17, 59158 Maulde, Guy Leroy, Chemin d'Oosthove 517, 59850 Nieppe, Lebleu Lefebvre AF, Chemin mitoyen, 59850 Nieppe, Léon Letot, rue Valériane 34, 59920 Quiévrechain, Francis Lutun, rue Colbert 7, 59115 Leers, Régis Meunier, rue d'Hirson 37, 02830 Saint Michel, Yannick Mikitiuk, rue Pasteur 62, 59600 Gognies chaussée, Nathalie Morin, Résidence Marc Aurèle 8, 59570 Bavay, Armand Paix, rue de la Perche, 59570 La Flamengrie, Joëlle Pannequin, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Paul Malvoisin, rue Faidherbe 49, 59199 Hergnies, Didier Pichois, chemin Riez 1, 59320 Hallennes lez Haubourdin, Adolphe Procureur, rue des Groseilliers 1, 59920 Quiévrechain, Alain Puchois, rue Pierre Mendès, Allennes Les Marais, Michel Ronval, rue Léo Lagrange 59, 59680 Ferrière La Petite, Daniel Roussel, « L'Herbage », Allée des Deux Lions 2, 59170 Croix, Jean-Claude Tailleux, rue Pasteur 411, 59283 Raimbeaucourt, Enzo Tiberi, rue d'Audignies 20, 59570 Bavay, Alain Trebaol, rue de la Gendarmerie, 59600 Maubeuge, Vannieuwenhuize, rue Jean Imbert 2, 59216 Sars Poteries et Philippe Wilmart, rue Claude Debussy 12, 59286 Roost Warendin, ayant élu domicile au cabinet de Me M. Vandemeulebroeke et Me J. Van Steenwinckel, avocats à 1200 Bruxelles, boulevard Brand Whitlock 30, ont introduit un recours en annulation des articles 11, 12 et 13 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (*Moniteur belge* du 31 décembre 1992) respectivement en tant qu'ils modifient les articles 242, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et en tant qu'ils insèrent un article 244bis, alinéa 2, dans le Code des impôts sur les revenus 1992.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 571 du rôle de la Cour.

Par requête du 30 juin 1993 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le même jour et reçue au greffe le 1er juillet 1993, l'association sans but lucratif Union francophone des Belges à l'étranger, ayant son siège social Place du Parc 15 à 7000 Mons et son siège administratif avenue des Arts 19F, bte 4, à 1040 Bruxelles, Geneviève De Boeck, épouse Pierre Picquet, enseignante, résidant et domiciliée rue du Fay 5 à 59830 Cobrieux, Nicole Dervaux, épouse Serge Blancq, fonctionnaire C.P.A.S., résidant et domiciliée rue de la Frète 260 à 59830 Louvil, Jean Pierre Favier, époux Marie-Françoise Ascher, enseignant, résidant et domicilié rue Léon Gambetta à 59130 Lambersart, Gérard Firhs, époux Bénédicte Thomas, enseignant, résidant et domicilié Grand-rue 12 à 55600 Velosnes, Suzanne Goeury, épouse Guy Gambette, fonctionnaire, résidant et domiciliée rue Pièce Madame 14 à 55600 Montmedy, Chantal Machurot, épouse Robert Sauvlet, enseignante, résidant et domiciliée rue Jules Verne 9 à 54720 Lexy, Monique Vandeputte, épouse Jean-Pierre Lannoo, enseignante, résidant et domiciliée rue des Tilleuls 11 à 59960 Neuville, Catherine Van Engelandt, épouse Bruno Van Roy, enseignante, résidant et domiciliée allée des Archers 34 à 59910 Bondués, et Chantal Vermander, épouse André Tesse, employée, résidant et domiciliée rue de Leers 509 à 59150 Watrelos, ayant élu domicile au cabinet de Me M. Vandemeulebroeke et Me J. Van Steenwinckel, avocats du barreau de Bruxelles, boulevard Brand Whitlock 30 à 1200 Bruxelles, ont introduit un recours en annulation

— des paragraphes 1er des articles 11 et 12 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (*Moniteur belge* du 31 décembre 1992), en tant qu'ils concernent les contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et en tant qu'ils ont modifié les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (« C.I.R. »);

— de l'article 13 de la même loi en tant qu'il insère un article 244bis, alinéa 2, du C.I.R. 1992;

— des articles 27, § 3, alinéa 1er, 27, § 3, alinéa 2, 28, § 3, alinéa 2, 28, § 4, de la même loi en tant que ces dispositions s'appliquent aux revenus de 1990 et qu'elles s'appliquent aux contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu en Belgique un foyer d'habitation;

— de l'article 30, § 1er, de la même loi en tant qu'il rend les articles 11 à 13 de la loi précitée applicables aux revenus de 1991;

— des articles 28, § 2, alinéas 1er à 3, et 29, alinéas 2 et 3, de la même loi en tant qu'ils s'appliquent aux pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique en les excluant du bénéfice du quotient conjugal et des quotités non imposables de revenus.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 580 du rôle de la Cour.

## II. La procédure

### A. Dans l'affaire inscrite sous le numéro 571 du rôle

Par ordonnance du 18 juin 1993, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la prédite loi spéciale.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi spéciale susdite par lettres recommandées à la poste le 1er juillet 1993 remises aux destinataires les 2 et 5 juillet 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi spéciale susdite a été publié au *Moniteur belge* du 6 juillet 1993.

Par ordonnance du 28 juillet 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 30 septembre 1993 le délai imparti au Conseil des ministres pour adresser un mémoire à la Cour.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 28 septembre 1993.

Copies de ce mémoire ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 1993 et remise aux destinataires le 4 octobre 1993.

P. Bastien et consorts ont introduit un mémoire en réponse commun par lettre recommandée à la poste le 29 octobre 1993.

Par ordonnance du 14 décembre 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 17 juin 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

*B. Dans l'affaire inscrite sous le numéro 580 du rôle*

Par ordonnance du 1er juillet 1993, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la précitée loi spéciale.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi spéciale susdite, par lettres recommandées à la poste le 31 août 1993 remises aux destinataires les 1er, 2 et 6 septembre 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi spéciale susdite a été publié au *Moniteur belge* du 1er septembre 1993.

Par ordonnance du 21 décembre 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 30 juin 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 18, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 14 octobre 1993.

Copies de ce mémoire ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 10 novembre 1993 et remise aux destinataires le 15 novembre 1993.

L'a.s.b.l. Union francophone des Belges à l'étranger et consorts ont introduit un mémoire en réponse commun par lettre recommandée à la poste le 10 décembre 1993.

*C. Dans les deux affaires*

Par ordonnance du 4 janvier 1994, la Cour, réunie en séance plénière, a joint les deux affaires.

Par ordonnance du 20 janvier 1994, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 8 mars 1994.

Par lettre du 2 février 1994, les parties ont été invitées à répondre à deux questions à l'audience.

L'ordonnance et la lettre ont été notifiées aux parties, et celles-ci et leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 3 février 1994 remises aux destinataires le 4 février 1994.

Me A. De Bruyn, au nom du Conseil des ministres, a transmis par lettre du 7 mars 1994 la réponse de l'Administration centrale des contributions aux questions posées.

A l'audience du 8 mars 1994 :

— ont comparu :

— Me J. Van Steenwinckel, avocat du barreau de Bruxelles, pour les requérants;

— Me R. De Geyter, avocat du barreau de Bruxelles, *loco* Me A. De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

— les juges L. François et G. De Baets ont fait rapport;

— les avocats précités ont été entendus;

— l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

*III. Les dispositions en cause*

1.1. L'article 242, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992), dont l'alinéa 2, remplacé par l'article 11 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, fait l'objet des recours, dispose :

« Article 242. § 1er. Par dérogation à l'article 241 sont déductibles, lorsqu'un contribuable visé à l'article 227, 1<sup>o</sup>, a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable, les dépenses visées au titre II, chapitre II, section VI, à l'exception de celles visées à l'article 104, alinéa 1er, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, lorsque le bénéficiaire de la rente n'est pas un habitant du Royaume et de celles visées à l'article 104, alinéa 1er, 11<sup>o</sup>, lorsque le droit d'emphytéose ou de superficie ou tout autre droit immobilier similaire porte sur des biens immobiliers sis à l'étranger.

L'alinéa 1er est également applicable aux contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et qui ont exercé en Belgique pendant au moins 9 mois entiers au cours de la période imposable une activité professionnelle dont ils tirent des rémunérations visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup> ou 7<sup>o</sup>, ou qui, pendant le même laps de temps, ont recueilli des pensions visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup>, pour autant que ces revenus s'élèvent à 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère. »

Cette disposition établit, en faveur des non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique, un régime particulier (plus favorable que celui prévu pour les non-résidents par l'article 241) de déductibilité des dépenses afférentes aux rentes, libéralités, rémunérations payées ou attribuées aux employés de maison, gardes d'enfants, entretiens et restaurations d'immeubles ou de sites classés, intérêts d'emprunts hypothécaires et acquisitions de droits d'emphytéose ou de superficie ou de droits analogues.

Son alinéa 2, qui fait l'objet des recours, précise les conditions dans lesquelles ceux qui n'habitent pas dans le Royaume et n'ont pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique mais perçoivent des revenus provenant principalement de rémunérations ou d'allocations de source belge bénéficient des mêmes règles dérogatoires.

1.2. L'article 244 du même Code, dont l'alinéa 2, remplacé par l'article 12 de la loi du 28 décembre 1992 précitée, fait l'objet des recours, dispose :

« Article 244. Par dérogation à l'article 243, l'impôt est calculé suivant les règles prévues au titre II, chapitre III, et en prenant en considération les articles 86 à 89 et 126 à 129, lorsque le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable, étant entendu que le total des revenus de sources belge et étrangère entrent en ligne de compte pour l'application des articles 86 à 89 et 146 à 154.

L'alinéa 1er est également applicable aux contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et qui ont exercé en Belgique pendant au moins 9 mois entiers au cours de la période imposable une activité professionnelle dont ils tirent des rémunérations visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup> ou 7<sup>o</sup>, ou qui, pendant le même laps de temps, ont recueilli des pensions visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup>, pour autant que ces revenus s'élèvent à 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère. »

Cette disposition établit, en faveur des non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique, un mode de calcul de l'impôt plus favorable que celui prévu pour les non-résidents par l'article 243. Il rend notamment applicables, en matière de revenus professionnels, les règles d'attribution et d'imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint (articles 88 à 89) et les règles d'imposition des conjoints et de leurs enfants (articles 126 à 129).

Son alinéa 2, qui fait l'objet des recours, précise les conditions dans lesquelles les non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique mais dont les revenus sont principalement de source belge bénéficient de ces règles dérogatoires.

1.3. L'article 244 *bis* du même Code, inséré par l'article 13 de la loi du 28 décembre 1992 précitée qui fait l'objet des recours, dispose :

« Article 244 *bis*. Pour l'application des articles 243 et 244, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés, lorsqu'un seul des conjoints recueille en Belgique des revenus soumis à l'impôt et que l'autre conjoint a des revenus professionnels de sources belge ou étrangère qui sont exonérés conventionnellement, d'un montant supérieur à 270.000 francs.

Les suppléments pour personnes à charge visés aux articles 132 et 133 ne sont accordés que lorsque le conjoint soumis à l'impôt est celui des conjoints qui a le plus de revenus professionnels. »

L'alinéa 1er de cette disposition, qui répute isolées des personnes mariées, est analogue à ce que l'article 128, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 prévoit pour les résidents.

L'alinéa 2, qui fait l'objet du recours, prévoit que les suppléments pour personne à charge (dont est majorée, dans le régime de l'impôt des personnes physiques (articles 132 et 133), la quotité du revenu exemptée d'impôt (article 131)) ne sont accordés qu'à celui des conjoints, soumis à l'impôt des non-résidents, qui a le plus de revenus professionnels.

2.1. L'article 28 de la même loi, dont le paragraphe 2, alinéas 1er à 3, le paragraphe 3, alinéa 2, et le paragraphe 4 font l'objet du recours dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, dispose :

« Article 28. § 1er. Par dérogation à l'article 150 du Code des impôts sur les revenus, l'impôt des non-résidents est calculé pour l'exercice d'imposition 1991, en ce qui concerne les personnes physiques, conformément aux §§ 2 à 5.

§ 2. Dans les cas visés à l'article 143 du Code des impôts sur les revenus, l'impôt est calculé suivant le barème visé aux articles 7, § 1er, et 8 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre.

Sur l'impôt ainsi calculé, les réductions prévues à l'article 87 *ter* du même Code sont accordées, dans les limites et aux conditions fixées par cette disposition, étant entendu que l'impôt auquel elles correspondent est également calculé conformément à l'alinéa 1er.

Ces réductions ne sont accordées qu'une fois pour les deux conjoints et sont déterminées en tenant compte de l'ensemble des revenus, y compris les revenus étrangers.

Les articles 73, 75, 92 et 93 du même Code et les articles 1er et 2 de la loi du 7 décembre 1988 sont également applicables.

§ 3. Par dérogation au § 2, l'impôt est calculé suivant les règles prévues aux articles 73 à 76, au titre II, chapitre III, du même Code, et aux articles 1er à 8 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, lorsque le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable.

Ces règles sont également applicables aux contribuables non résidents qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique et qui ont exercé en Belgique pendant au moins neuf mois entiers au cours de la période imposable une activité professionnelle dont ils ont tiré des rémunérations visées à l'article 140, § 2, 6<sup>o</sup> ou 7<sup>o</sup>, du même Code ou qui, pendant le même laps de temps, ont recueilli des pensions-visées à l'article 140, § 2, 6<sup>o</sup>, du même Code, pour autant que ces revenus s'élèvent à 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère.

§ 4. Pour l'application des §§ 2 et 3, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés, lorsqu'un seul des conjoints recueille en Belgique des revenus soumis à l'impôt et que l'autre conjoint a des revenus professionnels de source belge ou étrangère qui sont exonérés conventionnellement, d'un montant supérieur à 270 000 francs.

Les suppléments pour personnes à charge visées à l'article 6, § 1er, 3<sup>o</sup>, et § 2, de la loi du 7 décembre 1988, ne sont accordés que lorsque le conjoint soumis à l'impôt est celui des conjoints qui a le plus de revenus.

§ 5. L'impôt établi conformément aux §§ 2 à 4 est augmenté de six centimes additionnels au profit de l'Etat, qui sont calculés suivant les modalités fixées à l'article 353 du même Code.

§ 6. Le dégrèvement des impositions établies en contravention aux dispositions du § 1er, est accordé par le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui, soit d'office lorsque les surtaxes ont été constatées par l'administration ou signalées par le redevable à celle-ci dans le délai d'un an à compter de la publication de la présente loi au *Moniteur belge*, soit ensuite d'une réclamation motivée présentée dans le même délai auprès du directeur des contributions de la province ou de la région dans le ressort duquel l'imposition a été établie.

Aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution d'impôt accordée en application de l'alinéa 1er.

§ 7. Sont visés par le présent article, les articles du Code des impôts sur les revenus, tels qu'ils étaient applicables pour l'exercice d'imposition 1991. »

2.2. L'article 29 de la même loi, dont les alinéas 2 et 3 font l'objet du recours dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, dispose :

« Article 29. Par dérogation à l'article 243 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'impôt des non-résidents dû pour l'exercice d'imposition 1992 est calculé conformément aux alinéas 2 à 4, en ce qui concerne les personnes physiques qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable.

Dans les cas visés à l'article 232, les articles 86 à 89 ne sont pas applicables et l'impôt est calculé suivant le barème visé à l'article 130.

Sur l'impôt calculé conformément à l'alinéa précédent, sont accordées les réductions prévues aux articles 146 à 154 dans les limites et aux conditions fixées par ces articles et en tenant compte de l'ensemble des revenus belges et étrangers, étant entendu que l'impôt auquel ces réductions correspondent est également calculé conformément à l'alinéa précédent. Ces réductions ne sont accordées qu'une seule fois pour les deux conjoints.

Les articles 126 à 129, 169, 171 à 174 et 178 sont également applicables. »

2.3. L'article 30 de la même loi, dont le paragraphe 1er fait l'objet du recours dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, dispose :

« Article 30. § 1er. Les articles 4, 7, 11, 12 et 13 sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 1992.

§ 2. Les articles 21 et 23 entrent en vigueur le premier jour du troisième mois qui suit celui au cours duquel la présente loi est publiée au *Moniteur belge*, pour la période prenant cours à compter du même jour.

§ 3. L'article 22 est applicable aux rôles qui sont rendus exécutoires à partir du premier jour du troisième mois qui suit celui au cours duquel la présente loi est publiée au *Moniteur belge*.

§ 4. L'article 24 entre en vigueur le premier jour du troisième mois qui suit celui au cours duquel la présente loi est publiée au *Moniteur belge*.

§ 5. L'article 26 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 1993.

§ 6. Les articles 14 à 16 et 20 sont applicables aux plus-values réalisées à partir du 1er janvier 1993.

§ 7. L'article 1er produit ses effets à partir du 19 septembre 1992.

§ 8. Les articles 8 à 10 sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 1994.

§ 9. Les articles 2 et 3<sup>ter</sup> lire 3 sont applicables aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1992.

§ 10. Toute modification apportée à partir du 4 août 1992 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des articles 3 et 8 à 10.

§ 11. L'article 19 entre en vigueur à la date visée à l'article 41, § 2, de la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions budgétaires. »

#### IV. En droit

— A —

##### *Position des requérants*

##### *Quant à l'intérêt*

A.1.1. Les requérants personnes physiques (affaires portant les numéros 571 et 580 du rôle) sont des non-résidents qui n'ont pas de foyer d'habitation en Belgique et qui ne disposent pas, dans leur pays de résidence, de revenus suffisants pour pouvoir y bénéficier des abattements, réductions et avantages fiscaux accordés aux autres contribuables non-résidents se trouvant dans la même situation.

Ils ont donc intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, étant entendu que ni l'article 107<sup>ter</sup> de la Constitution ni la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage n'excluent qu'un recours en annulation soit introduit par une personne de nationalité étrangère.

A.1.2. La requérante dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, l'Union francophone des Belges à l'étranger, est une association sans but lucratif qui, selon ses statuts, a pour objet de représenter les Belges résidant à l'étranger devant l'opinion publique et les autorités belges, notamment en poursuivant les activités suivantes : défendre, sauvegarder et promouvoir leurs intérêts sociaux, économiques, culturels et humains et assurer leur représentation devant les autorités de notre pays.

Le présent recours se situe dans le cadre de cet objet, la requérante comptant parmi ses membres des Belges résidant à l'étranger qui font l'objet d'impositions discriminatoires.

Sa représentativité résulte notamment des éléments suivants : réception officielle par le Roi des dirigeants de l'association (notamment le 18 janvier 1990), subsides officiels alloués par le ministre des Affaires étrangères, reconnaissance officielle par le Gouvernement de la Communauté française dans le cadre du Conseil supérieur des Wallons et Bruxellois de l'extérieur.

##### *Quant au fond*

##### *Dans les affaires portant les numéros 571 et 580 du rôle*

A.1.3. Les articles 242, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créent une triple discrimination parmi les contribuables soumis à l'impôt des non-résidents n'ayant pas de foyer d'habitation en Belgique qui y exercent une activité professionnelle et qui ne disposent pas dans leur pays de résidence de revenus suffisants pour pouvoir y bénéficier des avantages fiscaux qui leur sont refusés par la Belgique :

— le bénéfice des déductions, abattements et réductions d'impôt accordés aux non-résidents ayant un foyer d'habitation en Belgique (dépenses déductibles du montant total des revenus nets, attribution et imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint, imposition des conjoints et de leurs enfants, quotité du revenu exemptée d'impôt) est reconnu aux travailleurs salariés, fonctionnaires, administrateurs de sociétés par actions, associés actifs de sociétés de personnes et bénéficiaires de pensions, de rentes ou d'allocations tenant lieu de revenus alors qu'il ne l'est pas à ceux qui exercent une activité professionnelle indépendante, autres que les administrateurs de sociétés par actions ou les associés actifs de sociétés de personnes, à savoir « les exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices, contribuables qui ont d'autres occupations lucratives » (voy. A.1.6);

— ce bénéfice est reconnu auxdits contribuables lorsqu'ils ont exercé une activité professionnelle en Belgique pendant au moins neuf mois entiers au cours de la période imposable alors qu'il ne l'est pas si la durée est moindre; contrairement à ce qu'avait déclaré initialement le ministre des Finances, la loi ne prévoit pas l'application d'une règle de calcul au prorata de la durée de l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique (voy. A.1.7);

— ce bénéfice est reconnu auxdits contribuables lorsque 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels de sources belge et étrangère, le cas échéant des deux conjoints, provient de source belge, alors qu'il ne l'est pas si ce montant est moindre, de telle sorte que les ménages qui disposent d'un seul revenu important en Belgique en bénéficient et que les ménages qui disposent de deux revenus moyens, respectivement en France et en Belgique, n'en bénéficient pas, le revenu professionnel du conjoint qui travaille en Belgique n'atteignant pas 75 p.c. du total des revenus (voy. A.1.8).

A.1.4. L'article 244<sup>bis</sup>, alinéa 2, du C.I.R. 1992 crée pour sa part une discrimination entre les non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique, dans la mesure où seuls les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu plus élevé que son conjoint travaillant en France pourront bénéficier des « suppléments pour personnes à charge » en Belgique (majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôt), alors même qu'ils auraient droit à une déduction, à un abattement ou à une réduction d'impôt pour personnes à charge en France, situation que la législation critiquée avait précisément pour but d'éviter.

En revanche, les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu équivalent ou moins élevé que celui de son conjoint travaillant en France sont exclus du bénéfice des « suppléments pour personnes à charge » en Belgique, alors même qu'ils n'auraient droit à aucune déduction ni abattement ni réduction d'impôt pour personnes à charge en France (voy. A.1.9).

A.1.5. Parmi les droits garantis aux Belges par les articles 6 et 6<sup>bis</sup> de la Constitution figurent ceux résultant du Traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté économique européenne, approuvé par la loi du 2 décembre 1957, en particulier de l'article 7, interdisant toute discrimination fondée sur la nationalité, de l'article 48, garantissant la libre circulation des personnes, et des articles 52 et 53, garantissant le droit d'établissement.

Les obstacles à la libre circulation en Europe des personnes (titre III du Traité de Rome) résultant des réglementations financières ou fiscales nationales doivent être jugés contraires au Traité de Rome, et la Commission des Communautés européennes est très sensible aux discriminations fiscales frappant les personnes qui résident dans un Etat membre et qui exercent une activité dans un autre Etat membre.

A.1.6. Le régime favorable établi par les articles 242, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, et 244, alinéa 2, est applicable aussi bien à ceux qui perçoivent des pensions visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup>, qu'à ceux qui recueillent des rémunérations visées à l'article 228, § 2, 6<sup>o</sup> ou 7<sup>o</sup>, mais non à ceux qui perçoivent des bénéfices d'exploitation ou des profits de professions libérales, charges ou offices ou d'autres occupations lucratives qui ne sont pas considérés comme des rémunérations au sens des articles 30 et suivants du C.I.R. 1992.

Il en résulte une discrimination, parmi les non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, entre les travailleurs salariés, les fonctionnaires, les administrateurs de sociétés par actions, les associés actifs de sociétés de personnes et les bénéficiaires de pensions, de rentes ou d'allocations en tenant lieu, d'une part, et les « exploitants » (c'est-à-dire les commerçants, les artisans, les agriculteurs, etc.), les titulaires de professions libérales, charges ou offices et les contribuables qui ont d'autres « occupations lucratives » au sens des articles 24 et suivants du C.I.R. 1992, d'autre part.

Ces derniers sont exclus des avantages fiscaux concernant les dépenses déductibles du montant total des revenus nets, l'attribution et l'imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint, l'imposition des conjoints et de leurs enfants et la quotité du revenu exemptée d'impôt.

A.1.7. La condition imposée par les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, selon laquelle, lorsqu'ils n'ont pas conservé de foyer d'habitation en Belgique, les travailleurs salariés, les fonctionnaires, les administrateurs de sociétés par actions, les associés actifs de sociétés de personnes et les bénéficiaires de pensions, de rentes ou d'allocations en tenant lieu doivent, pour bénéficier du quotient conjugal, de l'imputation d'une quote-part des revenus professionnels au conjoint et de la réduction pour pensions et revenus de remplacement, avoir exercé une activité professionnelle en Belgique pendant au moins neuf mois entiers au cours de la période imposable, comporte une discrimination totalement injustifiée entre eux, suivant la durée pendant laquelle ils ont exercé leur activité professionnelle en Belgique.

Cette règle est imprécise et n'indique pas les critères sur la base desquels l'on doit apprécier la durée d'« au moins neuf mois entiers ». A supposer qu'on adopte celui du nombre de jours ouvrables, qui ne comprendrait d'ailleurs pas pour toutes les catégories de contribuables, il serait inadéquat dès lors que les mois ne comprennent pas le même nombre de jours et que les contribuables pourraient être discriminés en fonction d'un seul jour qu'ils pourraient ou non faire valoir. La règle de calcul eût dû être une règle au prorata, comme l'avait initialement déclaré le ministre des Finances.

A.1.8. La deuxième condition, selon laquelle 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels (de sources belge et étrangère) — le cas échéant des deux conjoints (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1 — doit provenir de source belge instaure une discrimination entre non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique selon l'importance de leurs revenus, au bénéfice des ménages qui bénéficient d'un seul revenu important en Belgique et au détriment des ménages qui disposent de deux revenus moyens, respectivement en France et en Belgique. Alors que le législateur entendait empêcher que certains contribuables non-résidents ne bénéficient des mêmes avantages fiscaux à la fois en Belgique et dans leur pays de résidence, les dispositions critiquées ne se préoccupent pas de la question de savoir si les intéressés bénéficient bien des avantages du système français.

A.1.9. L'article 244 bis, alinéa 1er, a pour but d'empêcher que les non-résidents ne soient mieux traités que les résidents (Extrait du rapport fait au nom de la Commission des finances par M. Didden, *Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 591/2).

