

Avis officiels

Commission bancaire et financière

Agrément. Retrait, p. 28328. — Retraits de l'agrément de sociétés de bourses, p. 28328. — Liste des banques, p. 28329. — Liste des caisses d'épargne privées, p. 28329.

Services du Premier Ministre

Avis du 2 octobre 1991 relatif à l'agrément d'organisations syndicales. Exécution de la loi du 19 décembre 1974 organisant les relations entre les autorités publiques et les syndicats des agents relevant de ces autorités, p. 28329.

Ministère des Affaires économiques

Indice des prix à la production industrielle du mois d'octobre 1991, p. 28330.

Ministère de l'Intérieur et de la Fonction publique

25 novembre 1991. Cartes de presse. Renouvellement quinquennal. Mesures transitoires, p. 28330.

Ministère de la Justice

Ordre judiciaire, p. 28330.

Ministère des Finances

Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines. Aliénation d'immeubles domaniaux. Publications faites en exécution de la loi du 31 mai 1923, p. 28331.

Ministère de la Santé publique et de l'Environnement

Circulaire n° 370 du 24 octobre 1991. Modalités d'application du Règlement (CEE), n° 1734/88 du Conseil concernant les exportations et importations communautaires de certains produits chimiques dangereux; p. 28332.

Officiële berichten

Commissie voor het Bank- en Financiewezen

Erkenning. Schrapping, bl. 28328. — Schrappingen van de erkenning van beursvennootschappen, bl. 28328. — Lijst der banken, bl. 28329. — Lijst der privé-spaarkassen, bl. 28329.

Diensten van de Eerste Minister

Bericht van 2 oktober 1991 over de erkenning van vakorganisaties. Uitvoering van de wet van 19 december 1974 tot regeling van de betrekkingen tussen de overheid en de vakbonden van haar personeel, bl. 28329.

Ministerie van Economische Zaken

Indexcijfer der industriële productieprijzen van de maand oktober 1991, bl. 28330.

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Openbaar Ambt

25 november 1991. Persdocumenten. Vijfjaarlijkse hernieuwing. Overgangsmaatregelen, bl. 28330.

Ministerie van Justitie

Rechterlijke Orde, bl. 28330.

Ministerie van Financiën

Administratie van de BTW, registratie en domeinen. Vervreemding van onroerende goederen. Bekendmakingen gedaan ter uitvoering van de wet van 31 mei 1923, bl. 28331.

Ministerie van Volksgezondheid en Leefmilieu

Omzendbrief nr. 370 van 24 oktober 1991. Toepassingsmodaliteiten van Verordening (EEG) nr. 1734/88 van de Raad van 16 juni 1988 betreffende de uitvoer uit en de invoer in de Gemeenschap van bepaalde chemische stoffen, bl. 28332.

LOIS, DÉCRETS, ORDONNANCES ET RÈGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

COUR D'ARBITRAGE

F. 91 — 3716

[C — 21321]

Arrêt n° 34/91 du 21 novembre 1991

Numéro de rôle : 215

En cause : le recours en annulation de l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, introduit par B. Ruzette et consorts.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents I. Pétry et J. Delva et des juges D. André, F. Debaedts, K. Blanckaert, L. François et P. Martens,

assistée par le greffier H. Van der Zwalmen, présidée par le président I. Pétry, après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet

Par une requête du 28 juin 1990 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le même jour, l'annulation de l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales (*Moniteur belge* du 29 décembre 1989) en tant qu'il intègre au Titre V du code des impôts sur les revenus les nouveaux articles 149 et 150, § 1er et § 2, est demandée par

1. Baudouin Ruzette, capitaine-commandant à la retraite, la Belle Bastide, 83830 Bargemon, France;
2. Franz Figue, fonctionnaire retraité, avenue des Caillols, 14, 13012 Marseille, France;

3. André Bayot, diplomate retraité, rue Lalo, 10, 75110 Paris, France;

4. l'association sans but lucratif Fédération des Préretraités et Retraités - Federatie van Bruggepensioneerden en Gepensioneerden (en abrégé (F.P.R. - F.B.G.) dont le siège social est situé à 1000 Bruxelles, rue d'Arenberg, 44/23, agissant notamment pour ses affiliés suivants :