En précisant que « les suppléments pour personnes à charge » (majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôt) « ne sont accordés que lorsque le conjoint soumis à l'impôt est celui des conjoints qui a le plus de revenus professionnels », l'article 244 bis, alinéa 2, crée une discrimination selon l'importance des revenus professionnels recueillis en Belgique entre les non-résidents n'y ayant pas maintenu de foyer d'habitation, dans la mesure où seuls les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu plus élevé que son conjoint travaillant en France pourront bénéficier des suppléments pour personnes à charge en Belgique, alors même qu'ils auraient droit à un abattement ou à une réduction d'impôt pour personnes à charge en France, situation que la législation critiquée avait précisément pour but d'éviter.

En revanche, les ménages dont le conjoint qui travaille en Belgique a un revenu équivalent ou moins élevé que celui de son conjoint travaillant en France sont exclus du bénéfice des suppléments pour personnes à charge en Belgique, alors même qu'ils n'auraient droit en France à aucune déduction, ni abattement, ni réduction d'impôt pour personnes à charge.

#### *Dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle*

A.1.10. Les articles 27, § 3, alinéas 1er et 2, 28, § 3, alinéa 2, et § 4, de la loi attaquée doivent être annulés en tant qu'ils s'appliquent aux revenus de 1990 et aux contribuables non-résidents qui n'ont pas maintenu en Belgique un foyer d'habitation.

A.1.11. L'article 30, § 1er, de la loi attaquée doit être annulé en tant qu'il rend les articles 11 à 13 de la même loi applicables aux revenus de 1991.

A.1.12. Les articles 28, § 2, alinéas 1er à 3, et 29, alinéas 2 et 3, de la loi attaquée doivent être annulés en tant qu'ils s'appliquent aux pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique en les excluant du bénéfice du quotient conjugal et des quotités non imposables de revenus.

Les alinéas 1er à 3 du paragraphe 2 de l'article 28 réintroduisent pour l'imposition des revenus de 1990, exercice 1991, une discrimination entre les pensionnés non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique et les autres pensionnés puisque ces trois alinéas ont pour effet de réintroduire rétroactivement les discriminations déjà dénoncées par la Cour dans son arrêt du 21 novembre 1991 (en cause Ruzette et consorts).

Pour les pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique, le calcul de la réduction d'impôt octroyée aux pensionnés (article 87 ter du C.I.R. et 146 à 154 du C.I.R. 1992) se fait sans tenir compte du quotient conjugal et des seuils de revenus non imposables, ce qui constitue une discrimination par rapport aux autres pensionnés non-résidents ayant conservé un foyer d'habitation en Belgique.

#### *Position du Conseil des ministres*

##### *Quant à l'intérêt à agir des requérants*

A.2.1. Les requérants personnes physiques (affaire portant le numéro 571 du rôle) ne justifient pas de l'intérêt requis, dès lors qu'ils n'établissent pas :

1. qu'ils sont des non-résidents actifs, sans foyer d'habitation en Belgique et ne disposant pas, ainsi qu'ils l'allèguent, de revenus suffisants dans leur pays de résidence pour pouvoir y obtenir les avantages fiscaux qui ne leur sont pas accordés par la Belgique; car s'il peut être admis que des non-résidents retraités n'ont généralement plus de revenus là où ils se sont installés, l'on ne peut poser en règle générale que des non-résidents actifs se trouvent dans la même situation et ne disposent pas non plus d'autres revenus que ceux qu'ils perçoivent en Belgique sans en avoir dans leur pays de résidence;

2. qu'ils appartiennent à la catégorie des exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices, et contribuables ayant d'autres occupations lucratives qui serait lésée; ils ne fournissent aucune indication relative à leur profession;

3. qu'ils sont susceptibles d'être affectés directement et défavorablement par la règle énoncée à l'article 244 bis, alinéa 2.

A.2.2. Les requérants personnes physiques (affaire portant le numéro 580 du rôle) sont enseignants, fonctionnaires ou employés et n'appartiennent donc pas à la catégorie des exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices, et contribuables ayant d'autres occupations lucratives au détriment desquels la discrimination dénoncée sous A.1.6 existerait.

Quant aux discriminations dénoncées sous A.1.7 et A.1.8, les requérants ne justifient pas non plus de l'intérêt requis parce qu'ils n'établissent pas que leurs revenus personnels dans leur pays de résidence n'atteignent pas le montant qui leur permettrait d'y obtenir les avantages fiscaux prévus par la loi étrangère.

Enfin, faute d'être retraités, ils n'ont pas intérêt à invoquer la discrimination qui serait créée par les articles 28, § 2, alinéas 1er à 3, et 29, alinéas 2 et 3, de la loi attaquée (A.1.12).

A.2.3. L'association requérante dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle n'établit pas, notamment, que son activité a un caractère réel et durable aussi bien dans le passé que dans le présent, ni qu'elle poursuit un intérêt collectif qui ne soit pas limité aux intérêts individuels de ses membres. Elle ne réunit donc pas les conditions auxquelles est subordonné, selon la jurisprudence de la Cour, l'intérêt à agir d'une association sans but lucratif.

#### Quant au fond

A.2.4. Tout en admettant, dans son arrêt n° 34/91, que la distinction effectuée entre les non-résidents suivant qu'ils ont ou n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique repose sur un critère objectif et ne paraît pas sans rapport avec le but poursuivi par le législateur, la Cour a décidé que cette distinction manquait cependant de justification raisonnable dans la mesure où elle touchait la catégorie des pensionnés non-résidents n'ayant pas de foyer d'habitation en Belgique, dès lors que ces contribuables ont généralement pour revenu unique ou à tout le moins pour ressource principale une pension belge, de telle sorte qu'ils ne peuvent bénéficier d'abattements ou de déductions ni en Belgique ni à l'étranger, où ils ne disposent pas de revenus suffisants pour que des montants importants puissent en être déduits. Mais le même argument ne peut être utilisé par la catégorie des non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique que forment les exploitants (les commerçants, les artisans, les agriculteurs, les industriels n'ayant pas constitué de société), les titulaires de professions libérales, etc. En effet, on ne pourrait considérer que les contribuables appartenant à cette catégorie ne bénéficient pas, en règle générale, de revenus suffisants dans leur pays de résidence et ne peuvent dès lors pas y obtenir les avantages fiscaux qui leur sont refusés en Belgique.

A.2.5. L'on doit par ailleurs tenir compte de ce que :

— les conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions prévoient généralement que les bénéfices des entreprises industrielles ou commerciales, de même que les profits des professions libérales et autres activités indépendantes, sont taxés uniquement dans l'Etat de résidence (voy. par exemple les articles 4 et 7 de la convention du 16 mars 1964 entre la Belgique et la France);

— les non-résidents sont traités différemment par la loi fiscale suivant qu'ils perçoivent des traitements, salaires, appointements et pensions d'origine belge — ils sont alors, suivant l'article 10 de la convention précitée, taxés exclusivement en Belgique et, par conséquent, ne pourront pas bénéficier en France d'abattements ou de réductions d'impôt si ces rémunérations et pensions représentent tout ou la plus grande part de leurs revenus (règle des 9 mois d'activité et 75 p.c. de l'ensemble) — ou qu'ils perçoivent des revenus ou profits d'indépendants — ils sont alors, suivant l'article 7 de la même convention, imposés en France, sauf s'ils disposent en Belgique d'une installation fixe qu'ils utilisent de façon régulière : dans cette éventualité, les revenus ou profits provenant de l'activité exercée en Belgique sont imposables en Belgique.

Il se justifie par conséquent que le bénéfice des alinéas 2 des articles 242, § 1er, et 244 du C.I.R. 1992 n'ait pas été étendu à la catégorie des exploitants, titulaires de profession libérale, etc.

A.2.6. Les conditions de durée et de montant des revenus fixées par les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 n'ont rien d'arbitraire. Le législateur, après avoir considéré que la crainte que des avantages fiscaux soient accordés deux fois ne se justifiait pas lorsqu'il s'agit de non-résidents qui recueillent exclusivement ou presque exclusivement des rémunérations ou pensions de source belge (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 6), veille en effet à s'assurer de la sorte que le non-résident n'a effectivement pas ou n'a que peu de revenus dans son pays de résidence.

La première condition, relative à la durée de neuf mois, n'est, contrairement à ce qu'affirment les requérants, ni vague ni imprécise; même si elle pouvait poser un problème dans des cas particuliers, il s'agirait d'un problème d'interprétation de la loi, non d'une atteinte au principe d'égalité.

Quant à la seconde (75 p.c. au moins du total des revenus professionnels), elle est, comme la première, une règle applicable à tous les non-résidents; le législateur ne pouvant tenir compte de toutes les situations particulières susceptibles de se présenter, l'on ne saurait considérer comme discriminatoire la disposition pouvant aboutir à ce qu'en raison de l'exigence quant à l'importance des revenus recueillis en Belgique, un non-résident n'obtienne pas en Belgique des avantages fiscaux qu'il ne peut non plus obtenir dans son pays de résidence.

A.2.7. Enfin, les requérants n'établissent pas qu'un ménage disposant de deux revenus moyens, respectivement en Belgique et dans le pays de résidence, ne bénéficiera pas dans ce pays de déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt.

A.2.8. La règle figurant à l'article 244bis se justifie par le fait que l'autre conjoint recueille personnellement des revenus professionnels. Si ces revenus sont au moins égaux ou plus élevés que ceux du conjoint travaillant en Belgique, il faut considérer que le ménage pourra bénéficier dans le pays de résidence des avantages qui ne peuvent être obtenus en Belgique.

A supposer que tel ne serait pas le cas dans certaines situations, il faut, ici encore, tenir compte du fait que, pour atteindre son but (en l'occurrence, éviter le cumul d'avantages fiscaux), la loi fiscale est bien forcée d'avoir recours à des critères (en l'occurrence, l'importance des revenus recueillis en Belgique) qui peuvent quelquefois ne plus correspondre à certains cas particuliers.

A.2.9. La discrimination qui serait créée par les articles 28 et 29 de la loi attaquée est inexistante : l'article 28, qui mentionne l'article 87ter du C.I.R., ne fait pas de distinction suivant que les non-résidents ont ou n'ont pas conservé un foyer d'habitation en Belgique. Il n'y a donc pas de différence de traitement entre les uns et les autres; quant à l'article 29, qui mentionne les réductions prévues aux articles 146 à 154 du C.I.R. 1992, il prévoit expressément qu'il est applicable aux personnes physiques n'ayant pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique, en sorte que les retraités se trouvant dans ce cas peuvent bénéficier de ces réductions, comme ceux qui ont conservé un foyer d'habitation en Belgique.

A.2.10. Quant à l'article 30, § 1er, il a trait à l'entrée en vigueur des articles 11, 12 et 13 de la loi attaquée.

#### Réponse des requérants

##### Quant à l'intérêt

A.3.1. Tous les requérants personnes physiques justifient de l'intérêt requis : ils résident en France et exercent en Belgique soit une activité professionnelle indépendante autre que celle d'administrateur de société par actions ou d'associé actif de société de personnes (désosseur, agriculteur, gérant indépendant d'une agence de tiercé Ladbroke, infirmier, opticien, travailleur indépendant dans une usine de confection, paysagiste, kinésithérapeute) soit — et tel est le cas de tous les requérants dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle — une activité professionnelle de salarié ou de fonctionnaire; les revenus professionnels qu'ils tirent de ces activités sont imposables en Belgique; ils ne disposent ni d'un foyer d'habitation en Belgique ni de revenus suffisants en France

pour y obtenir les avantages fiscaux qui leur sont refusés en Belgique. La plupart d'entre eux sont mariés et perçoivent la totalité de leur revenu professionnel en Belgique; leurs conjoints ne recueillent aucun revenu en France. D'autres éléments sont mentionnés ci-après (A.3.4).

A.3.2. L'objet social de la requérante a.s.b.l. Union francophone des Belges à l'étranger tel qu'il ressort de ses statuts prouve à suffisance qu'elle défend un intérêt collectif qui lui est propre et qui n'est pas limité aux intérêts individuels de ses membres. Elle existe depuis 1973 et sa représentativité ne peut être contestée : elle compte plusieurs dizaines de membres effectifs, près de mille six cents membres adhérents résidant à l'étranger et quarante-neuf cercles et associations regroupant à leur tour plusieurs milliers de Belges résidant à l'étranger.

Elle compte notamment parmi ses membres des exploitants, titulaires de professions libérales, charges ou offices et contribuables ayant d'autres occupations lucratives qui, contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres (A.2.2), sont victimes de la discrimination dénoncée sous A.1.6.

#### Quant au fond

A.3.3. En réservant à certaines catégories de non-résidents le bénéfice des abattements et réductions d'impôts accordé aux résidents, les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créent notamment une discrimination entre ceux qui exercent une activité professionnelle indépendante en leur nom personnel et ceux qui ont choisi d'exercer la même activité professionnelle au travers d'une société et perçoivent de ce fait une rémunération d'associé actif.

A.3.4. Les revenus professionnels que les requérants retirent de leur activité professionnelle sont imposables en Belgique, conformément à la convention tendant à éviter la double imposition conclue entre la France et la Belgique,

— soit qu'il s'agisse de traitements, salaires et autres rémunérations visés à l'article 11 de cette convention (pour les requérants ayant la qualité de salarié);

— soit qu'il s'agisse de bénéfices commerciaux et revenus ou profits tirés d'une activité indépendante visés aux articles 4 et 7 de ladite convention pour les requérants ayant la qualité de désosseur, d'agriculteur, de gérant indépendant d'une agence de tiercé Ladbroke, d'infirmier, d'opticien, de travailleur indépendant dans une usine de confection, de paysagiste et de kinésithérapeute, qui disposent tous d'une « installation fixe d'affaires » en Belgique au sens des dispositions précitées.

Puisqu'ils sont imposables en Belgique sur la totalité de leurs revenus professionnels, les requérants ne disposent pas de « revenus suffisants » dans leur pays de résidence pour pouvoir y bénéficier des avantages fiscaux prévus par la législation française.

A.3.5. L'argument du Conseil des ministres selon lequel les dispositions conventionnelles précitées justifieraient que les dispositions incriminées excluent d'office les catégories de contribuables dont ils font partie (exploitants, titulaires de professions libérales, etc.) ne peut être admis.

S'il est vrai que cette catégorie de non-résidents ne peuvent de toute façon pas bénéficier des avantages fiscaux prévus par la législation belge lorsqu'ils sont imposables en France et ne peuvent donc cumuler les avantages des deux législations, il n'en demeure pas moins qu'en excluant d'office les contribuables qui sont imposables en Belgique, sans avoir égard au fait qu'ils ne peuvent bénéficier des avantages prévus par la législation de leur pays de résidence, les dispositions légales critiquées créent une discrimination inadmissible au détriment des requérants.

Dans cette mesure, les dispositions attaquées sont dépourvues de toute justification raisonnable et sont sans rapport avec le but poursuivi par le législateur, à savoir ne plus permettre à des contribuables non-résidents de cumuler les avantages fiscaux dont ils peuvent bénéficier à la fois en Belgique et dans le pays de leur résidence. L'exposé des motifs de la loi attaquée reconnaît expressément que l'argument tiré du cumul des avantages octroyés par la Belgique et par l'Etat de résidence est sans pertinence lorsque les revenus d'un non-résident qui n'a pas de foyer d'habitation en Belgique proviennent, pour la plus grande partie, de rémunérations ou de pensions de source belge (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 6). Cela doit valoir aussi pour les revenus des travailleurs indépendants.

A.3.6. L'argument du Conseil des ministres selon lequel le législateur ne peut, dans le choix d'un critère, tenir compte de toutes les situations particulières qui pourraient se présenter ne suffit pas à justifier la condition de durée (neuf mois) préférée, dans les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, à une règle de calcul au prorata. L'on ne peut en effet considérer que les contribuables qui, comme certains requérants, perdent leur emploi après six mois ou n'exercent une activité professionnelle qu'à partir du mois de mai sont des cas particuliers : pas moins de 12 000 contribuables non-résidents se trouvent dans l'une des situations dénoncées par les requérants et, dans la réalité, la déclaration faite par le Gouvernement au cours des travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 1992 selon laquelle « ces critères sont appliqués avec discernement et de manière proportionnelle » reste lettre morte.

A.3.7. La deuxième condition (75 p.c.) instaure une discrimination en fonction de l'importance des revenus. Ainsi, les revenus professionnels de certains requérants n'atteignent pas 75 p.c. du total des revenus d'origine belge et étrangère de leur ménage. Etant donné que les revenus perçus en France par leurs conjoints respectifs sont inférieurs au revenu minimum imposable, leurs ménages respectifs ne bénéficient pas non plus des abattements, déductions et réductions d'impôt prévus par la législation française. Il en va de même des requérants agriculteurs dont les revenus recueillis en France sont inférieurs au minimum imposable. De telles situations ne sont pas les cas particuliers évoqués par le Conseil des ministres et l'application concrète des deux critères en cause démontre à suffisance qu'ils ne permettent pas de s'assurer que les contribuables ne bénéficient pas des avantages en cause dans leur pays de résidence.

A.3.8. L'article 244bis, alinéa 2, comporte la discrimination entre les non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique qui a été décrite sous A.1.4 et A.1.9. Ainsi, les revenus professionnels de certains requérants dans l'affaire portant le numéro 571 du rôle (ayant la qualité d'agriculteur) sont imposables en Belgique. Les revenus recueillis par leurs conjoints respectifs en France sont supérieurs à 270.000 francs. Ils ne bénéficient donc pas des abattements, réductions et déductions d'impôt prévus par la loi belge. Les revenus professionnels recueillis par leurs conjoints sont toutefois inférieurs au revenu minimum imposable en France, de sorte que leurs ménages respectifs ne bénéficieraient pas non plus des avantages prévus par la loi française (à supposer que cette dernière catégorie de requérants ne soit pas exclue d'office du bénéfice des abattements, déductions et réductions d'impôt prévus par la loi belge, comme c'est le cas actuellement (cf. ci-dessus A.1.6)).

— B —

#### Quant à la recevabilité des recours

B.1.1. Aux termes de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, une requête doit indiquer l'objet du recours et contenir un exposé des faits et moyens.

Les moyens exposés dans une requête ne satisfont à cette exigence que lorsqu'ils indiquent ou permettent de déceler la règle qui serait violée, les dispositions qui violeraient cette règle et en quoi celle-ci aurait été transgressée par ces dispositions.



Ces exigences sont inspirées, d'une part, par la nécessité pour la Cour d'être à même de déterminer, dès le dépôt de la requête, la portée exacte du recours en annulation et, d'autre part, par le souci d'offrir aux parties au procès la possibilité de répliquer aux arguments des requérants, en sorte qu'il est indispensable de disposer d'un exposé clair et univoque des moyens.

B.1.2. Dans l'affaire portant le numéro 580 du rôle, les requérants poursuivent l'annulation des articles 11, 12, 13, 27 (*partim*), 28 (*partim*), 29 (*partim*) et 30 (*partim*) de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses. La requête n'énonce cependant pas de grief précis, s'appuyant sur le principe d'égalité, dirigé contre les articles 27, 28, § 3, alinéa 2, et § 4, 29, alinéas 2 et 3, et 30. En tant qu'il est dirigé contre ces dispositions, le recours n'est pas recevable.

#### *Quant à l'intérêt*

B.1.3. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifie de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme entreprise.

#### *Quant à l'intérêt de l'a.s.b.l. Union francophone des Belges à l'étranger*

B.1.4. Lorsqu'une association sans but lucratif se prévaut d'un intérêt collectif, il est requis que son objet social soit d'une nature particulière et, dès lors, distinct de l'intérêt général; que cet intérêt ne soit pas limité aux intérêts individuels des membres; que la norme entreprise soit susceptible d'affecter l'objet social; que celui-ci soit réellement poursuivi, ce qui doit ressortir d'activités concrètes et durables de l'association, aussi bien dans le passé que dans le présent.

B.1.5. L'association requérante a pour objet social, selon ses statuts, de « représenter les Belges résidant à l'étranger devant l'opinion publique et les autorités belges », notamment en défendant, sauvegardant et promouvant leurs intérêts « sociaux, économiques, culturels et humains » (article 3). Cet objet social est à la fois distinct de l'intérêt général et plus large que les intérêts individuels de chacun des membres de l'association. Les éléments figurant sous A.1.2 et A.3.2 indiquent que la requérante poursuit réellement son objet social par des activités durables. Les normes entreprises sont susceptibles d'affecter cet objet social en ce qu'elles concernent directement les objectifs de la requérante. Bien qu'elle n'ait pas pour objet spécifique d'assurer la défense et la représentation des seuls non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, elle peut à bon droit défendre, en raison de la définition de son objet social, les intérêts de ceux-ci.

#### *Quant à l'intérêt des requérants personnes physiques*

B.1.6. Les éléments figurant dans la requête et dans le mémoire en réponse font suffisamment apparaître que les requérants, contribuables belges résidant à l'étranger, relèvent de la catégorie des contribuables dont la situation pourrait être directement et défavorablement affectée par la norme attaquée.

#### *Quant au fond*

B.2.1. Selon les requérants, les articles 242, § 1er, alinéa 2, 244, alinéa 2, et 244bis, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créent entre les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique des discriminations suivant la nature de leurs revenus (B.3.2 et suivants), la mesure dans laquelle ces revenus sont pris en compte par les dispositions en cause (B.5.1 et suivants) et leur importance (B.6.1 et suivants et B.7.1 et suivants).

B.2.2. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

#### *Quant aux articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992*

B.3.1. Selon les requérants, les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 créeraient une première discrimination entre les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique en n'accordant les avantages fiscaux qu'ils visent qu'aux seuls titulaires de revenus visés à l'article 228, § 2, 6° ou 7°, du C.I.R. 1992 (rémunérations et pensions, rentes et allocations en tenant lieu), à l'exclusion des contribuables qui exercent une activité professionnelle indépendante, autres que les administrateurs de sociétés par actions ou les associés actifs de sociétés de personnes.

B.3.2. Ces dispositions procèdent de l'idée qu'il n'y a pas lieu de craindre qu'un contribuable non-résident n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique bénéficie à la fois dans son pays d'accueil et en Belgique d'abattements et de déductions liés à sa situation personnelle ou familiale lorsque ses revenus proviennent, pour la plus grande partie, de rémunérations ou de pensions de source belge (*Exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, n° 717/1, p. 6*). Le législateur a, dans cette perspective, limité le régime le plus défavorable aux seuls non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique qui recueillent occasionnellement ou dans une mesure limitée des revenus de source belge et qui jouissent de leurs revenus les plus importants dans l'Etat où ils résident (*idem*, p. 6).

B.3.3. Le législateur semble avoir considéré que, d'une part, parmi les contribuables qui résident à l'étranger sans avoir maintenu un foyer d'habitation en Belgique, seuls ceux qui reçoivent en Belgique la rémunération d'un travailleur salarié ou une pension se trouvent d'ordinaire dans l'impossibilité de bénéficier d'avantages fiscaux dans le pays où ils résident et que, d'autre part, les travailleurs indépendants ont en règle générale, dans la même situation, outre les revenus professionnels qu'ils perçoivent en Belgique, des revenus professionnels suffisants dans le pays où ils résident pour y bénéficier desdits avantages. S'agissant de ceux qui perçoivent une pension de source belge, il était certes permis au législateur de se fonder sur un tel présupposé, sous la réserve cependant de la vérification de l'importance relative des revenus perçus en Belgique et de ceux perçus dans l'Etat de résidence. Mais dès lors que le législateur décidait de se fonder sur ce même présupposé et, partant, d'étendre cette même vérification aux fonctionnaires et aux travailleurs salariés, le Conseil des ministres n'expose pas à suffisance, et la Cour n'aperçoit pas, la raison pour laquelle il se justifierait d'exclure les travailleurs indépendants du bénéfice d'un tel système. Il est vrai que plusieurs conventions destinées à éviter les doubles impositions prévoient que les revenus des travailleurs indépendants sont exclusivement imposés dans le pays de résidence mais cet élément ne suffit pas pour justifier la distinction en cause. Il est vrai aussi qu'il peut être malaisé, ainsi que l'a fait observer à l'audience le Conseil des ministres, de vérifier, lorsqu'il s'agit d'un travailleur indépendant qui exerce ses activités dans des pays différents, où il passe la plus grande partie du temps. Mais dès lors qu'il s'agit de déterminer dans quel pays quelqu'un perçoit la plus grande partie de ses revenus (B.3.2), il n'était pas nécessaire d'ajouter le critère des neuf mois à celui des 75 p.c.

B.4. Le grief tiré de la discrimination entre les contribuables qui exercent une activité professionnelle indépendante en leur nom personnel et ceux qui exercent la même activité sous la forme d'une société et perçoivent de ce fait une rémunération d'associé actif (A.3.3, *in fine*) n'apparaît que dans le mémoire en réponse des requérants. Il constitue un moyen nouveau qui ne peut être introduit que dans l'hypothèse prévue par l'article 85, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage et ne peut donc être pris en considération.

B.5.1. Selon les requérants, les dispositions attaquées introduiraient encore entre les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique une discrimination suivant la durée de l'activité professionnelle qu'ils y ont exercée : le critère des neuf mois utilisé serait imprécis et un calcul au prorata de la durée de l'activité professionnelle en Belgique aurait dû être préféré.

B.5.2. Sans préjudice des observations émises en B.3.3 sur le critère des neuf mois, les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'exigent pas que le législateur préfère à la fixation d'un seuil un système de réduction proportionnelle. Quant à l'imprécision de la notion de mois, il échet de relever que, d'une part, dans ce contexte, la notion de mois peut être entendue comme correspondant à un nombre fixe de jours et que, d'autre part, si elle devait faire l'objet d'une interprétation par les organes et juridictions compétents, celle-ci ne serait pas nécessairement discriminatoire.

B.6.1. Selon les requérants, les mêmes dispositions créeraient une troisième discrimination entre les mêmes contribuables, parce qu'en subordonnant l'octroi des avantages fiscaux en cause à la condition que 75 p.c. au moins du total des revenus professionnels (le cas échéant des deux conjoints (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 5)) soient d'origine belge, elles avantageraient les ménages bénéficiant d'un seul revenu important en Belgique au détriment des ménages qui disposent de deux revenus moyens, dont un en Belgique; le législateur n'aurait pas eu égard à la circonstance que ces dispositions pouvaient avoir pour effet non seulement de priver le contribuable d'avantages fiscaux prévus par la loi belge alors qu'il ne bénéficierait pas de ceux prévus par la loi étrangère mais aussi de les lui assurer alors qu'il bénéficierait par ailleurs de ceux prévus par la loi étrangère.

B.6.2. Le législateur qui considère que les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique peuvent faire valoir leur droit aux avantages fiscaux prévus par la loi belge lorsqu'une part suffisante de leurs revenus est de source belge (voy. B.3.1) prend une mesure conforme à l'objectif qu'il poursuit en fixant cette part à un minimum de 75 p.c.

Lorsque la loi vise à la fois des contribuables dont les situations de revenus sont diverses, elle doit nécessairement appréhender cette diversité en faisant usage de catégories simplificatrices.

Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'exigent pas que le législateur module la règle en cause en fonction de la structure des revenus des ménages intéressés ni qu'il tienne compte en toute circonstance de l'incidence de l'application des législations étrangères lorsqu'il adopte des dispositions relatives à des situations qui contiennent des éléments d'extranéité.

#### *Quant à l'article 244bis du C.I.R. 1992*

B.7.1. Selon les requérants, l'article 244bis, alinéa 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 13 de la loi du 28 décembre 1992 précitée, créerait une discrimination parmi les contribuables non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, suivant que le conjoint — réputé personne isolée par l'alinéa 1er de la disposition précitée — soumis à l'impôt perçoit des revenus professionnels plus ou moins élevés que le conjoint dont les revenus professionnels ne sont pas soumis à l'impôt, seul celui qui perçoit les revenus professionnels les plus élevés bénéficiant de la majoration pour personne à charge de la quotité du revenu exemptée d'impôt. Le législateur n'aurait pas eu égard à la circonstance que ces dispositions pouvaient avoir pour effet non seulement de priver le contribuable d'avantages fiscaux prévus par la loi belge alors qu'il ne bénéficierait pas de ceux prévus par la loi étrangère mais aussi de les lui assurer alors qu'il bénéficierait par ailleurs de ceux prévus par la loi étrangère.

B.7.2. L'article 134, alinéa 2, du C.I.R. 1992 dispose, en ce qui concerne les habitants du Royaume, que les majorations pour personnes à charge sont imputées par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés. Cette disposition procède de l'idée que l'avantage fiscal relatif à des personnes à charge d'un ménage ne doit être accordé qu'à un seul des conjoints qui le composent et que la désignation de celui-ci peut raisonnablement résulter de la comparaison de l'importance des revenus professionnels de l'un et de l'autre. Le législateur qui entend traiter fiscalement de manière identique les non-résidents (article 244bis du C.I.R. 1992) et les résidents (article 128, 4<sup>o</sup>, du même Code), dans le cas où un seul des conjoints recueille des revenus imposables à l'impôt des non-résidents alors que l'autre conjoint recueille des revenus professionnels de source belge ou étrangère exonérés par convention (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 7; rapport, *Doc. parl.*, Sénat, n° 591/2, p. 38), prend une mesure conforme à l'objectif qu'il poursuit en n'accordant le bénéfice des suppléments pour personne à charge qu'à celui des conjoints qui est soumis à l'impôt et a le plus de revenus professionnels.

#### *Quant à l'article 28, § 2, alinéas 1er à 3, de la loi du 28 décembre 1992*

B.8.1. L'article 28 est une disposition transitoire visant à rendre applicable pour l'exercice d'imposition 1991 le régime institué pour l'exercice d'imposition 1992 par les articles 244 et 244bis (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 7).

B.8.2. La Cour constate que l'article 28, § 2, alinéas 1er à 3, porte sur l'octroi des réductions pour pensions et revenus de remplacement prévues par l'article 87ter du C.I.R. Les requérants semblent reprocher à cette disposition — ainsi, semble-t-il, qu'à l'article 29, alinéa 3, celui-ci visant les articles 146 à 154 du C.I.R. 1992 qui sont cités par les requérants et dont l'objet correspond à celui de l'article 87ter précité — de réintroduire rétroactivement la discrimination entre pensionnés que la Cour avait censurée dans son arrêt n° 34/91.

B.8.3. Il est exact que pour certains pensionnés non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique, le régime de calcul de l'impôt défini par la loi attaquée est moins favorable que celui résultant de l'annulation, par l'arrêt n° 34/91 précité, des dispositions qui les empêchaient de bénéficier du régime des non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique. Ils doivent en effet à présent, pour ce faire, percevoir des pensions provenant de source belge à concurrence des seuils fixés — à titre transitoire mais de manière analogue à ceux fixés par les articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992 — non seulement par l'article 28, § 3, alinéa 2, mais également par l'article 27, § 3, alinéa 2.

B.8.4. L'annulation, par l'arrêt n° 34/91, des dispositions légales qui empêchaient les pensionnés non-résidents n'ayant pas maintenu d'habitation en Belgique de bénéficier du régime prévu pour les pensionnés non-résidents y ayant maintenu un foyer d'habitation, alors qu'ils avaient, dans la plupart des cas, « pour revenu unique ou à tout le moins pour ressource principale une pension belge » (arrêt n° 34/91, 2.B.6) n'est pas, en elle-même, de nature à interdire au législateur d'adopter, ultérieurement, des dispositions légales subordonnant le bénéfice des avantages en cause à des conditions déterminées.

En l'espèce, les conditions de montant minimal et de durée qui ont été fixées par les dispositions transitoires en cause sont de nature à garantir, conformément d'ailleurs à l'objectif poursuivi par le législateur, que lesdits avantages soient réservés à ceux des intéressés ayant pour ressource principale ou unique une pension belge; sous réserve des considérations émises sous B.9, elles résistent au contrôle de constitutionnalité pour les raisons exposées sous B.5.1, B.5.2, B.6.1 et B.6.2 à propos des articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

#### *Quant aux articles 27, § 3, alinéa 2, et 28, § 3, alinéa 2, de la loi du 28 décembre 1992*

B.9. Les articles 27, § 3, alinéa 2, et 28, § 3, alinéa 2, prévoient, à titre transitoire pour l'exercice d'imposition 1991, des règles identiques à celles déterminées par l'article 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2. Ils doivent être annulés pour les mêmes motifs que ceux énoncés sous B.3.3 et dans la même mesure.

Quant à l'article 30, § 1er, de la loi du 28 décembre 1992

B.10. L'article 30, § 1er, de la loi précitée du 28 décembre 1992 doit être annulé en tant qu'il règle l'entrée en vigueur des dispositions des articles 11 et 12 de la même loi qui se rapportent aux articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

Par ces motifs,  
la Cour

annule les articles 11, 27, § 3, alinéa 2, et 28, § 3, alinéa 2, de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, ainsi que l'article 12 de la même loi en tant qu'il porte sur l'alinéa 2 de l'article 244 du C.I.R. 1992;

annule l'article 30, § 1er, de la loi précitée du 28 décembre 1992 en tant qu'il règle l'entrée en vigueur des dispositions des articles 11 et 12 de la même loi qui se rapportent aux articles 242, § 1er, alinéa 2, et 244, alinéa 2, du C.I.R. 1992;

rejette les recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 26 avril 1994.

Le greffier,  
H. Van der Zwalmen.

Le président,  
M. Melchior.

#### ARBITRAGEHOF

N. 94 — 1316

[C — 21150]

Arrest nr. 34/94 van 26 april 1994

Rolnummers 571 en 580

*In zake* : de beroepen tot gedeeltelijke vernietiging van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, ingesteld door Patrice Bastien en anderen.

Het Arbitragehof,  
samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets en E. Cereixe, bijgestaan door de griffier H. Van der Zwalmen, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

##### I. Onderwerp van de beroepen

Bij verzoekschrift van 16 juni 1993, aan het Hof gezonden bij op 17 juni 1993 ter post aangetekende brief en ter griffie ontvangen op 18 juni 1993, hebben Patrice Bastien, Résidence Foch 32 D, 59460 Jeumont, Pascal Beaury, rue du Dr. Schweitzer 94, 59282 Douchy Les Mines, Jean-Michel Bernard, ruelle Ste Catherine 9, 02590 Etreillers, Jean-Paul Bertin, rue Romain Rolland 26, 59172 Roelux, Jean-Baptiste Bocquet, rue de Bruxelles 21, 62980 Noyelles Les Vermelles, Eddy Bodart, rue Emile Driel 10, 59171 Hornaing, Jean Marie Boez, Route Nationale, 59370 Saint Waast La Vallée, Richard Binet, rue Jean Imbert 27, 59216 Sars Poteries, Pierre Bocquet, rue de Condé 2bis, 62160 Grenay, Véronique Cappaert, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Jean Charles Castellini, rue Massenet 96, 59111 Bouchain, Jean François Cervellera, rue Gaston Barré 50, Vireux Wallerand, 08320 Vireux Molhain, Philippe Cornil, chemin des Plantes, 59226 Lecelles, Alain Dausse, rue du Brûlé 28, 59600 Vieux Reng, Jean François Debacker, rue des Poilus 7, 59192 Beuvrages, Anny De Decker, avenue de la Bergerie 1, 59114 Steenvoorde, Anne-Marie Defenain, rue Courouble 12, 59310 Mouchin, Anita Dejas, rue du Bailly 45, 59960 Neuville en Ferrain, Christian Delelis, rue des Roses 13, 62980 Noyelles Les Vermelles, Yves De Witte, château de Gussignies, 59570 Gussignies, Didier Dupont, rue Bellevue 12, 59132 Trelon, Bernard Franc, rue Mirabeau 5, 59227 Saulzoir, Raymond Garez, rue de Binche 49, 59600 Vieux Reng, Eric Gelff, rue des Tilleuls 12, 02420 Bellenglise, David Godard, rue de l'Escaut 78, 62670 Mazingarbe, André Gueluy, rue Parmentier 92, 59370 Mons En Baroeul, Cécile Heman, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Pascal Havez, rue Maurice Ravel 56, 62138 Billy Berclau, Bruno Havez, rue de Cartignies 5, 59144 Gommegnies, Jean-Marc Larcheron, rue Arthur Rimbaux 23, 59286 Roost Warendin, José Lebas, rue Cl. de la Fontaine 12, 08540 Tournes, Denis Lebegue, Résidence Le Village 158, 59620 Aulnoye Aimerie, Bernard Lebleu, route de Watou, 59114 Steenvoorde, Martine Lefebvre, avenue Roosevelt 57, 08600 Givet, Geneviève Leleu, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Christianne Cleppe, echtgenote Lelong, Grand'rue 17, 59158 Maulde, Guy Leroy, Chemin d'Oosthove 517, 59850 Nieppe, Lebleu Lefebvre AF, Chemin mitoyen, 59850 Nieppe, Léon Letot, rue Valériane 34, 59920 Quiévrchain, Francis Lutun, rue Colbert 7, 59115 Leers, Régis Meunier, rue d'Hirson 37, 02830 Saint Michel, Yannick Mikitiuk, rue Pasteur 62, 59600 Gognies chaussée, Nathalie Morin, Résidence Marc Aurèle 8, 59570 Bavay, Armand Paix, rue de la Perche, 59570 La Flamengrie, Joëlle Pannequin, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Paul Malvoisin, rue Faidherbe 49, 59199 Hergnies, Didier Pichois, chemin Riez 1, 59320 Hallennes lez Haubourdin, Adolphe Procureur, rue des Groseilliers 1, 59920 Quiévrchain, Alain Púchois, rue Pierre Mendès, Allennes Les Marais, Michel Ronval, rue Léo Lagrange 59, 59680 Ferrière La Petite, Daniel Roussel, « L'Herbage », Allée des Deux Lions 2, 59170 Croix, Jean-Claude Tailleux, rue Pasteur 411, 59283 Raimbeaucourt, Enzo Tiberi, rue d'Audignies 20, 59570 Bavay, Alain Trebaol, rue de la Gendarmerie, 59600 Maubeuge, Vannieuwenhuize, rue Jean Imbert 2, 59216 Sars Poteries en Philippe Wilmart, rue Claude Debussy 12, 59286 Roost Warendin, die woonplaats hebben gekozen ten kantore van Mr. M. Vandemeulebroeke en Mr. J. Van Steenwinkel, advocaten bij de balie te Brussel, Brand Whitlocklaan 30 te 1200 Brussel, een beroep ingesteld tot vernietiging van de artikelen 11, 12 en 13 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992), respectievelijk in zoverre zij de artikelen 242, tweede lid, en 244, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wijzigen en in zoverre zij een artikel 244bis, tweede lid, in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 invoegen.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 571 van de rol van het Hof.

Bij verzoekschrift van 30 juni 1993, aan het Hof gezonden bij op dezelfde dag ter post aangetekende brief en ter griffie ontvangen op 1 juli 1993, hebben de vereniging zonder winstoogmerk « Union francophone des Belges à l'étranger », waarvan de maatschappelijke zetel gevestigd is te 7000 Bergen, Place du Parc 15, en de administratieve zetel te 1040 Brussel, Kunstlaan 19F, bus 4, Geneviève De Boeck, echtgenote van Pierre Picquet, lerares, wonende en verblijvende te 59830 Cobrieux, rue du Fay 5, Nicole Dervaux, echtgenote van Serge Blancq, O.C.M.W.-ambtenares, verblijvende en wonende te 59830 Louvil, rue de la Frère 260, Jean Pierre Favier, echtgenoot van Marie-Françoise Ascher, leraar, verblijvende en wonende te 59130 Lambersart, rue Léon Gambetta 58, Gérard Firis, echtgenoot van Bénédicte Thomas, leraar, verblijvende en wonende te 55600 Velosnes, Grand-rue 12, Suzanne Goeury, echtgenote van Guy Gambette, ambtenares, verblijvende en wonende te 55600 Montmedy, rue Pièce Madame 14, Chantal Machurot, echtgenote van Robert Sauvlet, lerares, verblijvende en wonende te 54720 Lexy, rue Jules Verne 9, Monique Vandeputte, echtgenote van Jean-Pierre Lannoo, lerares, verblijvende en wonende te 59960 Neuville, rue des Tilleuls 11, Catherine Van Engelandt, echtgenote van Bruno Van Roy, lerares, verblijvende en wonende te 59910 Bondues, allée des Archers 34, en Chantal Vermander, echtgenote van André Tessé, bediende, verblijvende en wonende te 59150 Wattrelos, rue de Leers 509, die woonplaats hebben gekozen ten kantore van Mr. M. Vandemeulebroeke en Mr. J. Van Steenwinckel, advocaten bij de balie te Brussel, Brand Whitlocklaan 30 te 1200 Brussel, een beroep ingesteld tot vernietiging van :

— de paragrafen 1 van de artikelen 11 en 12 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992), voor zover zij betrekking hebben op de niet-verblijvende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden en voor zover zij de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (« W.I.B. ») hebben gewijzigd;

— artikel 13 van dezelfde wet, voor zover het een artikel 244bis, tweede lid, in het W.I.B. 1992 invoegt;

— de artikelen 27, § 3, eerste lid, 27, § 3, tweede lid, 28, § 3, tweede lid, en 28, § 4, van dezelfde wet, voor zover die bepalingen van toepassing zijn op de inkomsten van 1990 en zij van toepassing zijn op de niet-verblijvende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden;

— artikel 30, § 1, van dezelfde wet, voor zover het de artikelen 11 tot 13 van de voormelde wet toepasselijk maakt op de inkomsten van 1991;

— de artikelen 28, § 2, eerste tot derde lid, en 29, tweede en derde lid, van dezelfde wet, voor zover zij van toepassing zijn op de niet-verblijvende gepensioneerden die geen tehuis in België hebben behouden, en die aldus worden uitgesloten van het voordeel van het huwelijksquotiënt en van de niet-belastbare gedeelten van de inkomsten.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 580 van de rol van het Hof.

## II. De rechtspleging

### A. In de zaak met rolnummer 571

Bij beschikking van 18 juni 1993 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er ten deze geen reden was om de artikelen 71 en volgende van de voormelde bijzondere wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de voormelde bijzondere wet bij op 1 juli 1993 ter post aangetekende brieven, die op 2 en 5 juli 1993 aan de geadresseerden ter hand zijn gesteld.

Het bij artikel 74 van de voormelde bijzondere wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 juli 1993.

Bij beschikking van 28 juli 1993 heeft het Hof de termijn waarbinnen de Ministerraad een memorie bij het Hof kan indienen, verlengd tot 30 september 1993.

De Ministerraad, vertegenwoordigd door de Eerste Minister, met ambtswoning te 1000 Brussel, Wetstraat 16, heeft bij op 28 september 1993 ter post aangetekende brief een memorie ingediend.

Overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet zijn afschriften van die memorie overgezonden bij op 30 september 1993 ter post aangetekende brief, die op 4 oktober 1993 aan de geadresseerden ter hand is gesteld.

P. Bastien en medeverzoekers hebben bij op 29 oktober 1993 ter post aangetekende brief een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 14 december 1993 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 17 juni 1994.

### B. In de zaak met rolnummer 580

Bij beschikking van 1 juli 1993 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er ten deze geen reden was om de artikelen 71 en volgende van de voormelde bijzondere wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de voormelde bijzondere wet bij op 31 augustus 1993 ter post aangetekende brieven, die op 1, 2 en 6 september 1993 aan de geadresseerden ter hand zijn gesteld.

Het bij artikel 74 van de voormelde bijzondere wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 1 september 1993.

Bij beschikking van 21 december 1993 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 30 juni 1994.

De Ministerraad, vertegenwoordigd door de Eerste Minister, met ambtswoning te 1000 Brussel, Wetstraat 16, heeft bij op 14 oktober 1993 ter post aangetekende brief een memorie ingediend.

Overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet zijn afschriften van die memorie overgezonden bij op 10 november 1993 ter post aangetekende brief, die op 15 november 1993 aan de geadresseerden ter hand is gesteld.

De v.z.w. « Union francophone des Belges à l'étranger » en medeverzoekers hebben bij op 10 december 1993 ter post aangetekende brief een gezamenlijke memorie van antwoord ingediend.

### C. In de twee zaken

Bij beschikking van 4 januari 1994 heeft het Hof, in voltallige vergadering, de twee zaken samengevoegd.

Bij beschikking van 20 januari 1994 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de terechtzitting vastgesteld op 8 maart 1994.

Bij brief van 2 februari 1994 werden de partijen verzocht ter terechtzitting op twee vragen te antwoorden.

Van de beschikking en de brief is kennisgegeven aan de partijen, die, evenals hun advocaten, van de datum van de terechtzitting op de hoogte zijn gebracht bij op 3 februari 1994 ter post aangetekende brieven, die op 4 februari 1994 aan de geadresseerden ter hand zijn gesteld.

Mr. A. De Bruyn, namens de Ministerraad, heeft bij brief van 7 maart 1994 het antwoord van het Hoofdbestuur van de Belastingen op de gestelde vragen overgezonden.

Op de terechtzitting van 8 maart 1994 :

— zijn verschenen :

. Mr. J. Van Steenwinckel, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen;

. Mr. R. De Geyter, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. A. De Bruyn, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;

— hebben de rechters L. François en G. De Baets verslag uitgebracht;

— zijn de voornoemde advocaten gehoord;

— is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

### III. De aangevochten bepalingen

1.1. Artikel 242, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992), waarvan het tweede lid, dat is vervangen door artikel 11 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, het voorwerp van de beroepen uitmaakt, bepaalt :

« Artikel 242, § 1. Wanneer een in artikel 227, 1<sup>o</sup>, vermelde belastingplichtige in België gedurende het gehele belastbare tijdperk een tehuis heeft behouden zijn de uitgaven vermeld in titel II, hoofdstuk II, afdeling VI, in afwijking van artikel 241 aftrekbaar, met uitzondering van die vermeld in artikel 104, eerste lid, 1<sup>o</sup> en 2<sup>o</sup>, wanneer de verkrijger van de uitkering geen rijksinwoner is en van die vermeld in artikel 104, eerste lid, 11<sup>o</sup>, wanneer het recht van erfpacht of van opstal of enig ander gelijkaardig onroerend recht betrekking heeft op in het buitenland gelegen onroerende goederen.

Het eerste lid is eveneens van toepassing op de niet-inwoners die geen tehuis in België hebben behouden en gedurende ten minste 9 volle maanden van het belastbare tijdperk in België een beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend waaruit bezoldigingen als vermeld in artikel 228, § 2, 6<sup>o</sup> of 7<sup>o</sup>, voortvloeien of over dezelfde periode pensioenen als vermeld in artikel 228, § 2, 6<sup>o</sup>, hebben verkregen en in zoverre die inkomsten ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten. »

Die bepaling voert ten gunste van de niet-verblijfhouders die een tehuis in België hebben behouden, een bijzonder stelsel in (dat gunstiger is dan het stelsel dat bij artikel 241 is voorgeschreven voor de niet-verblijfhouders) van aftrekbaarheid van de uitgaven voor uitkeringen, giften, bezoldigingen betaald of toegewezen aan huisbedienden, kinderoppassing, voor onderhoud en herstelling van gebouwen of geklasseerde landschappen, intresten van hypothecaire leningen en aanschaffing van rechten van erfpacht of van opstal of van soortgelijke rechten.

Het tweede lid, waartegen de beroepen zijn gericht, bepaalt de voorwaarden waaronder degenen die niet in het Koninkrijk wonen en geen tehuis in België hebben behouden maar inkomsten hebben die voornamelijk uit bezoldigingen of uitkeringen van Belgische oorsprong voortkomen, onder dezelfde afwijkingsregels vallen.

1.2. Artikel 244 van hetzelfde Wetboek, waarvan het tweede lid, dat is vervangen door artikel 12 van de voormelde wet van 28 december 1992, het voorwerp van de beroepen uitmaakt, bepaalt :

« Artikel 244. In afwijking van artikel 243 wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in titel II, hoofdstuk III en met inachtneming van de artikelen 86 tot 89 en 126 tot 129, wanneer de belastingplichtige gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis heeft behouden, met dien verstande dat voor de toepassing van de artikelen 86 tot 89 en 146 tot 154 het geheel van de binnenlandse en buitenlandse inkomsten in aanmerking wordt genomen.

Het eerste lid is eveneens van toepassing op de niet-inwoners die geen tehuis in België hebben behouden en gedurende ten minste 9 volle maanden van het belastbare tijdperk in België een beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend waaruit bezoldigingen als vermeld in artikel 228, § 2, 6<sup>o</sup> of 7<sup>o</sup>, voortvloeien of over dezelfde periode pensioenen als vermeld in artikel 228, § 2, 6<sup>o</sup>, hebben verkregen en in zoverre die inkomsten ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten. »

Die bepaling voert ten voordele van de niet-verblijfhouders die een tehuis in België hebben behouden een gunstiger wijze voor de berekening van de belasting in dan die welke in artikel 243 voor de niet-verblijfhouders is voorgeschreven. Zij maakt onder meer, wat de beroepsinkomsten betreft, de regels van toewijzing en toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de echtgenoot (artikelen 86 tot 89) en de regels van de aanslag van de echtgenoten en hun kinderen (artikelen 126 tot 129) toepasselijk.

Het tweede lid, waartegen de beroepen zijn gericht, bepaalt de voorwaarden waaronder de niet-verblijfhouders die geen tehuis in België hebben behouden maar wier inkomsten voornamelijk van Belgische oorsprong zijn, onder die afwijkende regels vallen.

1.3. Artikel 244bis van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij artikel 13 van de voormelde wet van 28 december 1992, waartegen de beroepen zijn gericht, bepaalt :

« Artikel 244bis. Voor de toepassing van de artikelen 243 en 244 worden gehuwde personen niet als echtgenoten maar als alleenstaanden aangemerkt wanneer slechts één van de echtgenoten in België aan de belasting onderworpen inkomsten verkrijgt en de andere echtgenoot bij overeenkomst vrijgestelde binnenlandse beroepsinkomsten of buitenlandse beroepsinkomsten heeft van meer dan 270.000 frank.

De toeslagen voor personen ten laste die vermeld zijn in de artikelen 132 en 133, worden slechts verleend wanneer de aan de belasting onderworpen echtgenoot de meeste beroepsinkomsten heeft. »

Het eerste lid van die bepaling, waarin gehuwde personen als alleenstaanden worden beschouwd, is analoog met wat artikel 128, 4<sup>o</sup>, van het W.I.B. 1992 voor de verblijfhouders voorschrijft.

Het tweede lid, waartegen het beroep is gericht, schrijft voor dat de toeslagen voor personen ten laste (waarmee, in het stelsel van de personenbelasting (artikelen 132 en 133), de belastingvrije som (artikel 131) wordt vermeerderd) slechts worden toegekend aan de echtgenoot, onderworpen aan de belasting van de niet-verblijfhouders, die het hoogste beroepsinkomen heeft.

2.1. Artikel 28 van dezelfde wet, waarvan paragraaf 2, eerste tot derde lid, paragraaf 3, tweede lid, en paragraaf 4 het voorwerp uitmaken van het beroep in de zaak met rolnummer 580, bepaalt :

« Artikel 28, § 1. In afwijking van artikel 150 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, wordt de belasting der niet-verblijfhouders voor natuurlijke personen voor het aanslagjaar 1991 overeenkomstig de §§ 2 tot 5 berekend.

§ 2. In gevallen als vermeld in artikel 143 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, wordt de belasting berekend volgens de belastingschaal vermeld in de artikelen 7, § 1, en 8 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen.

Op de aldus berekende belasting worden de in artikel 87ter van hetzelfde Wetboek vermelde verminderingen toegestaan binnen de perken en onder de voorwaarden gesteld in deze bepaling, met dien verstande dat de ermee verband houdende belasting eveneens overeenkomstig het eerste lid wordt berekend.

Die verminderingen worden voor beide echtgenoten slechts éénmaal verleend en worden vastgesteld met inachtneming van het geheel van de inkomsten, met inbegrip van de buitenlandse inkomsten.

De artikelen 73, 75, 92 en 93 van hetzelfde Wetboek en de artikelen 1 en 2 van de wet van 7 december 1988 zijn eveneens van toepassing.

§ 3. In afwijking van de bepalingen van § 2, wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in de artikelen 73 tot 76 in titel II, hoofdstuk III, van hetzelfde Wetboek en in de artikelen 1 tot 8 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, wanneer de belastingplichtige gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis heeft behouden.

Die regels zijn eveneens van toepassing op de niet-inwonende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden en gedurende ten minste 9 volle maanden van het belastbare tijdperk in België een beroeps-werkzaamheid hebben uitgeoefend waaruit bezoldigingen als vermeld in artikel 140, § 2, 6<sup>o</sup> of 7<sup>o</sup>, van hetzelfde Wetboek voortvloeien of over dezelfde periode pensioenen als vermeld in artikel 140, § 2, 8<sup>o</sup>, van hetzelfde Wetboek hebben verkregen, in zoverre die inkomsten ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten.