- l'Association (de fait) des Anciens Fonctionnaires et Agents du Congo, A.F.A.C.;
- l'Association (de fait) des Bénéficiaires et Ayants-Droits aux Pensions Otraco-Afrique - Vereniging der Belang- en Rechthebbenden op de Pensioenen Otraco-Afrika, O.T.R.A.C.O.;
- le Groupement de Défense Sociale d'Outre-Mer G.D.S.O.M. — Vereniging voor Sociaal Verweer Overzee, V.V.S.V.O. (association de fait);
- la Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics, C.O.S.O.P., a.s.b.l.;
- l'Association (de fait) Administration-Université pour la formation permanente, A.N.A.U.;
- l'Alumni Vormingsprogramma's Overheidsdienst, A.V.O. (association de fait);
- l'Association (de fait) des Fonctionnaires généraux, A.F.G.;
- le Comité National de Défense des Pensionnés des Services Publics - Nationaal Verdedigingscomité van de Gepensioneerden van de Openbare Diensten (association de fait);

5. l'association sans but lucratif Union Francophone des Belges à l'Étranger, U.F.B.E., dont le siège social est situé à 5000 Namur, avenue Lemaître, 44 et son secrétariat à 1040 Bruxelles, avenue des Arts, 19F.

II. La procédure

Par ordonnance du 20 juin 1990, 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.

En date du 5 juillet 1990, les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu à faire application des articles 71 et 72 de la loi organique de la Cour.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 septembre 1990 et remises aux destinataires les 14 et 17 septembre 1990.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 15 septembre 1990.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi, 16, à 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 29 octobre 1990.

Conformément à l'article 89 de la loi organique, copies de ce mémoire ont été transmises par lettres recommandées à la poste le 27 novembre 1990, remises à leurs destinataires le 28 novembre 1990.

Les requérants ont fait parvenir au greffe un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 27 décembre 1990.

Par suite de l'accession à la présidence de Madame I. Pétry, le juge P. Martens a été désigné pour compléter le siège, par ordonnance du 16 janvier 1991.

Par ordonnance du 2 juillet 1991, la Cour a décidé que l'affaire est en état et a fixé la date de l'audience au 25 septembre 1991.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties, et celles-ci et leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 15 juillet 1991 remises aux destinataires le 16 juillet 1991.

A l'audience du 25 septembre 1991

— ont comparu :

Me M. Vandemeulebroeke, avocat du barreau de Bruxelles, pour les requérants;

Me M. Mahieu, pour le Conseil des ministres;

— les juges D. André et F. Debaedts ont fait rapport, respectivement en français et en néerlandais;

— Me Marc Vandemeulebroeke et Me M. Mahieu ont été entendus;

— l'affaire a été mise en délibéré.

Par ordonnances du 28 novembre 1990 et du 22 mai 1991, la Cour a prorogé le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu respectivement jusqu'au 28 juin 1991 et jusqu'au 28 décembre 1991.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique du 6 janvier 1989, qui concernent l'emploi des langues devant la Cour.

III. La norme querellée

1. L'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 remplace intégralement le titre V du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.) et y insère les nouveaux articles 139 à 152 du C.I.R. relatifs à l'impôt des non-résidents (I.N.R.). Cette disposition est d'application à dater de l'exercice d'imposition 1991.

Les griefs imputés par les requérants à la législation nouvelle concernent les seuls articles 149 et 150, § 1er et § 2 nouvellement introduits dans le C.I.R. par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989.

L'article 149 nouveau du C.I.R. dispose ce qui suit :

« Art. 149 § 1er. Sont seuls déductibles de l'ensemble des revenus nets visés à l'article 143 :

1^o les quatre-vingt centièmes des rentes alimentaires ou des capitaux en tenant lieu, visés à l'article 71, § 1er, 3^o, pour autant que le bénéficiaire de la rente soit un habitant du royaume;

2^o les libéralités payées aux institutions belges visées à l'article 71, § 1er, 4^o, a à h, 5^o et 10^o;

3^o les redevances et la valeur des charges y assimilées visées à l'article 71, § 1er, 6^o, pour autant que lesdites sommes se rapportent à un immeuble sis dans le pays.