§ 4. Voor de toepassing van de §§ 2 en 3 worden gehuwde personen niet als echtgenoten maar als alleenstaanden aangemerkt wanneer slechts één van de echtgenoten in België aan de belasting onderworpen inkomsten verkrijgt en de andere echtgenoot bij overeenkomst vrijgestelde binnenlandse of buitenlandse beroepsinkomsten heeft van meer dan 270 000 frank.

De toeslagen voor personen ten laste die vermeld zijn in artikel 6, § 1, 3<sup>o</sup>, en § 2 van de wet van 7 december 1988, worden slechts verleend wanneer de aan de belasting onderworpen echtgenoot de meeste beroepsinkomsten heeft.

§ 5. De belasting gevestigd ingevolge de §§ 2 tot 4 wordt verhoogd met zes opcentiemen ten bate van de Staat, berekend op de wijze als bepaald in artikel 353 van hetzelfde Wetboek.

§ 6. De directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar verleent ontheffing van de aanslagen die in strijd met de bepalingen van § 1 zijn gevestigd, hetzij ambtshalve wanneer de overbelastingen door de administratie zijn vastgesteld of door de belastingsschuldige aan de administratie zijn bekendgemaakt binnen een termijn van één jaar vanaf de bekendmaking van deze wet in het *Belgisch Staatsblad*, hetzij ingevolge een gemotiveerd bezwaarschrift ingediend binnen dezelfde termijn bij de directeur der belastingen van de provincie of het gewest in wiens ambtsgebied de aanslag is gevestigd.

Geen moratoriuminteressen worden toegekend bij teruggave van belasting overeenkomstig het eerste lid.

§ 7. De in dit artikel vermelde artikelen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zijn de artikelen zoals zij van toepassing waren voor het aanslagjaar 1991. »

2.2. Artikel 29 van dezelfde wet, waarvan het tweede en derde lid het voorwerp uitmaken van het beroep in de zaak met rolnummer 580, bepaalt :

« Artikel 29. In afwijking van artikel 243 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wordt de belasting van niet-inwoners voor natuurlijke personen die in België geen tehuis hebben behouden gedurende het volledige belastbare tijdperk, voor het aanslagjaar 1992 overeenkomstig het tweede tot het vierde lid berekend.

In gevallen vermeld in artikel 232 vinden de artikelen 86 tot 89 geen toepassing en wordt de belasting berekend volgens de belastingschaal vermeld in artikel 130.

Op de overeenkomstig het vorige lid berekende belasting worden de verminderingen ingevolge de artikelen 146 tot 154 verleend binnen de perken en onder de voorwaarden bepaald in die artikelen en met inachtneming van het geheel van de binnenlandse en de buitenlandse inkomsten, met dien verstande dat de ermee overeenstemmende belasting eveneens overeenkomstig het vorige lid wordt vastgesteld. Die verminderingen worden voor beide echtgenoten slechts éénmaal verleend.

De artikelen 126 tot 129, 169, 171 tot 174 en 178 zijn eveneens van toepassing. »

2.3. Artikel 30 van dezelfde wet, waarvan paragraaf 1 het voorwerp uitmaakt van het beroep in de zaak met rolnummer 580, bepaalt :

« Artikel 30. § 1. De artikelen 4, 7, 11, 12 en 13 zijn van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1992.

§ 2. De artikelen 21 en 23 treden in werking op de eerste dag van de derde maand die volgt op de maand waarin deze wet in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt, voor het tijdperk dat op dezelfde dag een aanvang neemt.

§ 3. Artikel 22 is van toepassing op de kohieren die uitvoerbaar worden verklaard met ingang van de eerste dag van de derde maand die volgt op de maand waarin deze wet in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt.

§ 4. Artikel 24 treedt in werking op de eerste dag van de derde maand die volgt op de maand waarin deze wet in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt.

§ 5. Artikel 26 is van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1993.

§ 6. De artikelen 14 tot 16 en 20 zijn van toepassing op de vanaf 1 januari 1993 verwezenlijkte meerwaarden.

§ 7. Artikel 1 heeft uitwerking met ingang van 19 september 1992.

§ 8. De artikelen 8 tot 10 zijn van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1994.

§ 9. De artikelen 2 en 3 zijn van toepassing op vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht met ingang van 1 januari 1992.

§ 10. Elke wijziging die vanaf 4 augustus 1992 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht is zonder uitwerking voor de toepassing van de artikelen 3 en 8 tot 10.

§ 11. Artikel 19 treedt in werking op de datum vermeld in artikel 41, § 2, van de wet van 20 juli 1991 houdende begrotingsbepalingen. »

IV. In rechte.

A

Standpunt van de verzoekers

Ten aanzien van het belang.

A.1.1. De verzoekende natuurlijke personen (zaken met rolnummers 571 en 580) zijn niet-verblijfhouders die geen tehuis in België hebben en die in het land waar zij verblijven niet over voldoende inkomsten beschikken om de fiscale aftrekken, verminderingen en voordelen te kunnen genieten die worden toegekend aan de andere niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden.

Zij hebben dus belang bij de vernietiging van de aangevochten bepalingen, aangezien noch artikel 107<sup>ter</sup> van de Grondwet, noch de bijzondere wet op het Arbitragehof uitsluiten dat een beroep tot vernietiging door een persoon van vreemde nationaliteit wordt ingesteld.

A.1.2. De verzoekende partij in de zaak met rolnummer 580, de « Union francophone des Belges à l'étranger » is een vereniging zonder winstoogmerk die volgens haar statuten tot doel heeft de in het buitenland verblijvende Belgen te vertegenwoordigen voor de publieke opinie en de Belgische overheden, met name door de volgende activiteiten uit te oefenen: het behartigen, vrijwaren en bevorderen van de maatschappelijke, economische, culturele en menselijke belangen en het verzekeren van hun vertegenwoordiging voor de overheden van ons land.

Onderhavig beroep valt binnen het kader van die doelstelling, aangezien de verzoekende partij onder haar leden Belgen telt die in het buitenland verblijven en die op een discriminerende manier worden belast.

Haar representativiteit blijkt met name uit de volgende gegevens: officiële ontvangst van de leidinggevende personen van de vereniging door de Koning (met name op 18 januari 1990), officiële subsidies toegekend door het Ministerie van Buitenlandse Zaken, officiële erkenning door de Franse Gemeenschapsregering in het kader van de « Conseil supérieur des Wallons et Bruxellois de l'extérieur ».

#### Ten gronde

##### In de zaken met rolnummers 571 en 580

A.1.3. De artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992 roepen een drievoudige discriminatie in het leven onder de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben en die er een beroepsactiviteit uitoefenen en in het land waar ze verblijven niet over voldoende inkomsten beschikken om er de fiscale voordelen te genieten die hun in België worden geweigerd:

— het voordeel van de belastingaftrekken, -vrijstellingen en -verminderingen die aan de niet-verblijfhouders met een tehuis in België worden toegekend (uitgaven aftrekbaar van het totale bedrag van de netto-inkomsten, toewijzing en toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de echtgenoot, aanslag van de echtgenoten en hun kinderen, belastingvrije som) wordt verleend aan de werknemers, ambtenaren, bestuurders van vennootschappen op aandelen, werkende vennoten van personenvennootschappen en verkrijgers van pensioenen, renten of als inkomsten geldende toelagen, terwijl dat voordeel niet wordt toegekend aan diegenen die een andere zelfstandige beroepsactiviteit uitoefenen dan de bestuurders van vennootschappen op aandelen of de werkende vennoten van personenvennootschappen, namelijk « de exploitanten, titularissen van vrije beroepen, ambten of posten, belastingplichtigen die andere winstgevende bezigheden hebben » (zie A.1.6);

— dat voordeel wordt aan de genoemde belastingplichtigen toegekend wanneer zij gedurende ten minste negen volle maanden tijdens het belastbare tijdperk in België een beroepsactiviteit hebben uitgeoefend, maar niet indien die periode korter is; in tegenstelling met wat de Minister van Financiën oorspronkelijk had verklaard, voorziet de wet niet in de toepassing van een regel van berekening naar rata van de duur van de uitoefening van de beroepsactiviteiten in België (zie A.1.7);

— dat voordeel wordt aan de genoemde belastingplichtigen toegekend wanneer ten minste 75 % van de totale beroepsinkomsten van Belgische en vreemde oorsprong, in voorkomend geval van de beide echtgenoten, van Belgische oorsprong is, maar niet indien dat bedrag lager ligt, zodat de gezinnen die één aanzienlijk inkomen in België hebben, dat voordeel genieten, en de gezinnen die twee gemiddelde inkomens hebben, respectievelijk in Frankrijk en in België, dat voordeel niet genieten, aangezien het beroepsinkomen van de echtgenoot die in België werkt niet 75 % van het totale inkomen bereikt (zie A.1.8).

A.1.4. Artikel 244<sup>bis</sup>, tweede lid, van het W.I.B. 1992 roept van zijn kant een discriminatie in het leven onder de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België, in zoverre enkel de gezinnen waarvan de echtgenoot die in België werkt een hoger inkomen heeft dan zijn echtgenoot die in Frankrijk werkt, in België « toeslagen voor personen ten laste » zullen kunnen genieten (vermeerdering van de belastingvrije som, terwijl zij recht zouden hebben op een aftrek, een vrijstelling of een vermindering van belasting voor personen ten laste in Frankrijk, situatie die de aangevochten wetgeving juist wilde vermijden).

Daarentegen zijn de gezinnen waarvan de echtgenoot die in België werkt een inkomen heeft dat gelijkwaardig is aan of lager is dan het inkomen van zijn echtgenoot die in Frankrijk werkt, uitgesloten van het voordeel van de « toeslagen voor personen ten laste » in België, terwijl zij geen recht op enige aftrek, vrijstelling of vermindering van belasting voor personen ten laste in Frankrijk zouden hebben (zie A.1.9).

A.1.5. Tot de aan de Belgen bij de artikelen 6 en 6<sup>bis</sup> van de Grondwet gewaarborgde rechten behoren die welke voortvloeien uit het Verdrag van 25 maart 1957 tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, goedgekeurd bij de wet van 2 december 1957, inzonderheid artikel 7, dat elke discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, artikel 48, dat het vrije verkeer van personen waarborgt, en de artikelen 52 en 53, die het recht van vestiging waarborgen.

De hinderpalen voor het vrije verkeer van personen in Europa (titel III van het Verdrag van Rome) die voortvloeien uit nationale financiële of fiscale reglementeringen, moeten in strijd met het Verdrag van Rome worden geacht en de Commissie van de Europese Gemeenschappen is erg gevoelig voor de fiscale discriminaties die de personen treffen die in een Lid-Staat verblijven en een activiteit in een andere Lid-Staat uitoefenen.

A.1.6. Het gunstig stelsel dat is vastgelegd in de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, is zowel van toepassing op degenen die de in artikel 228, § 2, 6<sup>o</sup> of 7<sup>o</sup>, bedoelde bezoldigingen krijgen, maar niet op degenen die bedrijfswinsten, baten van vrije beroepen, ambten of lasten of van andere winstgevende bezigheden ontvangen, die niet worden beschouwd als bezoldigingen in de zin van de artikelen 30 en volgende van het W.I.B. 1992.

Daaruit ontstaat een discriminatie onder de niet-verblijfhouders die geen tehuis in België hebben behouden, tussen de werknemers, de ambtenaren, de bestuurders van vennootschappen op aandelen, de werkende vennoten van personenvennootschappen en de verkrijgers van pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, enerzijds, en de « exploitanten » (dit wil zeggen de handelaars, ambachtslieden, landbouwers, enz.), de titularissen van vrije beroepen, lasten of ambten en de belastingplichtigen die andere « winstgevende bezigheden » hebben in de zin van de artikelen 24 en volgende van het W.I.B. 1992, anderzijds.

De laatstgenoemde worden uitgesloten van de fiscale voordelen betreffende de uitgaven die aftrekbaar zijn van het globaal bedrag van de netto-inkomsten, de toewijzing en de toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de echtgenoot, de aanslag van de echtgenoten en hun kinderen en de belastingvrije som.

A.1.7. De voorwaarde die bij de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, is opgelegd en volgens welke de werknemers, de ambtenaren, de bestuurders van vennootschappen op aandelen, de werkende vennoten van personenvennootschappen en de verkrijgers van pensioenen, renten of als zodanig geldende uitkeringen, wanneer zij geen tehuis in België hebben behouden, om het huwelijksquotiënt, de toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de echtgenoot en de vermindering voor pensioenen en vervangingsinkomens te genieten, gedurende ten minste negen volle maanden tijdens het belastbare tijdperk een beroepsactiviteit in België moeten hebben uitgeoefend, bevat een volkomen onverantwoorde discriminatie onder hen, naargelang van de duur van de uitoefening van hun beroepsactiviteit in België.

Die regel is onduidelijk en geeft niet de criteria aan op basis waarvan men de duur van « ten minste negen volle maanden » moet beoordelen. Gesteld dat men het criterium van het aantal werkdagen neemt, wat trouwens niet voor alle categorieën van belastingplichtigen zou opgaan, dan zou het inadequaat zijn, aangezien de maanden niet hetzelfde aantal dagen bevatten en de belastingplichtigen zouden kunnen worden gediscrimineerd op grond van één enkele dag die ze al dan niet zouden kunnen laten gelden. De berekeningsregel had een regel *prorata* moeten zijn, zoals de Minister van Financiën aanvankelijk had verklaard.

A.1.8. De tweede voorwaarde, volgens welke ten minste 75 % van het globale beroepsinkomen (van Belgische en buitenlandse oorsprong) - in voorkomend geval van beide echtgenoten (Memorie van toelichting; *Gedr. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1) - van Belgische oorsprong moet zijn, stelt een discriminatie in onder de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België naargelang van de omvang van hun inkomsten, ten voordele van de gezinnen die in België slechts één aanzienlijk inkomen hebben en ten nadele van de gezinnen die twee gemiddelde inkomens hebben, respectievelijk in Frankrijk en in België. Terwijl de wetgever wilde verhinderen dat sommige niet-verblijfhoudende belastingplichtigen zowel in België als in het land waar ze verblijven dezelfde fiscale voordelen zouden genieten, wordt in de bestreden bepalingen geen rekening gehouden met de vraag of de betrokkenen wel degelijk de voordelen van het Franse stelsel genieten.

A.1.9. Artikel 244*bis*, eerste lid, heeft tot doel te verhinderen dat de niet-verblijfhouders beter worden behandeld dan de verblijfhouders (Uittreksel uit het verslag namens de Commissie voor de Financiën door M. Didden, *Gedr. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 591/2).

Door te bepalen dat « de toeslagen voor personen ten laste » (vermeerdering van de belastingvrije som) « slechts worden verleend wanneer de aan de belasting onderworpen echtgenoot de meeste beroepsinkomsten heeft », veroorzaakt artikel 244*bis*, tweede lid, een discriminatie op grond van de omvang van de in België verkregen beroepsinkomsten onder de niet-verblijfhouders die geen tehuis in België hebben behouden, in zoverre enkel de gezinnen, waarvan de echtgenoot die in België werkt een hoger inkomen heeft dan zijn echtgenoot die in Frankrijk werkt, in België de toeslagen voor personen ten laste zullen kunnen genieten, terwijl zij recht zouden hebben op een belastingaftrek of -vermindering voor personen ten laste in Frankrijk, situatie die de aangevochten wetgeving juist wilde vermijden.

Daarentegen zijn de gezinnen waarvan de echtgenoot die in België werkt, een inkomen heeft dat gelijkwaardig is aan of lager is dan het inkomen van zijn echtgenoot die in Frankrijk werkt, uitgesloten van het voordeel van de toeslagen voor personen ten laste in België, terwijl zij in Frankrijk geen recht zouden hebben op enige aftrek, vrijstelling of vermindering van belasting voor personen ten laste.

#### *In de zaak met rolnummer 580*

A.1.10. De artikelen 27, § 3, eerste en tweede lid, 28, § 3, tweede lid, en § 4, van de aangevochten wet moeten worden vernietigd in zoverre zij van toepassing zijn op de inkomsten van 1990 en op de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden.

A.1.11. Artikel 30, § 1, van de aangevochten wet moet worden vernietigd in zoverre het de artikelen 11 tot 13 van dezelfde wet toepasselijk maakt op de inkomsten van 1991.

A.1.12. De artikelen 28, § 2, eerste tot derde lid, en 29, tweede en derde lid, van de aangevochten wet moeten worden vernietigd in zoverre zij van toepassing zijn op de niet-verblijfhoudende gepensioneerden die geen tehuis in België hebben behouden en die aldus worden uitgesloten van het voordeel van het huwelijksquotiënt en van de niet-belastbare gedeelten van de inkomsten.

Het eerste tot derde lid van paragraaf 2 van artikel 28 voeren, voor de belasting op de inkomsten van 1990, aanslagjaar 1991, opnieuw een discriminatie in tussen de niet-verblijfhoudende gepensioneerden die een tehuis in België hebben behouden en de andere gepensioneerden, aangezien die drie leden tot gevolg hebben dat de discriminaties die door het Hof bij zijn arrest van 21 november 1991 (in zake Ruzette en medeverzoekers) reeds waren veroordeeld, met terugwerkende kracht opnieuw worden ingevoerd.

Voor de niet-verblijfhoudende gepensioneerden die geen tehuis in België hebben behouden, gebeurt de berekening van de aan de gepensioneerden toegekende belastingvermindering (artikel 87 ter van het W.I.B. en artikelen 146 tot 154 van het W.I.B. 1992) zonder rekening te houden met het huwelijksquotiënt en de niet-belastbare inkomensdrempels, wat een discriminatie is ten aanzien van de andere niet-verblijfhoudende gepensioneerden die een tehuis in België hebben behouden.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

##### *Ten aanzien van het belang van de verzoekers om in rechte te treden*

A.2.1. De verzoekende natuurlijke personen (zaak met rolnummer 571) doen niet blijken van het vereiste belang, aangezien zij niet aantonen :

1. dat zij actieve niet-verblijfhouders zijn, zonder tehuis in België, die, naar zij beweren, in het land waar zij verblijven niet voldoende inkomsten hebben om er de fiscale voordelen te kunnen genieten die hun in België niet worden toegekend; want, kan men weliswaar aannemen dat gepensioneerde niet-verblijfhouders doorgaans geen inkomsten meer hebben daar waar ze zich hebben gevestigd, dan kan men niet als algemene regel stellen dat actieve niet-verblijfhouders zich in dezelfde situatie bevinden en dat zij evenmin andere inkomsten hebben dan die welke zij in België ontvangen zonder inkomsten te hebben in het land waar ze verblijven;

2. dat zij behoren tot de categorie van de exploitanten, titularissen van vrije beroepen, lasten of ambten, en belastingplichtigen die andere winstgevende bezigheden hebben, die zou worden benadeeld; zij geven geen enkele aanwijzing in verband met hun beroep;

3. dat zij rechtstreeks en ongunstig door de in artikel 244*bis*, tweede lid, vermelde regel kunnen worden geraakt.

A.2.2. De verzoekende natuurlijke personen (zaak met rolnummer 580) zijn leraars, ambtenaren of bedienden en behoren dus niet tot de categorie van de exploitanten, titularissen van vrije beroepen, ambten of lasten, en belastingplichtigen met andere winstgevende bezigheden ten nadele van wie de in A.1.6 aangeklaagde discriminatie zou bestaan.

Ten aanzien van de in A.1.7 en A.1.8 aangeklaagde discriminaties doen de verzoekers evenmin blijken van het vereiste belang aangezien zij niet aantonen dat hun persoonlijke inkomsten in het land waar ze verblijven niet het bedrag bereiken dat hen zou toestaan er de bij de buitenlandse wet voorgeschreven fiscale voordelen te genieten.

Tot slot hebben zij, aangezien zij niet gepensionerd zijn, geen belang bij het aanvoeren van de discriminatie die in het leven zou zijn geroepen door de artikelen 28, § 2, eerste tot derde lid, en 29, tweede en derde lid, van de aangevochten wet (A.1.12).

A.2.3. De verzoekende vereniging in de zaak met rolnummer 580 toont met name niet aan dat haar activiteit een werkelijk en duurzaam karakter heeft, zowel in het verleden als in het heden, noch dat zij een collectief belang nastreeft dat niet beperkt is tot de individuele belangen van haar leden. Zij vervult dus niet de voorwaarden inzake belang waaraan een vereniging zonder winstoogmerk, volgens de rechtspraak van het Hof, moet voldoen.



*Ten gronde*

A.24. Hoewel het Hof in zijn arrest nr. 34/91 heeft toegegeven dat het onderscheid tussen de niet-verblijfhouders naargelang zij al dan niet een tehuis in België hebben behouden op een objectief criterium berust en niet zonder verband lijkt te zijn met het door de wetgever nagestreefde doel, heeft het Hof beslist dat er voor dat onderscheid evenwel geen redelijke verantwoording was in zoverre het de categorie van niet-verblijfhoudende gepensioneerden die geen tehuis in België hebben, trof, aangezien die belastingplichtigen doorgaans als enig inkomen of toch als hoofdkomen een Belgisch pensioen hebben, zodat zij geen aanspraak kunnen maken op verminderingen of aftrekken in België, noch in het buitenland waar ze niet over voldoende inkomsten beschikken om grote bedragen ervan af te trekken. Hetzelfde argument kan echter niet worden aangewend door de categorie van niet-verblijfhouders zonder tehuis in België, namelijk de exploitanten (handelaars, ambachtslieden, landbouwers, industriëlen die geen vennootschap hebben opgericht), de titularissen van vrije beroepen, enz. Men zou er immers niet van uit kunnen gaan dat de belastingplichtigen die tot die categorie behoren over het algemeen in het land waar ze verblijven niet voldoende inkomsten hebben en er derhalve niet de fiscale voordelen kunnen krijgen die hun in België worden geweigerd.

A.25. Overigens moet men er rekening mee houden dat :

— de internationale overeenkomsten die bedoeld zijn om dubbele belasting te vermijden, doorgaans voorschrijven dat de winsten van industriële of commerciële ondernemingen, evenals de baten van vrije beroepen en andere zelfstandige activiteiten enkel worden belast in de Staat van verblijf (zie bijvoorbeeld de artikelen 4 en 7 van de overeenkomst van 16 maart 1964 tussen België en Frankrijk);

— de niet-verblijfhouders door de belastingwet verschillend worden behandeld naargelang zij salarissen, lonen, wedden en pensioenen van Belgische oorsprong ontvangen — volgens artikel 10 van de voormelde overeenkomst worden zij dan uitsluitend in België belast en zullen zij bijgevolg in Frankrijk geen aftrekken of verminderingen van belasting kunnen genieten indien die bezoldigingen en pensioenen hun volledig inkomen of het grootste gedeelte ervan vertegenwoordigen (regel van negen maanden activiteit en 75 % van het geheel) — of naargelang zij inkomsten of baten als zelfstandigen ontvangen — volgens artikel 7 van dezelfde overeenkomst worden zij dan in Frankrijk belast, behoudens indien zij in België over een vaste bedrijfsinrichting beschikken die zij geregeld gebruiken : in dat geval zijn de inkomsten of baten die uit de in België uitgeoefende activiteit voortkomen, in België belastbaar.

Bijgevolg is het verantwoord dat het voordeel dat is bedoeld in het tweede lid van de artikelen 242, § 1, en 244 van het W.I.B. 1992, niet is uitgebreid tot de categorie van de exploitanten, titularissen van vrije beroepen, enz.

A.26. De voorwaarden betreffende de duur en het bedrag van de inkomsten, bepaald in de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992, zijn geenszins willekeurig. Na te hebben gesteld dat de vrees dat fiscale voordelen tweemaal worden toegekend, ongegrond is wanneer het gaat om niet-verblijfhouders die uitsluitend of hoofdzakelijk bezoldigingen of pensioenen van Belgische oorsprong verkrijgen (Memorie van toelichting, *Gedr. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 6*), waakt de wetgever er immers over dat de niet-verblijfhouder werkelijk geen of weinig inkomsten heeft in het land waar hij verblijft.

De eerste voorwaarde, betreffende de duur van negen maanden, is, in tegenstelling met wat de verzoekers beweren, niet vaag of onduidelijk; zelfs mocht zij in bepaalde gevallen een probleem opleveren, dan zou het gaan om een probleem van interpretatie van de wet, en niet om een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel.

De tweede voorwaarde (ten minste 75 % van de totale beroepsinkomsten), is, zoals de eerste, een regel die op alle niet-verblijfhouders van toepassing is; aangezien de wetgever niet met alle bijzondere situaties rekening kan houden die zich zouden kunnen voordoen, kan de bepaling die ertoe kan leiden dat wegens de vereiste inzake de omvang van de in België verkregen inkomsten een niet-verblijfhouder in België geen fiscale voordelen krijgt die hij ook niet kan krijgen in het land waar hij verblijft, niet als discriminerend worden beschouwd.

A.27. Tot slot tonen de verzoekers niet aan dat een gezin dat twee gemiddelde inkomens heeft, respectievelijk in België en in het land waar het verblijft, in dat land geen persoonlijke belastingaftrekken, -vrijstellingen en -verminderingen zal genieten.

A.28. De in artikel 244bis opgenomen regel vindt zijn verantwoording in het feit dat de andere echtgenoot persoonlijk beroepsinkomsten heeft. Zijn die inkomsten ten minste gelijk aan of hoger dan die van de echtgenoot die in België werkt, dan moet men ervan uitgaan dat het gezin in het land waar het verblijft de voordelen zal kunnen genieten die niet in België kunnen worden verkregen.

Gesteld dat zulks in sommige situaties niet het geval zou zijn, dan dient hier toch rekening te worden gehouden met het feit dat in de belastingwet, om haar doel te bereiken (ten deze de cumulatie van fiscale voordelen te vermijden), een beroep moet worden gedaan op criteria (ten deze de omvang van de in België verkregen inkomsten) die misschien niet meer overeenstemmen met bepaalde bijzondere gevallen.

A.29. De discriminatie die door de artikelen 28 en 29 van de aangevochten wet in het leven zou zijn geroepen, is onbestaande : artikel 28, dat melding maakt van artikel 87ter van het W.I.B., maakt geen onderscheid naargelang de niet-verblijfhouders al dan niet een tehuis in België hebben behouden. Er is dus geen verschil in behandeling tussen de enen en de anderen; artikel 29 van zijn kant, waarin de bij de artikelen 146 tot 154 van het W.I.B. 1992 voorgeschreven verminderingen zijn vermeld, bepaalt uitdrukkelijk dat het toepasselijk is op de natuurlijke personen die geen tehuis in België hebben behouden, zodat de gepensioneerden die zich in dat geval bevinden, die verminderingen kunnen genieten, net zoals degenen die een tehuis in België hebben behouden.

A.2.10. Artikel 30, § 1, van zijn kant, heeft betrekking op de inwerkingtreding van de artikelen 11, 12 en 13 van de aangevochten wet.

*Antwoord van de verzoekers**Ten aanzien van het belang*

A.3.1. Alle verzoekende natuurlijke personen doen blijken van het vereiste belang : zij verblijven in Frankrijk en oefenen in België ofwel een andere zelfstandige beroepsactiviteit uit dan die van bestuurder van vennootschappen op aandelen of van werkend vennoot van personenvennootschappen (uitbener, landbouwer, zelfstandig uitbater van een agentschap van tiercé Ladbroke, verpleger, opticien, zelfstandige in een confectiebedrijf, tuinarchitect, kinesitherapeut), ofwel — en dat is het geval voor alle verzoekers in de zaak met rolnummer 580 — een beroepsactiviteit als werknemer of ambtenaar; de beroepsinkomsten uit die activiteiten zijn in België belastbaar; zij beschikken niet over een tehuis in België en hebben ook niet voldoende inkomsten in Frankrijk om er de fiscale voordelen te genieten die hun in België worden geweigerd. De meesten van hen zijn gehuwd en ontvangen hun volledig beroepsinkomen in België; hun echtgenoten hebben geen enkel inkomen in Frankrijk. Andere elementen worden hierna vermeld (A.3.4).

A.3.2. Het maatschappelijk doel van de verzoekende v.z.w. « Union francophone des Belges à l'étranger », zoals dat uit haar statuten blijkt, bewijst voldoende dat zij een collectief belang verdedigt dat haar eigen is en dat niet beperkt is tot de individuele belangen van haar leden. Zij bestaat sedert 1973 en haar representativiteit kan niet worden betwist : zij telt verscheidene tientallen effectieve leden, nagenoeg duizend zeshonderd aangesloten leden die in het buitenland verblijven en negenenvertig kringen en verenigingen die op hun beurt verscheidene duizenden in het buitenland verblijvende Belgen tellen.

Zij telt onder haar leden onder meer exploitanten, titularissen van vrije beroepen, lasten of ambten en belastingplichtigen met andere winstgevendende bezigheden, die, in tegenstelling met wat de Ministerraad beweert (A.2.2), slachtoffer zijn van de in A.1.6 aangeklaagde discriminatie.

#### Ten gronde

A.3.3. Door het voordeel van de belastingaftrekken en -verminderingen die aan verblijfhouders worden toegekend, voor te behouden aan sommige categorieën van niet-verblijfhouders, veroorzaken de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992 onder meer een discriminatie tussen degenen die in hun persoonlijke naam een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefenen en degenen die ervoor hebben gekozen dezelfde beroepsactiviteit via een vennootschap uit te oefenen en aldus een bezoldiging van werkend vennoot ontvangen.

A.3.4. De beroepsinkomsten die de verzoekers uit hun beroepsactiviteit verkrijgen, zijn in België belastbaar volgens de tussen België en Frankrijk afgesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting,

— hetzij salarissen, lonen en andere bezoldigingen bedoeld in artikel 11 van die overeenkomst (voor de verzoekers die loontrekkende zijn);

— hetzij handelswinsten en inkomsten of baten uit een zelfstandige activiteit bedoeld in de artikelen 4 en 7 van die overeenkomst voor de verzoekers die het beroep uitoefenen van uitbater, landbouwer, zelfstandig uitbater van een agentschap van tiercé Ladbroke, verpleger, opticien, zelfstandige in een confectiebedrijf, tuinarchitect en kinesitherapeut, die allen over een « vaste bedrijfsinrichting » in België beschikken in de zin van de voormelde bepalingen.

Aangezien zij op het geheel van hun beroepsinkomsten in België belastbaar zijn, beschikken de verzoekers in het land waar ze verblijven niet over « voldoende inkomsten » om er de fiscale voordelen te genieten waarin de Franse wetgeving voorziet.

A.3.5. Het argument van de Ministerraad volgens hetwelk de voormelde verdragsbepalingen zouden verantwoord zijn dat de aangevochten bepalingen de categorieën van belastingplichtigen waartoe zij behoren (exploitanten, titularissen van vrije beroepen, enz.) amtsshalve uitsluiten, kan niet worden aanvaard.

Kan die categorie van niet-verblijfhouders weliswaar in ieder geval niet de in de Belgische wetgeving voorgeschreven fiscale voordelen genieten wanneer zij in Frankrijk belastbaar zijn en kunnen zij dus de voordelen van beide wetgevingen niet cumuleren, dan neemt zulks niet weg dat de betwiste wetbepalingen, door de in België belastbare belastingplichtigen amtsshalve uit te sluiten zonder rekening te houden met het feit dat zij niet de voordelen kunnen genieten die zijn voorgeschreven in de wetgeving van het land waar ze verblijven, een ontoelaatbare discriminatie ten nadele van de verzoekers in het leven roepen.

In die mate is er voor de aangevochten bepalingen geen redelijke verantwoording en zijn zij onevenredig met het door de wetgever nagestreefde doel, namelijk niet-verblijfhoudende belastingplichtigen niet meer toestaan de fiscale voordelen die zij zowel in België als in het land waar zij verblijven kunnen genieten, te cumuleren. In de memorie van toelichting bij de aangevochten wet wordt uitdrukkelijk erkend dat het argument van de cumulatie van de door België en door de Staat van verblijf toegekende voordelen niet relevant is wanneer de inkomsten van een niet-verblijfhoudende die geen tehuis in België heeft, voor het grootste gedeelte voortkomen uit bezoldigingen of pensioenen van Belgische oorsprong (*Gedr. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 6). Dat moet ook gelden voor de inkomsten van zelfstandige werknemers.

A.3.6. Het argument van de Ministerraad volgens hetwelk de wetgever bij de keuze van een criterium geen rekening kan houden met alle bijzondere situaties die zich zouden kunnen voordoen, is niet voldoende om de voorwaarde inzake duur (negen maanden) die in de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, wordt verzoeken boven een regel van berekening *pro rata*, te verantwoorden. Men kan er immers niet van uitgaan dat de belastingplichtigen die, zoals sommige verzoekers, na zes maanden hun betrekking verliezen of pas vanaf de maand mei een beroepsactiviteit uitoefenen, bijzondere gevallen zijn: niet minder dan 12.000 niet-verblijfhoudende belastingplichtigen bevinden zich in één van de door de verzoekers aangeklaagde situaties en in de praktijk blijft de bewering van de Regering tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 28 december 1992 volgens welke « die criteria met begrip en verhoudingsgewijs worden toegepast » dode letter.

A.3.7. De tweede voorwaarde (75 %) stelt een discriminatie in naargelang van de omvang van de inkomsten. Zo bereiken de beroepsinkomsten van sommige verzoekers niet 75 % van de totale inkomsten van Belgische en buitenlandse oorsprong van hun gezin. Aangezien de in Frankrijk door hun respectieve echtgenoten verkregen inkomsten lager liggen dan het minimum belastbaar inkomen, genieten hun respectieve gezinnen niet de belastingvrijstellingen, -aftrekken en -verminderingen die in de Franse wetgeving zijn voorgeschreven. Hetzelfde geldt voor de verzoekers-landbouwers wier in Frankrijk verworven inkomsten lager liggen dan het minimum belastbaar inkomen. Dergelijke situaties zijn geen bijzondere gevallen zoals bedoeld door de Ministerraad en de concrete toepassing van de twee betrokken criteria toont voldoende aan dat zij niet de verzekering kunnen bieden dat de belastingplichtigen in het land waar ze verblijven niet de desbetreffende voordelen genieten.

A.3.8. Artikel 244 *bis*, tweede lid, bevat de discriminatie onder de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België die in A.1.4 en A.1.9 is beschreven. Zo zijn de beroepsinkomsten van sommige verzoekers in de zaak met rolnummer 571 (die landbouwer zijn) in België belastbaar. De inkomsten van hun respectieve echtgenoten in Frankrijk liggen hoger dan 270.000 frank. Zij genieten dus niet de bij de Belgische wet voorgeschreven belastingvrijstellingen, -verminderingen en -aftrekken. De beroepsinkomsten van hun echtgenoten zijn evenwel lager dan het minimum belastbaar inkomen in Frankrijk, zodat hun respectieve gezinnen evenmin de bij de Franse wet voorgeschreven voordelen zouden genieten (gesteld dat de laatstgenoemde categorie van verzoekers niet amtsshalve zou zijn uitgesloten van het voordeel van de bij de Belgische wet voorgeschreven belastingvrijstellingen, -verminderingen en -aftrekken, zoals het thans het geval is (cf. hierboven 1.1.6)).

— B —

#### Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de beroepen

B.1.1. Naar luid van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, dient een verzoekschrift het onderwerp van het beroep te vermelden en een uiteenzetting van de feiten en middelen te bevatten.

De in een verzoekschrift uiteengezette middelen voldoen aan die vereiste enkel wanneer zij vermelden of te verstaan geven welke de regel is die geschonden mocht zijn, welke de bepalingen zijn die deze regel mochten schenden en in welk opzicht diezelfde regel door de bedoelde bepalingen mocht zijn geschonden.

Die vereisten zijn ingegeven, enerzijds, door de noodzaak voor het Hof om vanaf het neerleggen van het verzoekschrift de juiste draagwijdte van het beroep tot vernietiging te kunnen vaststellen en, anderzijds, door het streven om aan de partijen in het geding de mogelijkheid te geven te antwoorden op de argumenten van de verzoekers, zodat het onontbeerlijk is over een duidelijke en ondubbelzinnige uiteenzetting van de middelen te beschikken.

B.1.2. In de zaak met rolnummer 580 vorderen de verzoekende partijen de vernietiging van de artikelen 11, 12, 13, 27 (*partim*), 28 (*partim*), 29 (*partim*) en 30 (*partim*) van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen. Het verzoekschrift vermeldt evenwel geen nauwkeurige grieven, die gestoeld zijn op het gelijkheidsbeginsel, tegen de artikelen 27, 28, § 3, tweede lid, en § 4, 29, tweede en derde lid, en 30. In zoverre het beroep tegen die bepalingen is gericht, is het niet ontvankelijk.

*Ten aanzien van het belang*

B.1.3. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

*Ten aanzien van het belang van de v.z.w. « Union francophone des Belges à l'étranger »*

B.1.4. Wanneer een vereniging zonder winstoogmerk zich op een collectief belang beroept, is vereist dat haar maatschappelijk doel van bijzondere aard is en, derhalve, onderscheiden van het algemeen belang; dat dit belang niet tot de individuele belangen van de leden is beperkt; dat het maatschappelijk doel door de bestreden norm kan worden geraakt; dat dit maatschappelijk doel werkelijk wordt nagestreefd, wat moet blijken uit de concrete en duurzame werking van de vereniging, zowel in het verleden als in het heden.

B.1.5. De verzoekende vereniging heeft volgens haar statuten tot doel « de in het buitenland verblijvende Belgen te vertegenwoordigen voor de publieke opinie en de Belgische overheden », met name door het behartigen, vrijwaren en bevorderen van hun « sociale, economische, culturele en menselijke belangen » (artikel 3). Dat maatschappelijk doel is zowel verschillend van het algemeen belang als ruimer dan de individuele belangen van elk van de leden van de vereniging. Uit de in A.1.2 en A.3.2 vermelde elementen blijkt dat de verzoekende partij werkelijk en op een duurzame wijze haar maatschappelijk doel nastreeft. De aangevochten normen kunnen dat maatschappelijk doel raken doordat zij rechtstreeks betrekking hebben op haar doelstellingen. Hoewel zij niet specifiek tot doel heeft enkel de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België te verdedigen en te vertegenwoordigen, kan zij, op grond van de definitie van haar maatschappelijk doel, terecht hun belangen verdedigen.

*Ten aanzien van het belang van de verzoekende natuurlijke personen*

B.1.6. Uit de gegevens in het verzoekschrift en in de memorie van antwoord blijkt genoegzaam dat de verzoekers, in het buitenland verblijvende Belgische belastingplichtigen, tot de categorie van de belastingplichtigen behoren wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

*Ten gronde*

B.2.1. Volgens de verzoekers veroorzaken de artikelen 242, § 1, tweede lid, 244, tweede lid, en 244 bis, tweede lid, van het W.I.B. 1992 discriminaties onder de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden, naargelang van de aard van hun inkomsten (B.3.2 en volgende), de mate waarin met die inkomsten rekening wordt gehouden in de in het geding zijnde bepalingen (B.5.1 en volgende) en de omvang ervan (B.6.1 en volgende en B.7.1 en volgende).

B.2.2. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten 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 gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

*Ten aanzien van de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992*

B.3.1. Volgens de verzoekende partijen veroorzaken de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992 een eerste discriminatie onder de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden door de erin beoogde fiscale voordelen enkel toe te kennen aan de in artikel 228, § 2, 6<sup>o</sup> of 7<sup>o</sup> van het W.I.B. 1992 bedoelde verkrijgers van inkomsten (bezoldigingen en pensioenen, renten en als inkomsten geldende toelagen), met uitsluiting van de belastingplichtigen die een andere zelfstandige beroeps- of werkzaamheid uitoefenen dan de bestuurders van vennootschappen op aandelen of de werkende vennoten van personenvennootschappen.

B.3.2. In die bepalingen wordt uitgegaan van de idee dat niet moet worden gevreesd dat een niet-verblijfhoudende belastingplichtige die geen tehuis in België heeft behouden, zowel in het land waar hij verblijft als in België aftrekken en verminderingen geniet die verband houden met zijn persoonlijke situatie of zijn gezinssituatie wanneer zijn inkomen voor het grootste gedeelte voortkomt uit bezoldigingen of pensioenen van Belgische oorsprong (Memorie van toelichting, *Geodr. St.*, Kamer, nr. 717/1, p. 6). Met dat vooruitzicht heeft de wetgever het minst gunstige stelsel beperkt tot de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België die occasioneel of in een beperkte mate inkomsten van Belgische oorsprong ontvangen en die het grootste gedeelte van hun inkomen verkrijgen in de Staat waar zij verblijven (*idem*, p. 6).

B.3.3. De wetgever schijnt ervan uit te zijn gegaan dat, enerzijds, onder de belastingplichtigen die in het buitenland verblijven zonder in België een tehuis te hebben behouden, enkel degenen die in België de bezoldiging van een werknemer of een pensioen ontvangen zich gewoonlijk in de onmogelijkheid bevinden in het land waar ze verblijven fiscale voordelen te genieten, terwijl de zelfstandigen over het algemeen in dezelfde situatie, naast de beroepsinkomsten die zij in België verkrijgen, in het land waar ze verblijven voldoende inkomsten hebben om er die voordelen te genieten. Ten aanzien van hen die een pensioen ontvangen van Belgische oorsprong kon de wetgever weliswaar van een dergelijke vooronderstelling uitgaan, echter onder het voorbehoud van de controle van de relatieve omvang van de in België verkregen inkomsten en van de in het buitenland verkregen inkomsten. Gegeven echter dat de wetgever besloot zich op diezelfde vooronderstelling te steunen en derhalve dezelfde controle uit te breiden tot de ambtenaren en de werknemers, verklaart de Ministerraad niet voldoende, en ziet het Hof niet, de reden waarom het verantwoord zou zijn de zelfstandigen van het voordeel van een dergelijk stelsel uit te sluiten. Talrijke verdragen die bedoeld zijn om de dubbele belasting te vermijden, bepalen weliswaar dat de inkomsten van de zelfstandigen uitsluitend in het land waar ze verblijven worden belast, maar dat element volstaat niet om het in het geding zijnde onderscheid te verantwoorden. Ook is het zo dat, zoals de Ministerraad tijdens de terechtzitting heeft doen opmerken, het moeilijk kan zijn na te gaan in welk land een zelfstandige die zijn werkzaamheid in verschillende landen uitoefent, het grootste deel van de tijd doorbrengt. Aangezien het er echter op aankomt te bepalen in welk land iemand het grootste gedeelte van zijn inkomsten ontvangt (B.3.2), was het niet nodig het criterium van de negen maanden toe te voegen aan dat van de 75 %.

B.4. De grief die is afgeleid uit de discriminatie tussen de belastingplichtigen die een zelfstandige beroeps- of werkzaamheid in hun persoonlijke naam uitoefenen en degenen die dezelfde activiteit onder de vorm van een vennootschap uitoefenen en derhalve een bezoldiging als werkend vennoot ontvangen (A.3.3, *in fine*) komt enkel voor in de memorie van antwoord van de verzoekende partijen. Zij vormt een nieuw middel dat slechts kan worden aangevoerd in de hypothese waarin artikel 85, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof voorziet en kan dus niet in overweging worden genomen.

B.5.1. Volgens de verzoekende partijen zouden de bestreden bepalingen bovendien onder de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden, een discriminatie invoeren naargelang van de duur van de beroeps- of werkzaamheid die zij hebben uitgeoefend; het gebruikte criterium van de negen maanden zou onnauwkeurig zijn en een berekening naar rata van de duur van de beroepsactiviteit in België had de voorkeur moeten krijgen.

B.5.2. Onverminderd de onder B.3.3 gemaakte opmerkingen met betrekking tot het criterium van negen maanden, vereisen de grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie niet dat de wetgever de voorkeur geeft aan een stelsel van evenredige vermindering eerder dan aan de vaststelling van een drempel. Ten aanzien van de onnauwkeurigheid van het begrip « maand », dient te worden opgemerkt, enerzijds, dat in die context het begrip « maand » in die zin kan worden opgevat dat het overeenstemt met een vast aantal dagen en, anderzijds, dat het begrip, indien het het voorwerp zou uitmaken van een interpretatie door de bevoegde organen en rechtscolleges, niet noodzakelijk discriminerend zou zijn.

B.6.1. Volgens de verzoekers zouden dezelfde bepalingen onder dezelfde belastingplichtigen een derde discriminatie veroorzaken omdat zij, door het toekennen van de desbetreffende fiscale voordelen afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat ten minste 75 % van de totale beroepsinkomsten (in voorkomend geval van de twee echtgenoten (Memorie van toelichting, *Gedr. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 5*)) van Belgische oorsprong moeten zijn, de gezinnen zouden bevoordelen die één aanzienlijk inkomen in België hebben, ten nadele van de gezinnen die twee gemiddelde inkomens hebben, waarvan één in België; de wetgever zou geen oog hebben gehad voor de omstandigheid dat die bepalingen tot gevolg konden hebben, niet alleen dat aan de belastingplichtige de bij de Belgische wet voorgeschreven fiscale voordelen worden ontnomen terwijl hij de bij de buitenlandse wet voorgeschreven voordelen niet zou genieten, maar ook dat die voordelen hem worden verzekerd terwijl hij daarnaast de bij de vreemde wet voorgeschreven voordelen zou genieten.

B.6.2. De wetgever, die van oordeel is dat de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden, hun recht op de bij de Belgische wet voorgeschreven fiscale voordelen kunnen doen gelden wanneer een voldoende gedeelte van hun inkomsten van Belgische oorsprong is (zie B.3.1) neemt, wanneer hij dat gedeelte op ten minste 75 % vaststelt, een maatregel die in overeenstemming is met zijn eigen doelstelling.

Wanneer de fiscale wet tegelijk belastingplichtigen beoogt met verscheiden inkomensstoestand, dient zij die verscheidenheid noodzakelijkerwijze op te vangen in vereenvoudigende categorieën.

De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie eisen niet dat de wetgever de in het geding zijnde regel aanpast naargelang van de structuur van de inkomens van de betrokken gezinnen, noch dat hij steeds rekening houdt met de weerslag van de toepassing van de buitenlandse wetgeving wanneer hij bepalingen aanneemt die betrekking hebben op situaties die elementen van buitenlandse aard bevatten.

*Ten aanzien van artikel 244bis van het W.I.B. 1992*

B.7.1. Volgens de verzoekende partijen veroorzaakt artikel 244bis, tweede lid, van het W.I.B. 1992, ingevoegd bij artikel 13 van de voormelde wet van 28 december 1992, een discriminatie onder de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden, naargelang de aan de belasting onderworpen echtgenoot — beschouwd als alleenstaande in het eerste lid van de voormelde bepaling — meer of minder beroepsinkomsten heeft dan de echtgenoot wiens beroepsinkomsten niet aan de belasting zijn onderworpen, waarbij enkel de echtgenoot die de meeste beroepsinkomsten heeft de vermeerdering wegens persoon ten laste van het deel van het van belasting vrijgestelde inkomen geniet. De wetgever zou geen oog hebben gehad voor het feit dat die bepalingen tot gevolg konden hebben, niet alleen dat de belastingplichtige wordt beroofd van hem bij de Belgische wet toegekende fiscale voordelen terwijl hij de bij de buitenlandse wet toegekende voordelen niet zou genieten, maar ook dat ze hem worden toegekend terwijl hij daarnaast de bij de buitenlandse wet toegekende voordelen zou genieten.

B.7.2. Artikel 134, tweede lid, van het W.I.B. 1992 bepaalt, wat de inwoners van het Koninkrijk betreft, dat de vermeerderingen wegens personen ten laste bij voorrang worden berekend op het deel van het inkomen van de echtgenoot die de meeste beroepsinkomsten heeft. Die bepaling gaat uit van de idee dat het fiscale voordeel van een gezin wegens personen ten laste, slechts aan één van de echtgenoten van het gezin moet worden toegekend en dat de keuze van die echtgenoot redelijkerwijze gebaseerd kan zijn op de vergelijking van de omvang van de beroepsinkomsten van de ene en de andere. De wetgever, die de niet-verblijfhouders (artikel 244bis van het W.I.B. 1992) en de verblijfhouders (artikel 128, 4<sup>o</sup>, van hetzelfde Wetboek) fiscaal op dezelfde manier wil behandelen in het geval waarin één van de echtgenoten inkomsten heeft die onderworpen zijn aan de belasting van de niet-verblijfhouders terwijl de andere echtgenoot beroepsinkomsten van Belgische of buitenlandse oorsprong heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld (Memorie van toelichting, *Gedr. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 7*; verslag, *Gedr. St., Senaat, nr. 591/2, p. 38*), neemt een maatregel die in overeenstemming is met het door hem nagestreefde doel wanneer hij het voordeel van de toeslagen wegens persoon ten laste enkel toekent aan de echtgenoot die aan de belasting is onderworpen en die de meeste beroepsinkomsten heeft.

*Ten aanzien van artikel 28, § 2, eerste tot derde lid, van de wet van 28 december 1992*

B.8.1. Artikel 28 is een overgangsbepaling die ertoe strekt het bij de artikelen 244 en 244bis voor het aanslagjaar 1992 ingevoerde stelsel toepasselijk te maken op het aanslagjaar 1991 (Memorie van toelichting, *Gedr. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 7*).

B.8.2. Het Hof stelt vast dat artikel 28, § 2, eerste tot derde lid, betrekking heeft op het toekennen van verminderingen voor pensioenen en vervangingsinkomens die zijn voorgeschreven bij artikel 87ter van het W.I.B. De verzoekende partijen schijnen die bepaling — evenals, zo lijkt het, artikel 29, derde lid, dat de artikelen 146 tot 154 van het W.I.B. 1992 beoogt die door de verzoekende partijen zijn vermeld en waarvan het onderwerp overeenstemt met dat van het voormelde artikel 87ter — te verwijten dat zij met terugwerkende kracht opnieuw de discriminatie onder gepensioneerden invoert die door het Hof in zijn arrest nr. 34/91 was veroordeeld.

B.8.3. Het is juist dat voor sommige niet-verblijfhoudende gepensioneerden die geen tehuis in België hebben behouden, de regeling voor de berekening van de belasting die is voorgeschreven bij de aangevochten wet, minder gunstig is dan de regeling die voortvloeit uit de vernietiging, bij het voormelde arrest nr. 34/91, van de bepalingen die hen beletten dat zij onder de regeling zouden vallen van de niet-verblijfhouders die een tehuis in België hebben behouden. Zij moeten thans immers daartoe pensioenen van Belgische oorsprong ontvangen ten belope van de drempels die — als overgangsmaatregel maar naar analogie van die welke zijn vastgesteld bij de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992 — niet alleen bij artikel 28, § 3, tweede lid, maar ook bij artikel 27, § 3, tweede lid, zijn vastgesteld.

B.8.4. De vernietiging, bij het arrest nr. 34/91, van de wetsbepalingen die de niet-verblijfhoudende gepensioneerden zonder tehuis in België verhinderden het stelsel te genieten dat is voorgeschreven voor de niet-verblijfhoudende gepensioneerden die een tehuis hebben behouden, terwijl zij meestal « als enig inkomen of toch als hoofdkomen een Belgisch pensioen » hadden (arrest nr. 34/91, 2.B.6) is op zich niet van die aard dat zij de wetgever verbiedt later wetsbepalingen aan te nemen waarin het genot van de betrokken voordelen van bepaalde voorwaarden afhankelijk wordt gesteld.

Ten deze zijn de voorwaarden van minimaal bedrag en duur die bij de bestreden overgangsbepalingen zijn vastgesteld, van die aard dat zij trouwens overeenkomstig het door de wetgever nagestreefde doel, waarborgen dat de vermelde voordelen worden voorbehouden aan die betrokkenen die als hoofdkomen of als enig inkomen een Belgisch pensioen hebben; onder voorbehoud van de overwegingen die in B.9 worden ontwikkeld, dorstaan zij de grondwettigheidstoetsing om de redenen uiteengezet in B.5.1, B.5.2, B.6.1 en B.6.2 ten aanzien van de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992.

Ten aanzien van de artikelen 27, § 3, tweede lid, en 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992

B.9. De artikelen 27, § 3, tweede lid, en 28, § 3, tweede lid, schrijven als overgangsmaatregel voor het aanslagjaar 1991 dezelfde regels voor als die welke werden bepaald bij de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid. Zij moeten worden vernietigd om dezelfde redenen als die welke zijn vermeld in B.3.3 en in dezelfde mate.

Ten aanzien van artikel 30, § 1, van de wet van 28 december 1992

B.10. Artikel 30, § 1, van de voormelde wet van 28 december 1992 moet worden vernietigd in zoverre het de inwerkingtreding regelt van de bepalingen van de artikelen 11 en 12 van dezelfde wet die betrekking hebben op de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992.

Om die redenen,  
het Hof

vernietigt de artikelen 11, 27, § 3, tweede lid, en 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, alsmede artikel 12 van dezelfde wet in zoverre het betrekking heeft op het tweede lid van artikel 244 van het W.I.B. 1992;

vernietigt artikel 30, § 1, van de voormelde wet van 28 december 1992 in zoverre het de inwerkingtreding regelt van de bepalingen van de artikelen 11 en 12 van dezelfde wet die betrekking hebben op de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992;

verwerpt de beroepen voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, conform artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 26 april 1994.

De griffier,  
H. Van der Zwalmen.

De voorzitter,  
M. Melchior.

### SCHIEDSHOF

D. 94 — 1316

[C — 21150]

Urteil Nr. 34/94 vom 26. April 1994

Geschäftsverzeichnismrn. 571 und 580

In Sachen: Klagen auf teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 28. Februar 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, erhoben von Patrice Bastien und Mitklägern.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets und E. Cereche, unter Assistenz des Kanzlers H. Van der Zwalmen, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

#### I. Gegenstand der Klagen

Mit Klageschrift vom 16. Juni 1993, die dem Hof mit einem am 17. Juni 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief zugesandt wurde und am 18. Juni 1993 bei der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Patrice Bastien, Résidence Foch 32 D, 59460 Jeumont, Pascal Beaury, rue du Dr. Schweitzer 94, 59282 Douchy Les Mines, Jean-Michel Bernard, ruelle Ste Catherine 9, 02590 Etreillers, Jean-Paul Bertin, rue Romain Rolland 26, 59172 Roeulx, Jean-Baptiste Bocquet, rue de Bruxelles 21, 62980 Noyelles Les Vermelles, Eddy Bodart, rue Emile Drielt 10, 59171 Hornaing, Jean Marie Boez, Route Nationale, 59570 Saint Waast La Vallée, Richard Binet, rue Jean Imbert 27, 59216 Sars Poteries, Pierre Bocquet, rue de Condé 2bis, 62160 Grenay, Véronique Cappaert, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Jean Charles Castellini, rue Massenet 96, 59111 Bouchain, Jean François Cervellera, rue Gaston Barré 50, Vireux Wallerand, 08320 Vireux Molhain, Philippe Cornil, chemin des Plantes, 59226 Lecelles, Alain Dausse, rue du Brûlé 28, 59600 Vieux Reng, Jean François Debacker, rue des Poilus 7, 59192 Beuvrages, Anny De Decker, avenue de la Bergerie 1, 59114 Steenvoorde, Anne-Marie Defenain, rue Courouble 12, 59310 Mouchin, Anita Dejas, rue du Bailly 45, 59960 Neuville en Ferrain, Christian Delelis, rue des Roses 13, 62960 Noyelles Les Vermelles, Yves De Witte, château de Gussignies, 59570 Gussignies, Didier Dupont, rue Bellevue 12, 59132 Trelon, Bernard Fronc, rue Mirabeau 5, 59227 Saulzoir, Raymond Garez, rue de Binche 49, 59600 Vieux Reng, Eric Gelff, rue des Tilleuls 12, 02420 Bellenglise, David Godard, rue de l'Escaut 78, 62870 Mazingarbe, André Gueluy, rue Parmentier 92, 59370 Mons En Baroeul, Cécile Heman, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Pascal Havez, rue Maurice Ravel 56, 62138 Billy Berclau, Bruno Havez, rue Mendès France 25, 62138 Violaines, Michel Heniau, rue de Roisin, 59144 Bry, Yves Hubert, La Place, 59570 Gussignies, Pierre Husquin, Boulevard Louise Michel 107, 59490 Somain, Bruno Koessler, Lotissement du Château Vert, 08260 Auvillers Les Forges, Patrick Lambert, rue du Gros Caillou, 08230 Regniowez, André Lannoy, José Lebas, rue Cl. de la Fontaine 12, 08540 Tournes, Denis Lebegue, Résidence Le Village 158, 59620 Aulnoye Aimerie, Bernard Lebleu, route de Watou, 59114 Steenvoorde, Martine Lefebvre, avenue Roosevelt 57, 08600 Givet, Geneviève Leleu, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Christianne Cleppe, verheleichte Lefong, Grandrue 17, 59158 Maulde, Guy Leroy, Chemin d'Oosthove 517, 59850 Nieppe, Lebleu Lefebvre AF, Chemin mitoyen, 59850 Nieppe, Léon Letot, rue Valériane 34, 59920 Quiévrechain, Francis Lutun, rue Colbert 7, 59115 Leers, Régis Meunier, rue d'Hirson 37, 02830 Saint Michel, Yannick Mikitiuk, rue Pasteur 62, 59600 Gognies chaussée, Nathalie Morin, Résidence Marc Aurèle 8, 59570 Bavay, Armand Paix, rue de la Perche, 59570 La Flamengrie, Joëlle Pannequin, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Paul Malvoisin, rue Faidherbe 49, 59199 Hergnies, Didier Pichois, chemin Riez 1, 59320 Hallennes lez Haubourdin, Adolphe Procureur, rue des Groseilliers 1, 59920 Quiévrechain, Alain Puchois, rue Pierre Mendès, Allennes Les Marais, Michel Ronval, rue Léo Lagrange 59, 59680 Ferrière La Petite, Daniel Roussel, « L'Herbage », Allée des Deux Lions 2, 59170 Croix, Jean-Claude Tailleux, rue Pasteur 411, 59283 Raimbœucourt, Enzo Tiberi, rue d'Audignies 20, 59570 Bavay, Alain Trebaol, rue de la Gendarmerie, 59600 Maubeuge, Vannieuwenhûze, rue Jean Imbert 2, 59216 Sars Poteries und Philippe Wilmar, rue Claude Debussy 12, 59286 Roost Warendin, Domizil erwählend in der Kanzlei von RA M. Vandemeulebroeke und RA J. Van Steenwinkel, in Brüssel zugelassene Rechtsanwälte, Boulevard Brand Whitlock 30 in 1200 Brüssel, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 11, 12 und 13 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen (Belgisches Staatsblatt vom 31. Dezember 1992), insofern diese die Artikel 242 Absatz 2 und 244 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 abändern bzw. insofern sie einen Artikel 244bis Absatz 2 in das Einkommensteuergesetzbuch 1992 einfügen.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 571 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

Mit Klageschrift vom 30. Juni 1993, die dem Hof mit einem am selben Tag bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 1993 bei der Kanzlei eingegangen ist, erhoben die Vereinigung ohne Erwerbsszweck « Union francophone des Belges à l'étranger », mit Vereinigungssitz in 7000 Mons, Place du Parc 15, und mit Verwaltungssitz in 1040 Brüssel, avenue des Arts 19F, Bk. 4, Geneviève De Boeck, Ehefrau von Pierre Picquet, Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59830 Cobrieux, rue du Fay 5, Nicole Dervaux, Ehefrau von Serge Blancq, ÖSHZ-Beamtin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59830 Louvil, rue de la Frète 280, Jean Pierre Favier, Ehemann von Marie-Françoise Ascher, Lehrer, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59130 Lambersart, rue Léon Gambetta, Gérard Firhs, Ehemann von Bénédicte Thomas, Lehrer, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 55600 Velosnes, Grand-rue 12, Suzanne Goeury, Ehefrau von Guy Gambette, Beamtin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 55600 Montmedy, rue Pièce Mme 14, Chantal Machurot, Ehefrau von Robert Sauvlet, Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 54720 Lexy (Frankreich), rue Jules Verne 9, Monique Vandeputte, Ehefrau von Jean-Pierre Lannoo, Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59960 Neuville, rue des Tilleuls 11, Catherine Van Engelandt, Ehefrau von Bruno Van Roy, Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59910 Bondues, allée des Archers 34, und Chantal Vermander, Ehefrau von André Tesse, Angestellte, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59150 Wattrelos, rue de Leers 509, Domizil erwählend in der Kanzlei von R.A. M. Vandemeulebroeke und R.A. J. Van Steenwinckel, in Brüssel zugelassene Rechtsanwälte, Boulevard Brand Whitlock 30 in 1200 Brüssel, Klage auf Nichtigerklärung

— die jeweiligen Paragraphen 1 der Artikel 11 und 12 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 1992), soweit sie sich auf die gebietsfremden Steuerpflichtigen, die kleine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, beziehen und soweit sie Artikel 242 § 1 Absatz 2 und Artikel 244 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (« EStGB ») abgeändert haben,

— Artikel 13 deselben Gesetzes, soweit er einen Artikel 244bis Absatz 2 in das EStGB 1992 einfügt,

— Artikel 27 § 3 Absatz 1, Artikel 27 § 3 Absatz 2, Artikel 28 § 3 Absatz 2 und Artikel 28 § 4 desselben Gesetzes, soweit diese Bestimmungen für die Einkünfte von 1990 gelten und soweit sie auf die gebietsfremden Steuerpflichtigen, die keine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, anwendbar sind,

— Artikel 30 § 1 desselben Gesetzes, soweit er die Artikel 11 bis 13 des vorgenannten Gesetzes auf die Einkünfte von 1991 anwendbar macht, und

— Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 und Artikel 29 Absätze 2 und 3 desselben Gesetzes, soweit sie auf gebietsfremde Rentner, die keine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, anwendbar sind, wobei diese vom Vorteil des Ehequotienten und der steuerfreien Einkommensanteile ausgeschlossen werden.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 580 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

## II. Verfahren

### A. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 571

Durch Anordnung vom 18. Juni 1993 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Mitglieder der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter waren der Ansicht, daß die Artikel 71 ff. des genannten Sondergesetzes in diesem Fall nicht anzuwenden seien.

Gemäß Artikel 76 des genannten Sondergesetzes wurde die Klage mit am 1. Juli 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 2. und am 5. Juli 1993 übergeben wurden, notifiziert.

Die durch Artikel 74 des genannten Sondergesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. Juli 1993.

Durch Anordnung vom 28. Juli 1993 hat der Hof die dem Ministerrat für das Einreichen eines Schriftsatzes eingeräumte Frist bis zum 30. September 1993 verlängert.

Der Ministerrat, vertreten durch den Premierminister, mit Amtssitz in 1000 Brüssel, rue de la Loi 16, hat mit einem am 28. September 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurden Abschriften dieses Schriftsatzes mit am 30. September 1993 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief, der den Empfängern am 4. Oktober 1993 überreicht wurde, notifiziert.

P. Bastien und Mitkläger haben mit einem am 29. Oktober 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen gemeinsamen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 14. Dezember 1993 hat die Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 17. Juni 1994 verlängert.

### B. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580

Durch Anordnung vom 1. Juli 1993 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Mitglieder der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter waren der Ansicht, daß die Artikel 71 ff. des genannten Sondergesetzes in diesem Fall nicht anzuwenden seien.

Gemäß Artikel 76 des genannten Sondergesetzes wurde die Klage mit am 31. August 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 1., 2. und 6. September 1993 überreicht wurden, notifiziert.

Die durch Artikel 74 des genannten Sondergesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. September 1993.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 1993 hat die Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 30. Juni 1994 verlängert.

Der Ministerrat, vertreten durch den Premierminister, mit Amtssitz in 1000 Brüssel, rue de la Loi 16, hat mit einem am 14. Oktober 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurden Abschriften dieses Schriftsatzes mit einem am 10. November 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief, der den Empfängern am 15. November 1993 überreicht wurde, notifiziert.

Die VoE « Union francophone des Belges à l'étranger » und Mitkläger haben mit am 10. Dezember 1993 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen gemeinsamen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

### C. In beiden Rechtssachen

Durch Anordnung vom 4. Januar 1994 hat der vollzählig tagende Hof die beiden Rechtssachen verbunden.

Durch Anordnung vom 20. Januar 1994 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsfähig erklärt und die Sitzung auf den 8. März 1994 anberaumt.

Durch einen Brief vom 2. Februar 1994 wurden die Parteien aufgefordert, in der Sitzung zwei Fragen zu beantworten.

Die Anordnung und der Brief wurden den Parteien zugestellt, und ihnen sowie ihren Rechtsanwälten wurde der Sitzungstermin mitgeteilt; dies erfolgte mit am 3. Februar 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 4. Februar 1994 überreicht wurden.

RA A. De Bruyn hat im Namen des Ministerrates durch einen Brief vom 7. März 1994 die Antwort der Zentralen Steuerverwaltung auf die gestellten Fragen übermittelt.

Auf der Sitzung am 8. März 1994

— erschienen

RA J. Van Steenwinckel, in Brüssel zugelassen, für die Kläger,

RA R. De Geyter, in Brüssel zugelassen, *loco* RA A. De Bruyn, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,

— haben die Richter L. François und G. De Baets Bericht erstattet,

— wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

— wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren verlief gemäß den Artikeln 82 ff. des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen.

### III. Die angefochtenen Bestimmungen

1.1. Artikel 242 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend *ESStGB* 1992), dessen durch Artikel 11 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen ersetzter Absatz 2 den Gegenstand der Klagen bildet, besagt:

« Artikel 242. § 1. Wenn ein Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 227 1° während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten hat, sind in Abweichung von Artikel 241 die in Titel II Kapitel II Abschnitt VI vorgesehenen Ausgaben abzugsfähig, mit Ausnahme der in Artikel 104 Absatz 1 1° und 2° vorgesehenen Ausgaben, insofern der Leistungsempfänger nicht im Königreich wohnt, und mit Ausnahme der in Artikel 104 Absatz 1 11° vorgesehenen Ausgaben, insofern das Erbpacht- oder Erbbaurecht oder jedes andere ähnliche Immobilienrecht sich auf im Ausland gelegene Immobilien bezieht.

Absatz 1 ist ebenfalls anwendbar auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben und die in Belgien im Laufe des Veranlagungszeitraums mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausgeübt haben, aus der sie Bezüge im Sinne von Artikel 228 § 2 6° oder 7° erhalten, oder die während des gleichen Zeitraumes eine Pension im Sinne von Artikel 228 § 2 6° erhalten haben, insofern diese Einkommen sich auf mindestens 75 Prozent des gesamten Berufseinkommens belgischer oder ausländischer Herkunft belaufen. »

Diese Bestimmung führt für die Nichtansässigen, die einen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Sonderregelung ein (die vorteilhafter ist als diejenige, die Artikel 241 für die Nichtansässigen vorsieht) für die Abzugsfähigkeit für Ausgaben, die mit Leistungen, unentgeltlichen Zuwendungen oder Bezügen zugunsten von Hausangestellten oder Kinderbetreuern, mit dem Unterhalt oder der Renovierung von unter Denkmalschutz stehenden Gebäuden oder Landschaftsteilen, mit den Zinsen für Hypothekendarlehen und den Erwerb von Erbpacht- oder Erbbaurechten oder ähnlichen Rechten verbunden sind.

Der den Gegenstand dieser Klagen bildende Absatz 2 dieses Artikels präzisiert die Bedingungen, unter denen diejenigen, die nicht im Königreich wohnen und in Belgien keinen Haushalt beibehalten haben, jedoch hauptsächlich aus Bezügen oder Leistungen belgischer Herkunft bestehende Einkommen erhalten, die gleiche abweichende Regelung in Anspruch nehmen können.

1.2. Artikel 244 desselben Gesetzbuches, dessen durch Artikel 12 des genannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 ersetzter Absatz 2 den Gegenstand der Klage bildet, besagt:

« Artikel 244. In Abweichung von Artikel 243 wird die Steuer gemäß den in Titel II Kapitel III vorgesehenen Regeln sowie unter Berücksichtigung der Artikel 86 bis 89 und 126 bis 129 berechnet, wenn der Steuerpflichtige während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten hat, wobei die gesamten Einkommen belgischer und ausländischer Herkunft für die Anwendung der Artikel 86 bis 89 und 146 bis 154 angerechnet werden.

Absatz 1 ist ebenfalls anwendbar auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben und die in Belgien im Laufe des Veranlagungszeitraums mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausgeübt haben, aus der sie Bezüge im Sinne von Artikel 228 § 2 6° oder 7° erhalten, oder die während des gleichen Zeitraumes eine Pension im Sinne von Artikel 228 § 2 6° erhalten haben, insofern diese Einkommen sich auf mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkünfte belgischer oder ausländischer Herkunft belaufen. »

Diese Bestimmung führt für die Nichtansässigen, die einen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Berechnungsweise für die Steuern ein, die vorteilhafter ist als diejenige, die Artikel 243 für die Nichtansässigen vorsieht. Sie führt insbesondere im Bereich der Einkommensteuern dazu, daß die Regeln der Zuweisung und der Umlegung eines Anteils der Berufseinkommen auf den Ehepartner (Artikel 86 bis 89) und die Regeln zur Besteuerung der Ehepartner und ihrer Kinder (Artikel 126 bis 129) Anwendung finden.

Der den Gegenstand dieser Klagen bildende Absatz 2 dieses Artikels präzisiert die Bedingungen, unter denen die Nichtansässigen, die in Belgien keinen Haushalt beibehalten haben, deren Einkünfte jedoch hauptsächlich belgischer Herkunft sind, diese abweichende Regelung in Anspruch nehmen können.

1.3. Artikel 244 *bis* desselben Gesetzbuches, der durch Artikel 13 des genannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 eingefügt wurde und den Gegenstand der Klagen bildet, besagt:

« Artikel 244 *bis*. Für die Anwendung der Artikel 243 und 244 werden Verheiratete nicht als Ehepartner, sondern als Alleinstehende betrachtet, wenn nur einer der Ehepartner besteuerbare Einkommen in Belgien bezieht und der andere Ehepartner Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft bezieht, die durch Vereinbarung steuerbefreit sind und sich auf mindestens 270 000 Franken belaufen.

Die in den Artikeln 132 und 133 vorgesehenen Zusatzbeträge für Personen zu Lasten werden nur dann gewährt, wenn der Ehepartner, der der Steuer unterliegt, die höchsten Berufseinkommen der beiden Ehepartner hat. »

Absatz 1 dieser Bestimmung, der Verheiratete als Alleinstehende betrachtet, entspricht dem, was Artikel 128 4° *ESStGB* 1992 für Ansässige vorsieht.

Der den Gegenstand der Klage bildende Absatz 2 sieht vor, daß die Zusatzbeträge für Personen zu Lasten (die dem steuerbefreiten Anteil der Einkünfte (Artikel 131) im System der Personensteuer (Artikel 132 und 133) hinzugefügt werden) nur demjenigen der Ehepartner zugestanden werden, der der Steuer für Nichtansässige unterliegt und die höchsten Berufseinkommen aufweist.

2.1. Artikel 28 desselben Gesetzes, von dem Paragraph 2 Absätze 1 bis 3, Paragraph 3 Absatz 2 und Paragraph 4 den Gegenstand der Klage in der unter Nummer 580 des Geschäftsverzeichnisses eingetragenen Rechtssache bilden, besagt:

« Artikel 28. § 1. In Abweichung von Artikel 150 des Einkommensteuergesetzbuches wird die Steuer der Nichtansässigen für das Veranlagungsjahr 1991 in bezug auf die natürlichen Personen gemäß den §§ 2 bis 5 berechnet.

§ 2. In den in Artikel 143 des Einkommensteuergesetzbuches vorgesehenen Fällen wird die Steuer gemäß der Steuertabelle berechnet, die in den Artikeln 7 § 1 und 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern vorgesehen ist.

Auf die somit errechnete Steuer werden die in Artikel 87ter desselben Gesetzbuches vorgesehenen Verminderungen innerhalb der in dieser Bestimmung vorgesehenen Grenzen und Bedingungen gewährt, wobei die entsprechende Steuer ebenfalls gemäß Absatz 1 berechnet wird.

Diese Verminderungen werden nur einmal für die beiden Ehepartner gewährt und unter Berücksichtigung der gesamten Einkommen, einschließlich der ausländischen, festgesetzt.

Die Artikel 73, 75, 92 und 93 desselben Gesetzbuches sowie die Artikel 1 und 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 sind ebenfalls anwendbar.

§ 3. In Abweichung von § 2 wird die Steuer gemäß den in den Artikeln 73 bis 76, unter Titel II Kapitel III desselben Gesetzbuches und in den Artikeln 1 bis 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern vorgesehenen Regeln berechnet, wenn der Steuerpflichtige während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten hat.

Diese Regeln sind ebenfalls anwendbar auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben und die in Belgien im Laufe des Veranlagungszeitraums mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausübt haben, aus der sie Bezüge im Sinne von Artikel 140 § 2 6° oder 7° desselben Gesetzbuches erhalten haben, oder die während des gleichen Zeitraumes Pensionen im Sinne von Artikel 140 § 2 6° desselben Gesetzbuches erhalten haben, insofern diese Einkommen sich auf mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft belaufen.

§ 4. Für die Anwendung der §§ 2 und 3 werden Verheiratete nicht als Ehepartner, sondern als Alleinstehende betrachtet, wenn nur einer der Ehepartner in Belgien besteuerbare Einkommen bezieht und der andere Ehepartner Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft bezieht, die durch Vereinbarung steuerbefreit sind und sich auf mindestens 270 000 Franken belaufen.

Die in Artikel 6 § 1 3° und § 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 vorgesehenen Zusatzbeträge für Personen zu Lasten werden nur gewährt, wenn der Ehepartner, der der Steuer unterliegt, die höchsten Berufseinkommen der beiden Ehepartner hat.

§ 5. Die gemäß den §§ 2 bis 4 errechnete Steuer wird um sechs Zuschlagshundertstel zugunsten des Staates erhöht, die gemäß den in Artikel 353 desselben Gesetzbuches festgelegten Modalitäten berechnet werden.

§ 6. Die Befreiung von den im Widerspruch zu den Bestimmungen von § 1 festgesetzten Steuern wird durch den Steuerdirektor oder durch den von ihm beauftragten Beamten bewilligt, und zwar entweder von Amts wegen, wenn die überhöhte Steuer innerhalb der Frist von einem Jahr ab der Veröffentlichung des vorliegenden Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* von der Verwaltung festgestellt oder ihr vom Steuerpflichtigen mitgeteilt wurde, oder aber infolge einer begründeten Beschwerde, die beim Steuerdirektor der Provinz oder der Region, in dessen Amtsbereich die Besteuerung erfolgte, innerhalb der gleichen Frist eingereicht wurde.

Im Falle einer in Anwendung von Absatz 1 bewilligten Steuerrückerstattung werden keine Verzugszinsen gewährt.

§ 7. Die im vorliegenden Artikel genannten Artikel des Einkommensteuergesetzbuches sind die Artikel in der für das Veranlagungsjahr 1991 geltenden Fassung. »

2.2. Artikel 29 desselben Gesetzes, dessen Absätze 2 und 3 den Gegenstand der Klage in der unter Nummer 580 des Geschäftsverzeichnisses eingetragenen Rechtssache bilden, besagt:

« Artikel 29. In Abweichung von Artikel 243 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 wird die Steuer der Nichtansässigen für das Veranlagungsjahr 1992 in bezug auf die natürlichen Personen, die nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten haben, gemäß den Absätzen 2 bis 4 berechnet.

In den in Artikel 232 vorgesehenen Fällen sind die Artikel 86 bis 89 nicht anwendbar und wird die Steuer entsprechend der in Artikel 130 vorgesehenen Steuertabelle berechnet.

Auf die gemäß dem vorstehenden Absatz errechnete Steuer werden die in den Artikeln 146 bis 154 vorgesehenen Verminderungen innerhalb der in diesen Artikeln vorgesehenen Grenzen und Bedingungen sowie unter Berücksichtigung aller belgischen und ausländischen Einkommen gewährt, wobei die Steuer, der diese Verminderungen entsprechen, ebenfalls gemäß dem vorstehenden Absatz berechnet wird. Diese Verminderungen werden nur einmal für die beiden Ehepartner gewährt.

Die Artikel 126 bis 129, 169, 171 bis 174 und 178 sind ebenfalls anwendbar. »

2.3. Artikel 30 desselben Gesetzes, dessen § 1 den Gegenstand der Klage in der unter Nummer 580 des Geschäftsverzeichnisses eingetragenen Rechtssache bildet, besagt:

« Artikel 30. § 1. Die Artikel 4, 7, 11, 12 und 13 sind anwendbar ab dem Veranlagungsjahr 1992.

§ 2. Die Artikel 21 und 23 treten am ersten Tag des dritten Monats nach demjenigen, im Laufe dessen das vorliegende Gesetz im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht wurde, für den ab demselben Tag beginnenden Zeitraum in Kraft.

§ 3. Artikel 22 ist anwendbar auf die Heberollen, die ab dem ersten Tag des dritten Monats nach demjenigen, im Laufe dessen das vorliegende Gesetz im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht wurde, vollstreckbar werden.

§ 4. Artikel 24 tritt am ersten Tag des dritten Monats nach demjenigen, im Laufe dessen das vorliegende Gesetz im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht wurde, in Kraft.

§ 5. Artikel 28 ist anwendbar ab dem Veranlagungsjahr 1993.

§ 6. Die Artikel 14 bis 16 und 20 sind anwendbar auf die ab dem 1. Januar 1993 erzielten Mehrwerte.

§ 7. Artikel 1 wird wirksam ab dem 19. September 1992.

§ 8. Die Artikel 8 bis 10 sind anwendbar ab dem Veranlagungsjahr 1994.

§ 9. Die Artikel 2 und 3 sind anwendbar auf das ab dem 1. Januar 1992 erworbene oder gebildete Anlagevermögen.

§ 10. Alle ab dem 4. August 1992 am Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommenen Änderungen bleiben ohne Auswirkung für die Anwendung der Artikel 3 und 8 bis 10.

§ 11. Artikel 19 tritt in Kraft an dem in Artikel 41 § 2 des Gesetzes vom 20. Juli 1991 über Haushaltsbestimmungen vorgesehenen Datum. »



## IV. In rechtlicher Beziehung

— A —

*Standpunkt der Kläger**Bezüglich des Interesses*

A.1.1. Bei den Klägern, die natürliche Personen seien (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 571 und 580), handele es sich um Nichtansässige, die keinen Haushalt in Belgien hätten und die in ihrem Aufenthaltsland nicht über genügend Einkommen verfügen würden, um dort die steuerlichen Abzüge, Verminderungen und Vorteile in Anspruch nehmen zu können, die den anderen nichtansässigen, sich in der gleichen Lage befindenden Steuerpflichtigen gewährt würden.

Sie würden somit ein Interesse an der Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmungen aufweisen, da weder Artikel 107ter der Verfassung noch das Sondergesetz über den Schiedshof ausschließen würden, daß eine Nichtigkeitsklage von einer Person ausländischer Staatsangehörigkeit erhoben werde.

A.1.2. Bei der Klägerin in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 - die « Union francophone des Belges à l'étranger » -, handele es sich um eine VoE, deren Zielsetzung gemäß ihrer Satzung darin bestehe, die im Ausland lebenden Belgier vor der öffentlichen Meinung und den Behörden in Belgien zu vertreten, indem sie insbesondere folgende Tätigkeiten durchführe: ihre gesellschaftlichen, wirtschaftlichen, kulturellen und menschlichen Interessen verteidigen, wahren und fördern und ihre Vertretung vor den Behörden unseres Landes gewährleisten.

Die vorliegende Klage erfolge im Rahmen dieser Zielsetzung, da zu den Mitgliedern der Klägerin Belgier gehören würden, die im Ausland wohnen würden und Opfer einer diskriminierenden Besteuerung seien.

Ihre Repräsentativität ergebe sich unter anderem aus folgenden Elementen: offizieller Empfang der Leiter der Vereinigung durch den König (unter anderem am 18. Januar 1990), offizieller Zuschuß des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, offizielle Anerkennung durch die Regierung der Französischen Gemeinschaft im Rahmen des « Conseil supérieur des Wallons et Bruxellois de l'extérieur ».

*Zur Hauptsache**In den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 571 und 580*

A.1.3. Die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 würden eine dreifache Diskriminierung bei den Steuerpflichtigen schaffen, die der Steuer der Nichtansässigen unterliegen, keinen Haushalt in Belgien führen, dort eine Berufstätigkeit ausüben und ihrem Aufenthaltsland nicht über genügend Einkommen verfügen würden, um dort in den Genuß der Steuervorteile zu gelangen, die ihnen von Belgien verwehrt würden:

— der Vorteil der steuerlichen Abzüge, Befreiungen und Verminderungen, die den Nichtansässigen mit einem Haushalt in Belgien (vom Gesamtbetrag der Nettoeinkommen abziehbare Ausgaben, Zuweisung und Umlage eines Anteils der Berufseinkommen auf den Ehepartner, Besteuerung der Ehepartner und ihrer Kinder, von der Steuer befreiter Einkommensanteil) gewährt werde, gelte für die Lohnempfänger, Beamten, Verwaltungsratsmitglieder von Aktiengesellschaften, aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften und Empfänger von Pensionen, Renten oder als Einkommen geltenden Zulagen, während dieser Vorteil nicht gelte für diejenigen, die eine andere selbständige Berufstätigkeit als dienige eines Verwaltungsratsmitgliedes von Aktiengesellschaften oder eines aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften ausüben, nämlich « die Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern, Steuerpflichtigen, die andere gewinnbringende Beschäftigungen haben » (s. A.1.6);

— dieser Vorteil werde den genannten Steuerpflichtigen gewährt, wenn sie während des Veranlagungszeitraums in Belgien mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausgeübt hätten, wogegen er nicht gewährt werde, wenn diese Dauer unterschritten werde; im Gegensatz zu den ursprünglichen Erklärungen des Finanzministers sehe das Gesetz nicht die Anwendung einer Berechnungsregel im Verhältnis zur Dauer der Ausübung der Berufstätigkeit in Belgien vor (s. A.1.7);

— dieser Vorteil werde den genannten Steuerpflichtigen gewährt, wenn mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft — gegebenenfalls von beiden Ehepartnern — aus Belgien stammen würden, wogegen er nicht gewährt werde, wenn dieser Betrag niedriger sei, so daß die Haushalte, die in Belgien ein einziges hohes Einkommen erhalten würden, in den Genuß dieses Vorteils gelangen würden, und die Haushalte, die über zwei mittlere Einkommen, das heißt eines in Frankreich und eines in Belgien, verfügen würden, nicht in dessen Genuß gelangen würden, da das Berufseinkommen des in Belgien arbeitenden Ehepartners nicht 75 Prozent der Gesamteinkommens erreiche (s. A.1.8).

A.1.4. Artikel 244bis Absatz 2 EStGB 1992 schaffe seinerseits eine Diskriminierung zwischen den Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien, insofern nur die Haushalte, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein höheres Einkommen als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner habe, in den Vorteil der « Zusatzbeträge für Personen zu Lasten » in Belgien gelangen würden (Erhöhung des von der Steuer befreiten Anteils des Einkommens), wohingegen sie in Frankreich Anrecht auf einen Abzug, eine Befreiung oder eine Verminderung der Steuer hätten — eine Situation, die gerade durch die angefochtene Gesetzgebung verhindert werden sollte.

Die Haushalte hingegen, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein gleich hohes oder niedrigeres Einkommen habe als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner, seien in Belgien vom Vorteil der « Zusatzbeträge für Personen zu Lasten » ausgeschlossen, während sie in Frankreich kein Anrecht auf irgendeinen Steuerabzug, eine Steuerbefreiung oder eine Steuerverminderung für Personen zu Lasten hätten (s. A.1.9).

A.1.5. Zu den Rechten, die den Belgiern durch die Artikel 6 und 6bis der Verfassung garantiert würden, würden diejenigen gehören, die sich aus dem Vertrag vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, der durch das Gesetz vom 2. Dezember 1957 genehmigt wurde, ergäben, insbesondere Artikel 7, der jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verbiete, Artikel 48, der die Freizügigkeit der Personen gewährleiste, und die Artikel 52 und 53, die das Niederlassungsrecht gewährleisten würden.

Die Hindernisse zur Freizügigkeit in Europa (Titel III des Römer Vertrages), die sich aus einzelstaatlichen Finanz- und Steuerregelungen ergäben, seien als Verstoß gegen den Römer Vertrag anzusehen, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften reagiere sehr empfindlich auf steuerliche Diskriminierungen zum Nachteil von Personen, die in einem Mitgliedstaat wohnen und eine Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben würden.

A.1.6. Die durch die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 eingeführte günstige Regelung sei sowohl auf diejenigen anwendbar, die Pensionen im Sinne von Artikel 228 § 2 6° erhalten, als auch auf diejenigen, die Bezüge im Sinne von Artikel 228 § 2 6° oder 7° erhalten, jedoch nicht auf diejenigen, die keine als Bezüge im Sinne der Artikel 30 ff. EStGB 1992 geltenden Betriebsgewinne, Erträge aus freien Berufen, Stellungen oder Ämtern oder anderen gewinnbringenden Tätigkeiten erhalten.

Daraus ergebe sich unter den Nichtansässigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Diskriminierung zwischen einerseits den Lohnempfängern, Beamten, Verwaltungsratsmitgliedern von Aktiengesellschaften, aktiven Gesellschaftern von Personengesellschaften und Empfängern von als Pensionen, Renten oder als solche geltenden Zulagen, und andererseits den « Betriebsinhabern » (das heißt den Kaufleuten, Handwerkern, Landwirten, usw.), den Inhabern von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern und den Steuerpflichtigen, die andere « gewinnbringende Beschäftigungen » im Sinne der Artikel 24 ff. EStGB 1992 haben.

Die letzteren seien von den Steuervorteilen bezüglich der vom Gesamtbetrag der Nettoeinkommen abzugsfähigen Ausgaben, der Zuweisung und der Umlegung eines Anteils des Berufseinkommens auf den Ehepartner, der Besteuerung der Ehepartner und ihrer Kinder und des von der Steuer befreiten Einkommensanteils ausgeschlossen.

A.1.7. Die durch die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 auferlegte Bedingung, wonach die Lohnempfänger, die Beamten, die Verwaltungsratsmitglieder von Aktiengesellschaften, die aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften und die Empfänger von Pensionen, Renten oder als solche geltenden Zulagen, wenn sie keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, in Belgien während mindestens neun vollen Monaten im Laufe des Veranlagungszeitraums eine Berufstätigkeit ausgeübt haben müßten, um in den Vorteil des Ehequotienten, der Umlegung eines Anteils des Berufseinkommens auf den Ehepartner und der Verminderung für Pensionen und Ersatzeinkommen zu gelangen, beinhalte eine vollkommen ungerechtfertigte Diskriminierung zwischen ihnen je nach der Dauer, in der sie in Belgien eine Berufstätigkeit ausgeübt hätten.

Diese Regel sei ungenau und gebe nicht an, aufgrund welcher Kriterien die Dauer von « mindestens neun vollen Monaten » zu beurteilen sei. Gehe man beispielsweise vom Kriterium der Anzahl Arbeitstage aus, das übrigens nicht für alle Kategorien von Steuerpflichtigen zweckmäßig sei, wäre dies unangemessen, da die Monate nicht alle die gleiche Anzahl Tage aufweisen würden und die Steuerpflichtigen aufgrund eines Tages, den sie geltend machen könnten oder nicht, diskriminiert werden könnten. Bei der Berechnungsregel hätte es sich um eine Verhältnismäßigkeitsregel handeln müssen, wie es der Finanzminister ursprünglich erklärt habe.

A.1.8. Die zweite Bedingung, wonach mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkommen (belgischer oder ausländischer Herkunft) — gegebenenfalls von beiden Ehepartnern (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1) — aus Belgien stammen müßten, schaffe eine Diskriminierung zwischen Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien je nach der Höhe ihres Einkommens, zugunsten der Haushalte, die in Belgien ein einziges hohes Einkommen erhalten würden, und zum Nachteil der Haushalte, die über zwei mittlere Einkommen, das heißt eines in Frankreich und eines in Belgien, verfügen würden. Während der Gesetzgeber habe vermeiden wollen, daß gewisse Nichtansässige die gleichen Steuervorteile sowohl in Belgien als auch in ihrem Aufenthaltsland genießen würden, würden die angefochtenen Bestimmungen die Frage außer acht lassen, ob die Betroffenen wirklich in den Genuß der Vorteile des französischen Systems gelangen würden.

A.1.9. Artikel 244 bis Absatz 1 habe zum Zweck, zu vermeiden, daß die Nichtansässigen besser behandelt würden als die Ansässigen (Auszug aus dem im Namen der Finanzkommission durch H. Didden erstellten Bericht, *Parl. Dok.*, Senat 1992-1993, Nr. 591/2).

Indem Artikel 244 bis Absatz 2 genau vorsieht, daß « die Zusatzbeträge für Personen zu Lasten » (Erhöhung des steuerbefreiten Einkommensanteils) « nur dann gewährt werden, wenn der Ehepartner, der der Steuer unterliegt, die höchsten Berufseinkommen der beiden Ehepartner hat », schaffe er eine Diskriminierung je nach der Höhe des in Belgien bezogenen Berufseinkommens zwischen den Nichtansässigen, die dort keinen Haushalt beibehalten haben, insofern nur die Haushalte, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein höheres Einkommen als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner habe, in Belgien in den Vorteil der Zusatzbeträge für Personen zu Lasten gelangen könnten, wogegen sie in Frankreich Anrecht auf einen Steuerabzug oder eine Verminderung der Steuer für Personen zu Lasten hätten — eine Situation, die gerade durch die angefochtene Gesetzgebung verhindert werden sollte.

Die Haushalte hingegen, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein gleich hohes oder niedrigeres Einkommen habe als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner, seien in Belgien vom Vorteil der Zusatzbeträge für Personen zu Lasten ausgeschlossen, wogegen sie in Frankreich kein Anrecht auf irgendeinen Steuerabzug, eine Steuerbefreiung oder eine Steuerverminderung für Personen zu Lasten hätten.

#### *In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580*

A.1.10. Die Artikel 27 § 3 Absätze 1 und 2 und 28 § 3 Absatz 2 und § 4 des angefochtenen Gesetzes seien für nichtig zu erklären, insofern sie sich auf die Einkommen von 1990 bezögen und auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen Anwendung fänden, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten.

A.1.11. Artikel 30 § 1 des angefochtenen Gesetzes sei für nichtig zu erklären, insofern er die Artikel 11 bis 13 des vorerwähnten Gesetzes auf die Einkommen 1991 in Anwendung bringe.

A.1.12. Die Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 und 29 Absätze 2 und 3 des angefochtenen Gesetzes seien für nichtig zu erklären, insofern sie Anwendung fänden auf die nichtansässigen Pensionsempfänger, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, indem diese vom Vorteil des Ehequotienten und des steuerbefreiten Einkommensanteils ausgeschlossen würden.

Die Absätze 1 bis 3 von Paragraph 2 des Artikels 28 würden für die Besteuerung der Einkommen 1990, Veranlagungsjahr 1991, eine erneute Diskriminierung zwischen den nichtansässigen Pensionsempfängern, die einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, und den anderen Pensionsempfängern einführen, da diese drei Absätze dazu führen würden, daß die Diskriminierungen, die der Schiedshof bereits in seinem Urteil vom 21. November 1991 (in Sachen Ruzette und Mitkläger) verurteilt habe, rückwirkend wieder eingeführt würden.

Für die nichtansässigen Pensionsempfänger, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, erfolge die Berechnung der den Pensionsempfängern gewährten Steuerverminderung (Artikel 87 ter EStGB und 146 bis 154 EStGB 1992) ohne Berücksichtigung des Ehequotienten und der steuerbefreiten Einkommensschwelle, und dies stelle eine Diskriminierung im Vergleich zu den anderen nichtansässigen Pensionsempfängern dar, die einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten.

#### *Standpunkt des Ministerrates*

##### *Bezüglich des Interesses der Kläger, vor Gericht aufzutreten*

A.2.1. Die klagenden natürliche Personen (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 571) würden nicht das erforderliche Interesse aufweisen, da sie nicht aufzeigen würden,

1. daß sie nichtansässige Berufstätige seien, die in Belgien keinen Haushalt hätten und die nicht — gemäß ihren Behauptungen — in ihrem Aufenthaltsland über ein genügend hohes Einkommen verfügen würden, um dort in den Genuß der steuerlichen Vorteile zu gelangen, die ihnen in Belgien nicht gewährt würden; wenn nämlich angenommen werden könne, daß nichtansässige Pensionsempfänger im allgemeinen dort, wo sie sich niedergelassen hätten, kein Einkommen mehr hätten, könne man nicht von der allgemeinen Regel ausgehen, daß nichtansässige Berufstätige sich in der gleichen Lage befänden und auch nicht über ein anderes Einkommen als das in Belgien erhaltene verfügen würden, ohne eines in ihrem Aufenthaltsland zu haben;

2. daß sie zu der benachteiligten Kategorie der Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern, Steuerpflichtigen, die andere gewinnbringende Beschäftigungen hätten, gehören würden; sie würden keinerlei Angaben in bezug auf ihren Beruf liefern;

3. daß sie direkt und ungünstig durch die in Artikel 244bis Absatz 2 angeführte Regel getroffen werden könnten.

A.2.2. Die klagenden natürlichen Personen (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580) seien Lehrpersonen, Beamte oder Angestellte und würden also nicht zur Kategorie der Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern, Steuerpflichtigen, die andere gewinnbringende Beschäftigungen hätten, gehören, zu deren Nachteil die unter A.1.6 angeführte Diskriminierung bestehen würde.

Die Kläger würden ebenfalls nicht das erforderliche Interesse in bezug auf die unter A.1.7 und A.1.8 angeprangerten Diskriminierungen aufweisen, da sie nicht aufzeigen würden, daß ihr persönliches Einkommen in ihrem Aufenthaltsland nicht die erforderliche Höhe erreiche, um dort in den Genuß der im ausländischen Gesetz vorgesehenen steuerlichen Vorteile zu gelangen.

Und schließlich hätten sie — da sie nicht Pensionsempfänger seien — kein Interesse daran, sich auf die Diskriminierung zu berufen, die durch die Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 und 29 Absätze 2 und 3 des angefochtenen Gesetzes geschaffen würde (A.1.12)

A.2.3. Die klagende Vereinigung in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 weise insbesondere nicht nach, daß sie eine sowohl in der Vergangenheit als auch in der Gegenwart tatsächliche und dauerhafte Tätigkeit ausübe und daß sie ein Gemeinschaftsinteresse verfolge, das sich nicht auf die individuellen Interessen ihrer Mitglieder beschränke. Sie erfülle also nicht die Bedingungen, von denen gemäß der Rechtsprechung des Hofes das Interesse einer Vereinigung ohne Erwerbzzweck an der Klageerhebung abhängt.

#### Zur Hauptsache

A.2.4. Der Hof räume in seinem Urteil Nr. 34/91 zwar ein, daß die Unterscheidung zwischen den Nichtansässigen je nachdem, ob sie einen Haushalt in Belgien hätten oder nicht, ein objektives Kriterium darstelle und anscheinend nicht eines Zusammenhangs mit dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck entbehre, doch er habe entschieden, daß es dieser Unterscheidung an einer vernünftigen Rechtfertigung mangle, insofern sie die Kategorie der nichtansässigen Pensionsempfänger betreffe, die keinen Haushalt in Belgien hätten, während diesen Steuerpflichtigen meistens als einziges Einkommen oder jedenfalls als hauptsächlichste Einnahmequelle eine belgische Pension zur Verfügung stehe, so daß sie weder in Belgien noch im Ausland in den Genuß von Ermäßigungen oder Abzügen gelangen könnten, da sie dort nicht über ein genügend hohes Einkommen für den Abzug bedeutender Beträge verfügen würden. Dieses Argument könne jedoch nicht für die Kategorie der Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien angeführt werden, die aus Betriebsinhabern (Kaufleute, Handwerker, Landwirte, Industrielle, die keine Gesellschaft gegründet haben), Inhabern von freien Berufen usw. bestehe. Man könne nämlich nicht davon ausgehen, daß die zu dieser Kategorie gehörenden Steuerpflichtigen im allgemeinen in ihrem Aufenthaltsland nicht über ein genügend hohes Einkommen verfügen würden und somit dort nicht die steuerlichen Vorteile genießen könnten, die ihnen in Belgien verweigert würden.

A.2.5. Im übrigen sei zu berücksichtigen, daß:

— die internationalen Doppelbesteuerungsabkommen im allgemeinen vorsähen, daß die Gewinne aus Industrie- oder Handelsunternehmen sowie die Erträge aus freien Berufen und anderen selbständigen Tätigkeiten nur im Aufenthaltsland besteuert würden (siehe beispielsweise die Artikel 4 und 7 des Abkommens vom 16. März 1964 zwischen Belgien und Frankreich);

— die Nichtansässigen vom Steuergesetz unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie ein Gehalt, einen Lohn, eine Besoldung oder eine Pension belgischer Herkunft bezögen — sie würden dann gemäß Artikel 10 des erwähnten Abkommens nur in Belgien besteuert und würden folglich in Frankreich nicht in den Genuß von steuerlichen Ermäßigungen oder Abzügen gelangen, wenn diese Bezüge und Pensionen ihr gesamtes Einkommen oder den größten Teil davon bilden würden (Regel der neunmonatigen Tätigkeit und 75 Prozent des gesamten Einkommens) -, oder ob sie ein Einkommen oder Erträge als Selbständige erhalten würden - sie würden dann gemäß Artikel 7 desselben Abkommens in Frankreich besteuert, außer wenn sie in Belgien über eine feste Niederlassung verfügen würden, die sie regelmäßig benutzen würden; in diesem Fall würden das Einkommen oder die Erträge, die aus der in Belgien ausgeübten Tätigkeit stammen würden, in Belgien besteuert.

Somit rechtfertige sich, daß der Vorteil der Absätze 2 der Artikel 242 § 1 und 244 EStGB 1992 nicht auf die Kategorie der Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen usw. ausgedehnt worden sei.

A.2.6. Die in den Artikeln 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 festgelegten Bedingungen der Dauer und der Höhe des Einkommens seien in keiner Weise willkürlich. Nachdem der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, daß die Befürchtung, die steuerlichen Vorteile könnten zwei Mal gewährt werden, sich im Fall von Nichtansässigen, die Bezüge oder Pensionen ausschließlich oder fast ausschließlich belgischer Herkunft erhalten würden, nicht rechtfertigte (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S.6), vergewissere er sich somit nämlich, daß Nichtansässige tatsächlich kein oder nur ein geringes Einkommen in ihrem Aufenthaltsland beziehen würden.

Die erste Bedingung, nämlich die Dauer von neun Monaten, sei, entgegen der Behauptung der Kläger, weder vage noch ungenau; auch wenn sich hierbei in bestimmten Fällen ein Problem stellen könnte, handle es sich um ein Problem der Gesetzesauslegung und nicht um einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit.

Bei der zweiten Bedingung (mindestens 75 Prozent des gesamten Berufseinkommens) handle es sich wie bei der ersten um eine Regel, die auf alle Nichtansässigen anwendbar sei; da der Gesetzgeber nicht alle möglichen Einzelsituationen berücksichtigen könne, sei eine Bestimmung, wodurch ein Nichtansässiger aufgrund der Bedingung bezüglich der Höhe des in Belgien bezogenen Einkommens in Belgien nicht in den Vorzug der steuerlichen Vorteile, die er in seinem Aufenthaltsland ebenfalls nicht erhalten könne, gelangen könne, nicht als diskriminierend anzusehen.

A.2.7. Und schließlich würden die Kläger nicht nachweisen, daß ein Haushalt, der über zwei mittlere Einkommen, das heißt eines in Belgien und eines im Aufenthaltsland, verfüge, in diesem Land nicht in den Genuß persönlicher steuerlicher Abzüge, Befreiungen und Verminderungen gelangen könne.

A.2.8. Die in Artikel 244bis vorgesehene Regel rechtfertige sich durch die Tatsache, daß der andere Ehepartner persönlich ein Berufseinkommen beziehe. Wenn dieses Einkommen mindestens so hoch oder höher sei wie dasjenige des in Belgien arbeitenden Ehepartners, sei davon auszugehen, daß der Haushalt im Aufenthaltsland die Vorteile in Anspruch nehmen könne, die er in Belgien nicht erhalten könne.

In der Annahme, daß dies in gewissen Situationen nicht der Fall wäre, müßte man auch hier wieder berücksichtigen, daß das Steuergesetz - um seinen Zweck zu erreichen (in diesem Fall die Vermeidung der Anhäufung von steuerlichen Vorteilen) - gezwungenermaßen auf verschiedene Kriterien (in diesem Fall die Höhe des in Belgien bezogenen Einkommens) zurückgreifen müsse, die in manchen Fällen gegebenenfalls gewissen besonderen Situationen nicht mehr entsprächen.

A.2.9. Die Diskriminierung, die sich angeblich durch die Artikel 28 und 29 des angefochtenen Gesetzes ergebe, sei inexistent; Artikel 28, in dem Artikel 87ter EStGB angeführt werde, unterscheide nämlich nicht, ob die Nichtansässigen einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten oder nicht. Es liege also keine unterschiedliche Behandlung zwischen diesen beiden Kategorien vor. Artikel 29, der die in den Artikeln 146 bis 154 EStGB 1992 vorgesehenen Verminderungen anführe, sehe ausdrücklich vor, daß er auf die natürlichen Personen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, Anwendung finde, so daß die sich in dieser Lage befindlichen Pensionsempfänger ebenso wie diejenigen, die einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, diese Verminderungen in Anspruch nehmen könnten.

A.2.10. Artikel 30 § 1 hingegen beziehe sich auf das Inkrafttreten der Artikel 11, 12 und 13 des angefochtenen Gesetzes.

#### *Erwiderung der Kläger Bezüglich des Interesses*

A.3.1. Alle klagenden natürlichen Personen würden das erforderliche Interesse nachweisen, denn sie hätten ihren Aufenthaltsort in Frankreich und seien in Belgien berufstätig, entweder als Selbständige mit einer anderen Tätigkeit als derjenigen eines Verwaltungsratsmitgliedes einer Aktiengesellschaft oder eines aktiven Gesellschafters einer Personengesellschaft (Fleischer, Landwirt, selbständiger Betriebsinhaber einer Ladbroke-Wettagentur, Krankenpfleger, Optiker, selbständig Erwerbstätiger in einer Konfektionsfabrik, Gartenarchitekt, Heilgymnast) oder aber - und dies gelte für alle Kläger in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 - als Lohnempfänger oder Beamter; das Berufseinkommen, das sie aus diesen Tätigkeiten bezögen, sei in Belgien besteuert; sie verfügten weder über einen Haushalt in Belgien noch über ein genügend hohes Einkommen in Frankreich, um dort in den Genuß der Steuervorteile zu gelangen, die ihnen in Belgien verweigert würden. Die meisten von ihnen seien verheiratet und bezögen ihr gesamtes Berufseinkommen in Belgien; ihre Ehepartner bezögen keinerlei Einkommen in Frankreich. Andere Elemente werden nachstehend erwähnt (A.3.4).

A.3.2. Der Vereinigungszweck der Klägerin VoE « Union francophone des Belges à l'étranger », so wie er sich aus ihrer Satzung ergebe, bewiese zur Genüge, daß sie ein eigenes Gemeinschaftsinteresse verfolge, das sich nicht auf die individuellen Interessen ihrer Mitglieder beschränke. Sie bestehe seit 1973, und ihre Repräsentativität könne nicht bezweifelt werden; sie umfasse nämlich mehrere Dutzender effektive Mitglieder, etwa eintausendsechshundert ordentliche Mitglieder mit Aufenthaltsort im Ausland und neunundvierzig Klubs und Vereinigungen, denen wiederum mehrere tausend Belgier mit Aufenthaltsort im Ausland angeschlossen seien.

Zu ihren Mitgliedern zählten insbesondere Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen, Ämtern und Steuerpflichtige, die andere gewinnbringende Beschäftigungen hätten; diese seien entgegen den Behauptungen des Ministerrates (A.2.2) Opfer der unter A.1.6 vorgebrachten Diskriminierung.

#### *Zur Hauptsache*

A.3.3. Indem die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 gewissen Kategorien von Nichtansässigen den Vorteil der steuerlichen Abzüge und Verminderungen, die den Ansässigen gewährt würden, vorbehalten würden, würden sie insbesondere eine Diskriminierung zwischen denjenigen, die als Selbständige im eigenem Namen berufstätig seien, und denjenigen, die die gleiche Berufstätigkeit innerhalb einer Gesellschaft ausüben und hierfür Bezüge als aktiver Gesellschafter erhalten würden, schaffen.

A.3.4. Die Berufseinkommen, die die Kläger aus ihrer Berufstätigkeit bezögen, seien gemäß dem zwischen Frankreich und Belgien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in Belgien besteuert,

- entweder als Gehälter, Löhne und andere Bezüge im Sinne von Artikel 11 dieses Abkommens (für die Kläger in der Eigenschaft als Arbeitnehmer);

- oder als Geschäftsgewinne und Einkommen oder Erträge aus einer selbständigen Tätigkeit im Sinne der Artikel 4 und 7 des genannten Abkommens für die Kläger, die die Eigenschaft als Fleischer, Landwirt, selbständiger Geschäftsführer einer Ladbroke-Wettagentur, Krankenpfleger, Optiker, selbständig Erwerbstätiger in einer Konfektionsfabrik, Gartenarchitekt und Heilgymnast aufweisen und alle über eine « feste Geschäftsnielerlassung » im Sinne der vorgenannten Bestimmungen in Belgien verfügen würden.

Da die Kläger für ihr gesamtes Berufseinkommen in Belgien besteuert seien, würden sie in ihrem Aufenthaltsland nicht über ein « ausreichendes Einkommen » verfügen, um dort in den Genuß der durch die französische Gesetzgebung vorgesehenen steuerlichen Vorteile zu gelangen.

A.3.5. Das Argument des Ministerrates, wonach die vorgenannten Bestimmungen des Abkommens es rechtfertigen würden, die Steuerpflichtigen, zu denen sie gehören würden (Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen usw.), gemäß den angefochtenen Bestimmungen von Amts wegen auszuschließen, sei nicht annehmbar.

Auch wenn diese Kategorie von Nichtansässigen ohnehin die von der belgischen Gesetzgebung vorgesehenen Vorteile nicht in Anspruch nehmen könne, wenn sie in Frankreich besteuert sei, und sie somit nicht gleichzeitig die Vorteile der beiden Gesetzgebungen in Anspruch nehmen könne, so würden die angefochtenen Bestimmungen dennoch eine unzulässige Diskriminierung zum Nachteil der Kläger schaffen, indem sie von Amts wegen die in Belgien steuerbaren Steuerpflichtigen ausschließen würden, ohne zu berücksichtigen, daß sie nicht in den Genuß der Vorteile gelangen könnten, die in der Gesetzgebung ihres Aufenthaltslandes vorgesehen seien.

Insofern würden die angefochtenen Bestimmungen jeglicher vernünftigen Rechtfertigung entbehren und stünden sie in keinem Verhältnis zu dem vom Gesetzgeber angestrebten Ziel, nämlich nichtansässigen Steuerpflichtigen die Anhäufung der steuerlichen Vorteile, in deren Genuß sie gleichzeitig in Belgien und in ihrem Aufenthaltsland gelangen könnten, nicht mehr zu gestatten. In der Begründungsschrift zum angefochtenen Gesetz werde ausdrücklich anerkannt, daß das Argument, das aus der Anhäufung der durch Belgien und durch das Aufenthaltsland gewährten Vorteile abgeleitet sei, nicht stichhaltig sei, wenn das Einkommen eines Nichtansässigen, der keinen Haushalt in Belgien habe, größtenteils aus Bezügen oder Pensionen belgischer Herkunft stamme (*Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 6). Dies müsse auch für das Einkommen der selbständig Erwerbstätigen gelten.

A.3.6. Das Argument des Ministerrates, wonach der Gesetzgeber bei der Wahl eines Kriteriums nicht allen möglichen Einzelsituationen Rechnung tragen könne, reiche nicht aus, um die Bedingung der Dauer (neun Monate), die in den Artikeln 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 einer verhältnismäßigen Berechnungsregel vorgezogen worden sei, zu rechtfertigen. Man könne nämlich nicht davon ausgehen, daß die Steuerpflichtigen, die wie gewisse Kläger nach sechs Monaten ihre Arbeitsstelle verlieren oder erst ab Mai einer Berufstätigkeit nachgehen würden, Einzelfälle seien, denn mindestens 12.000 nichtansässige Steuerpflichtige befänden sich in einer der von den Klägern angeprangerten Situationen, und in Wirklichkeit sei die von der Regierung im Laufe der Vorarbeiten zum Gesetz vom 28. Dezember 1992 vorgebrachte Äußerung, wonach « diese Kriterien einsichtig und im Verhältnis angewandt werden », nicht befolgt worden.

A.3.7. Die zweite Bedingung (75 Prozent) führe eine Diskriminierung entsprechend der Höhe des Einkommens ein. So erreiche das Berufseinkommen gewisser Kläger nicht 75 Prozent des Gesamteinkommens belgischer und ausländischer Herkunft in ihrem Haushalt. Da das von ihrem jeweiligen Ehepartner in

Frankreich bezogene Einkommen niedriger sei als das besteuerebare Mindesteinkommen, würden ihre jeweiligen Haushalte ebenfalls nicht in den Genuß der in der französischen Gesetzgebung vorgesehenen steuerlichen Befreiungen, Abzüge und Verminderungen gelangen. Das gleiche gelte für jene Kläger, die Landwirte seien und deren in Frankreich bezogenes Einkommen unter dem besteuerebaren Mindestbetrag liege. Solche Situationen seien nicht die vom Ministerrat angeführten Einzelfälle, und die konkrete Anwendung der beiden strittigen Kriterien bewiese hinlänglich, daß dadurch nicht gewährleistet werden könne, daß die Steuerpflichtigen die betreffenden Vorteile in ihrem Aufenthaltsland nicht erhalten würden.

A.3.8. Artikel 244bis Absatz 2 enthalte die Diskriminierung unter den Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien, die unter A.1.4 und A.1.9 beschrieben worden sei. So seien die Berufseinkommen gewisser Kläger (die Landwirte seien) in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 571 in Belgien besteuerebar. Die Einkommen, die ihre jeweiligen Ehepartner in Frankreich bezögen, seien höher als 270 000 Franken. Sie würden also keine im belgischen Gesetz vorgesehenen steuerlichen Befreiungen, Verminderungen und Abzüge erhalten. Die Berufseinkommen ihrer Ehepartner seien jedoch niedriger als das besteuerebare Mindesteinkommen in Frankreich, so daß ihre jeweiligen Haushalte auch nicht in den Genuß der im französischen Gesetz vorgesehenen Vorteile gelangen würden (ausgehend davon, daß diese letztgenannte Kategorie von Klägern nicht von Amts wegen vom Genuß der im belgischen Gesetz vorgesehenen steuerlichen Befreiungen, Verminderungen und Abzüge ausgeschlossen sei, wie es derzeit der Fall ist (s. oben zu A.1.6)).

— B —

#### *Bezüglich der Zulässigkeit der Klagen*

B.1.1. Gemäß Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 muß in einer Klageschrift der Gegenstand der Klage angegeben werden und muß sie eine Darlegung des Sachverhalts und der Klagegründe enthalten.

Die in einer Klage angeführten Klagegründe erfüllen diese Erfordernis nur, wenn darin angegeben ist oder zu erkennen ist, gegen welche Regeln angeblich verstoßen wird, welche Bestimmungen gegen diese Regel verstoßen sollen und inwiefern diese durch die betreffenden Bestimmungen übertreten würden.

Diese Erfordernisse beruhen einerseits auf der Notwendigkeit, daß der Hof unmittelbar bei der Eingabe der Klage die genaue Tragweite der Nichtigkeitsklage bestimmen können muß, und andererseits auf dem Bemühen, den Prozeßparteien die Möglichkeit zur Beantwortung der Argumente der Kläger zu bieten, so daß es unerlässlich ist, über eine klare und eindeutige Darlegung der Klagegründe zu verfügen.

B.1.2. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 streben die Kläger die Nichtigkeitsklärung der Artikel 11, 12, 13, 27 (*partim*), 28 (*partim*), 29 (*partim*) und 30 (*partim*) des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen an. Die Klage enthält jedoch keine präzise Beschwerde auf der Grundlage des Gleichheitsprinzips gegen die Artikel 27, 28 § 3 Absatz 2 und § 4, 29 Absätze 2 und 3, sowie 30. Insofern die Klage sich gegen diese Bestimmungen richtet, ist sie nicht zulässig.

#### *Bezüglich des Interesses*

B.1.3. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erfordern, daß jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte.

#### *Bezüglich des Interesses der VoE « Union francophone des Belges à l'étranger »*

B.1.4. Wenn eine Vereinigung ohne Erwerbszweck sich auf ein kollektives Interesse beruft, ist es erforderlich, daß ihr Vereinigungszweck besonderer Art ist und sich daher vom allgemeinen Interesse unterscheidet, daß sich dieses Interesse nicht auf die individuellen Interessen der Mitglieder beschränkt, daß die angefochtene Rechtsnorm den Vereinigungszweck beeinträchtigen kann, und daß dieser Vereinigungszweck tatsächlich erstrebt wird, was nach wie vor aus der konkreten und dauerhaften Tätigkeit der Vereinigung hervorgehen soll.

B.1.5. Der Vereinigungszweck der klagenden Vereinigung besteht gemäß ihrer Satzung darin, « die im Ausland lebenden Belgier vor der öffentlichen Meinung und den Behörden in Belgien zu vertreten », indem sie insbesondere ihre « gesellschaftlichen, wirtschaftlichen, kulturellen und menschlichen » Interessen verteidigt, wahrt und fördert (Artikel 3). Dieser Vereinigungszweck unterscheidet sich vom allgemeinen Interesse und geht gleichzeitig über die individuellen Interessen der einzelnen Mitglieder der Vereinigung hinaus. Die unter A.1.2 und A.3.2 angeführten Elemente zeigen, daß die Klägerin ihren Vereinigungszweck tatsächlich durch dauerhafte Tätigkeiten verfolgt. Die angefochtenen Normen können diesen Vereinigungszweck beeinträchtigen, indem sie sich unmittelbar auf dessen Ziele beziehen. Obschon sie nicht spezifisch den Zweck verfolgt, nur die Verteidigung und die Vertretung der Nichtansässigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, zu gewährleisten, kann sie zu Recht aufgrund der Definition ihres Vereinigungszwecks deren Interessen verteidigen.

#### *Bezüglich des Interesses der klagenden natürlichen Personen*

B.1.6. Die in der Klageschrift und im Erwidierungsschriftsatz angeführten Elemente verdeutlichen zur Genüge, daß die Kläger, die belgische Steuerpflichtige und im Ausland wohnhaft sind, zu der Kategorie der Steuerpflichtigen gehören, deren Situation ungünstig und nachteilhaft durch die angefochtene Norm beeinflusst werden könnte.

#### *Zur Hauptsache*

B.2.1. Nach Darstellung der Kläger schaffen die Artikel 242 § 1 Absatz 2, 244 Absatz 2 und 244bis Absatz 2 EStGB 1992 zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, Diskriminierungen je nach der Art ihres Einkommens (B.3.2 und folgende), nach dem Maß, in dem dieses Einkommen durch die betreffenden Bestimmungen berücksichtigt wird (B.5.1 und folgende), und nach ihrer Höhe (B.6.1 und folgende sowie B.7.1 und folgende).

B.2.2. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes schließen 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 Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

#### *Bezüglich der Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992*

B.3.1. Nach Darstellung der Kläger schaffen die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 eine erste Diskriminierung zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, indem sie die betreffenden steuerlichen Vorteile nur den in Artikel 228 § 2 6° oder 7° EStGB 1992 erwähnten Beziehern von Einkommen (Bezüge und Pensionen, Renten und als Einkommen geltende

Zulagen) gewähren, unter Ausschluß der Steuerpflichtigen, die eine andere selbständige Berufstätigkeit ausüben als die Verwaltungsratsmitglieder von Aktiengesellschaften oder die aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften.

B.3.2. Diese Bestimmungen beruhen auf der Überlegung, daß kein Anlaß zu der Befürchtung besteht, ein nichtansässiger Steuerpflichtiger, der keinen Haushalt in Belgien beibehalten hat, könne gleichzeitig in seinem Aufenthaltsland und in Belgien Ermäßigungen und Abzüge erhalten, die mit seiner persönlichen und familiären Situation zusammenhängen, wenn sein Einkommen größtenteils aus Einkommen oder Pensionen belgischer Herkunft stammt (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer Nr. 717/1, S. 6). Der Gesetzgeber hat aus dieser Sicht die ungünstigste Regelung alleine auf die Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien beschränkt, die gelegentlich oder in begrenztem Maße ein Einkommen belgischer Herkunft beziehen und die den größten Anteil ihres Einkommens in ihrem Aufenthaltsland erhalten (ebenda, S. 6).

B.3.3. Der Gesetzgeber scheint der Auffassung gewesen zu sein, daß einerseits unter den Steuerpflichtigen, die im Ausland wohnhaft sind, ohne einen Haushalt in Belgien beibehalten zu haben, es nur denjenigen, die in Belgien Bezüge als Arbeitnehmer oder eine Pension erhalten, gewöhnlich unmöglich ist, in den Genuß steuerlicher Vorteile in ihrem Aufenthaltsland zu gelangen, und daß andererseits die selbständig Erwerbstätigen im allgemeinen in der gleichen Situation zusätzlich zu dem in Belgien bezogenen Berufseinkommen ein ausreichendes Berufseinkommen in ihrem Aufenthaltsland erhalten, um dort in den Genuß der besagten Vorteile zu gelangen. Was die Beziehung einer Pension belgischer Herkunft betrifft, konnte der Gesetzgeber sicherlich von einer solchen Voraussetzung ausgehen, jedoch vorbehaltlich der Prüfung der Höhe des in Belgien beziehungsweise des im Aufenthaltsland bezogenen Einkommens. Insofern der Gesetzgeber jedoch beschlossen hat, von der gleichen Voraussetzung auszugehen und somit die gleiche Prüfung auf Beamte und Arbeitnehmer auszudehnen, erläutert der Ministerrat aber nicht ausreichend den Grund, weshalb der Ausschluß der selbständig Erwerbstätigen vom Vorteil einer solchen Regelung gerechtfertigt wäre, und der Hof kann dies auch nicht erkennen. Es trifft zwar zu, daß in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, daß das Einkommen der selbständig Erwerbstätigen ausschließlich im Aufenthaltsland besteuert wird, doch dieses Element reicht nicht zur Rechtfertigung der betreffenden Unterscheidung aus. Es trifft auch zu, daß es — so wie der Ministerrat in der Verhandlung bemerkt hat — unangebracht sein kann, bei einem selbständig Erwerbstätigen, der seine Tätigkeit in verschiedenen Ländern ausübt, zu prüfen, wo er den größten Teil seiner Zeit verbringt. Doch hinsichtlich der Bestimmung des Landes, in dem jemand den größten Teil seines Einkommens bezieht (B.3.2), war es nicht notwendig, dem Kriterium der 75 Prozent dasjenige der neun Monate hinzuzufügen.

B.4. Die Beschwerde, die aus der Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen, die in ihrem eigenen Namen einer selbständigen Berufstätigkeit nachgehen, und denjenigen, die die gleiche Tätigkeit in Form einer Gesellschaft ausüben und folglich Bezüge als aktive Gesellschafter erhalten (A.3.3 *in fine*) abgeleitet ist, taucht erst im Erwidierungsschriftsatz der Kläger auf. Sie stellt einen neuen Klagegrund dar, der nur unter der in Artikel 85 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof vorgesehenen Hypothese aufgenommen werden kann, und kann somit nicht berücksichtigt werden.

B.5.1. Nach Darstellung der Kläger führen die angefochtenen Bestimmungen ferner zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Diskriminierung entsprechend der Dauer der dort ausgeübten Berufstätigkeit herbei, denn das angewandte Kriterium von neun Monaten sei unpräzise und man hätte eine Berechnung im Verhältnis zur Dauer der Berufstätigkeit in Belgien vorziehen sollen.

B.5.2. Unbeschadet der unter B.3.3 zum Kriterium der neun Monate dargelegten Anmerkungen verlangen die Verfassungsbestimmungen der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes nicht, daß der Gesetzgeber einem Grenzwert eine Regelung der verhältnismäßigen Verringerung vorzieht. Was die Ungenauigkeit des Begriffs « Monate » betrifft, ist festzuhalten, daß einerseits in diesem Kontext der Begriff « Monate » als einer festen Anzahl Tage entsprechend zu verstehen ist und daß andererseits dieser Begriff, falls er Gegenstand einer Auslegung durch die zuständigen Organe und Gerichtsbarkeiten sein sollte, nicht notwendigerweise diskriminierend wäre.

B.6.1. Nach Darstellung der Kläger führen die betreffenden Bestimmungen eine dritte Diskriminierung zwischen denselben Steuerpflichtigen herbei, da sie die Haushalte, die ein einziges hohes Einkommen in Belgien beziehen, gegenüber den Haushalten, die zwei mittlere Einkommen, davon eines in Belgien, beziehen, bevorzugen, indem sie die Gewährung der betreffenden steuerlichen Vorteile von der Bedingung abhängig machen, daß mindestens 75 Prozent des gesamten Berufseinkommens (gegebenenfalls der beiden Ehepartner (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 5)) belgischer Herkunft sein müssen; der Gesetzgeber habe nicht dem Umstand Rechnung getragen, daß diese Bestimmungen dazu führen könnten, daß nicht nur dem Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile, die im belgischen Gesetz vorgesehen sind, vorenthalten werden, obschon er nicht in den Genuß der im ausländischen Gesetz vorgesehenen Vorteile gelangt, sondern daß sie ihm gewährleistet werden, obschon er außerdem in den Genuß der im ausländischen Gesetz vorgesehenen Vorteile gelangt.

B.6.2. Indem der Gesetzgeber davon ausgeht, daß die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, ihr Recht auf im belgischen Gesetz vorgesehene steuerliche Vorteile geltend machen können, wenn ein ausreichender Teil ihres Einkommens belgischer Herkunft ist (s. B.3.1), ergreift er eine Maßnahme, die dem von ihm angestrebten Ziel entspricht, wenn er diesen Teil auf mindestens 75 Prozent festsetzt.

Wenn das Gesetz gleichzeitig Steuerpflichtige betrifft, deren Einkommenssituationen unterschiedlich sind, muß es notwendigerweise diese Verschiedenartigkeit erfassen, indem es vereinfachende Kategorien anwendet.

Die Verfassungsregeln der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes verlangen nicht, daß der Gesetzgeber die angefochtene Regel entsprechend der Einkommensstruktur der betroffenen Haushalte anpaßt oder daß er unter allen Umständen der Auswirkung der Anwendung der ausländischen Gesetzgebung Rechnung trägt, wenn er Bestimmungen über Situationen, die Elemente ausländischer Art beinhalten, erläßt.

#### *Bezüglich des Artikels 244bis EStGB 1992*

B.7.1. Nach Darstellung der Kläger schafft Artikel 244bis Absatz 2 EStGB 1992, der durch Artikel 13 des vorgenannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 eingefügt wurde, eine Diskriminierung zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, je nachdem, ob der der Steuer unterliegende Ehepartner — der durch Absatz 1 der vorgenannten Bestimmung als alleinstehende Person betrachtet wird — ein höheres oder ein niedrigeres Berufseinkommen bezieht als der Ehepartner, dessen Berufseinkommen nicht der Steuer unterliegt, da nur derjenige, der das höchste Berufseinkommen bezieht, in den Genuß der Erhöhung des steuerbefreiten Einkommensanteils für Personen zu Lasten gelangt. Der

Gesetzgeber trage nicht dem Umstand Rechnung, daß diese Bestimmungen dazu führen könnten, nicht nur dem Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile, die im belgischen Gesetz vorgesehen sind, vorzuenthalten, obschon er die im ausländischen Gesetz vorgesehenen Vorteile nicht erhalte, sondern auch ihm diese Vorteile zu gewähren, obschon er außerdem in den Genuß derjenigen gelange, die im ausländischen Gesetz vorgesehen sind.

B.7.2. Artikel 134 Absatz 2 EStGB 1992 besagt in bezug auf die Einwohner des Königreiches, daß die Erhöhungen für Personen zu Lasten vorrangig auf den Anteil des Einkommens desjenigen Ehepartners angerechnet werden, der das höchste Berufseinkommen bezieht. Diese Bestimmung beruht auf der Überlegung, daß der steuerliche Vorteil für die einem Haushalt zur Last fallenden Personen nur einem Ehepartner aus diesem Haushalt gewährt werden darf und daß dessen Bestimmung sich vernünftigerweise aus dem Vergleich zwischen der Höhe des Berufseinkommens beider Ehepartner ergeben kann. Der Gesetzgeber, der die Nichtansässigen (Artikel 244 bis EStGB 1992) und die Ansässigen (Artikel 128 4<sup>o</sup> desselben Gesetzbuches) in steuerlicher Hinsicht auf gleiche Weise zu behandeln gedenkt, falls nur einer der Ehepartner ein Einkommen bezieht, das der Besteuerung der Nichtansässigen unterliegt, während der andere Ehepartner ein Einkommen belgischer oder ausländischer Herkunft bezieht, das gemäß Abkommen von der Steuer befreit ist (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 7; Bericht, *Parl. Dok.*, Senat, Nr. 591/2, S. 38), ergreift eine der Zielsetzung entsprechende Maßnahme, indem er nur demjenigen der Ehepartner, der der Steuer unterliegt und der das höchste Berufseinkommen erhält, den Vorteil der Erhöhungen für Personen zu Lasten gewährt.

*Bezüglich des Artikels 28 § 2 Absätze 1 bis 3 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992*

B.8.1. Artikel 28 ist eine Übergangsbestimmung, um die durch die Artikel 244 und 244 bis eingeführte Regelung des Steuerjahres 1992 auf das Steuerjahr 1991 zur Anwendung zu bringen (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 7).

B.8.2. Der Hof stellt fest, daß Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 sich auf die Gewährung von in Artikel 87 ter EStGB vorgesehenen Verminderungen für Pensionen und Ersatzeinkommen bezieht. Die Kläger scheinen dieser Bestimmung — sowie offenbar Artikel 29 Absatz 3, der sich auf die Artikel 146 bis 154 EStGB 1992 bezieht, die von den Klägern angeführt werden und deren Gegenstand demjenigen des vorgenannten Artikels 87 ter entspricht — vorzuwerfen, daß sie rückwirkend die Diskriminierung zwischen Pensionsempfängern, die der Hof in seinem Urteil Nr. 34/91 getadelt hatte, wieder einführt.

B.8.3. Es stimmt, daß die durch das angefochtene Gesetz festgelegte Regelung zur Berechnung der Steuer für gewisse nichtansässige Pensionsempfänger, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, weniger günstig ist als diejenige, die sich aus der Nichtigerklärung der Bestimmungen, wodurch sie nicht in den Genuß der Regelung für Nichtansässige mit weiterem Haushalt in Belgien gelangen konnten, durch das obengenannte Urteil Nr. 34/91 ergab. Dazu müssen sie nunmehr tatsächlich Pensionen belgischer Herkunft in Höhe der Mindestbeträge erhalten, die — übergangsweise, doch in ähnlicher Weise wie diejenigen, die durch die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 festgesetzt wurden — nicht nur durch Artikel 28 § 3 Absatz 2 sondern auch durch Artikel 27 § 3 Absatz 2 festgesetzt wurden.

B.8.4. Die Nichtigerklärung durch Urteil Nr. 34/91 der Gesetzesbestimmungen, die es den nichtansässigen Pensionsempfängern, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, verwehren, in den Genuß des für die nichtansässigen Pensionsempfänger, die dort einen Haushalt beibehalten haben, vorgesehenen Systems zu gelangen, obwohl sie in den meisten Fällen « als einziges Einkommen oder immerhin als Haupteinkommen ein belgisches Ruhegehalt » hatten (Urteil Nr. 34/91, 2.B.6), ist an und für sich nicht geeignet, es dem Gesetzgeber zu verbieten, späterhin Gesetzesbestimmungen zu verabschieden, die den Genuß der betreffenden Vorteile von bestimmten Bedingungen abhängig machen.

Im vorliegenden Fall bieten die durch die angefochtenen Übergangsbestimmungen festgesetzten Bedingungen des Mindestbetrags und der Dauer wegen ihrer Beschaffenheit die Gewähr dafür, daß die genannten Vorteile — übrigens gemäß der Zielsetzung des Gesetzgebers — denjenigen der Betroffenen vorbehalten bleiben, die als hauptsächliche oder einzige Einnahmequelle über eine belgische Pension verfügen; unter Vorbehalt der unter B.9 angeführten Erwägungen halten sie aus den unter B.5.1, B.5.2, B.6.1 und B.6.2 in bezug auf die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit stand.

*Bezüglich der Artikel 27 § 3 Absatz 2 und 28 § 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992*

B.9. Die Artikel 27 § 3 Absatz 2 und 28 § 3 Absatz 2 sehen übergangsweise für das Steuerjahr 1991 gleiche Regeln vor, wie sie in den Artikeln 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 festgelegt sind. Sie müssen aus den gleichen Gründen wie unter B.3.3 angeführt und im gleichen Maße für nichtig erklärt werden.

*Bezüglich des Artikels 30 § 1 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992*

B.10. Artikel 30 § 1 des vorgenannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 muß für nichtig erklärt werden, insofern er das Inkrafttreten der Bestimmungen von Artikel 11 und 12 desselben Gesetzes, die sich auf die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 beziehen, regelt.

Aus diesen Gründen,

Der Hof

erklärt die Artikel 11, 27 § 3 Absatz 2 und 28 § 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen sowie Artikel 12 desselben Gesetzes insofern, als er sich auf Absatz 2 von Artikel 244 EStGB 1992 bezieht, für nichtig;

erklärt Artikel 30 § 1 des vorgenannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 insofern für nichtig, als er das Inkrafttreten der Bestimmungen der Artikel 11 und 12 desselben Gesetzes, die sich auf die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 beziehen, regelt;

weist die Klagen im übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 26. April 1994.

Der Kanzler,  
H. Van der Zwalmen.

Der Vorsitzende,  
M. Melchior.