§ 2. Par dérogation aux dispositions figurant au § 1er, sont déductibles, lorsqu'un contribuable visé à l'article 139, 1^o, 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 :

a) à l'article 71, § 1er, 3^o, lorsque le bénéficiaire de la rente n'est pas un habitant du royaume;

b) à l'article 71, § 1er, 6^o, lorsque le droit d'emphytéose ou de superficie ou tout autre droit immobilier similaire porte sur des propriétés foncières sises à l'étranger. »

L'article 150 nouveau du C.I.R. dispose ce qui suit :

« § 1er. Dans les cas visés à l'article 143, 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.

§ 2. Par dérogation aux dispositions du § 1er, l'impôt est calculé suivant les règles prévues au titre II, chapitre III 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, quand le contribuable a maintenu un foyer d'habitation en Belgique durant toute la période imposable. »

Il convient d'ajouter que la loi-programme du 28 décembre 1990 (*Moniteur belge* du 29 décembre 1990, p. 24457), intervenue après le dépôt des mémoires des parties, a modifié, par son article 10, l'article 150, § 1er, précité.

Cette modification permet aux non-résidents de bénéficier des réductions prévues à l'article 87ter du C.I.R., à savoir notamment la réduction pour pension et pour revenus de remplacement.

2. La catégorie des contribuables « résidents » en Belgique peut revendiquer l'application des règles du titre II, chapitre III du C.I.R. et des articles 1 à 8 de la loi du 7 décembre 1988, c'est-à-dire :

— la taxation séparée des revenus des conjoints et l'application d'un quotient conjugal (art. 1 à 5 de la loi du 7 décembre 1988),

— l'exemption d'impôts pour l'isolé (à concurrence de 165 000 F), pour chaque conjoint (à concurrence de 130 000 F) et pour les enfants à charge, et en outre pour les veufs et veuves et pour les handicapés (art. 6 de la loi du 7 décembre 1988),

— le calcul de l'impôt par tranche de revenus (art. 7 de la loi du 7 décembre 1988),

— l'indexation automatique des montants repris au C.I.R. (art. 8 de la loi du 7 décembre 1988),

— la réduction applicable aux pensions, revenus de remplacement, prépensions, etc. (art. 87ter du C.I.R.),

— les bonifications en cas de versements anticipés de l'impôt (art. 93bis du C.I.R.).

3. Depuis l'entrée en vigueur des dispositions attaquées, sont seuls applicables aux contribuables non-résidents les articles 7, § 1er, et 8 de la loi du 7 décembre 1988. Le premier concerne le tarif de l'impôt, le second, l'indexation automatique des montants exprimés en francs. En revanche, les avantages énumérés au point 2 ci-dessus sont écartés. Les seules déductions qui sont encore applicables aux non-résidents sont limitées aux dépenses prévues au 1^o, au 2^o et au 3^o de l'article 149, § 1er.

4. Toutefois, le second paragraphe de l'article 149 permet aux non-résidents qui ont maintenu en Belgique un foyer d'habitation d'opérer les mêmes déductions que les résidents, à la seule exception des dépenses visées aux points a) et b) du même article. Le second paragraphe de l'article 150 leur permet en outre de profiter des exemptions et déductions prévues par la loi du 7 décembre 1988. Cette catégorie de non-résidents bénéficie donc des avantages énumérés au point 2 ci-avant.

5. En enlevant aux contribuables belges relevant de l'I.N.R., mais qui n'ont pas de foyer d'habitation en Belgique durant la période imposable, le bénéfice des avantages fiscaux précités, le législateur belge a remanié la législation relative à l'I.N.R., dans le cadre plus général des objectifs qu'il estimait devoir poursuivre en adoptant la loi du 22 décembre 1989 à savoir : la prévention de la fraude fiscale, l'amélioration de la perception de l'impôt et la modification de sa structure (Doc. parl., Sénat, sess. 1989-1990, 806/1, Exposé des motifs p. 82; rapport fait au nom de la Commission des finances, idem, 806/3, pp. 4 et 106).

De manière plus précise, le législateur a déclaré vouloir empêcher qu'un contribuable de l'I.N.R. ne bénéficie à la fois d'abattements et de déductions, liés à sa situation personnelle ou familiale, dans son pays d'accueil et en Belgique (Rapport Commission des Finances, Doc. Chambre 1989-1990, 1026/5, p. 89 et compte-rendu analytique Chambre, 1989-1990, 20 décembre 1989, p. 375).

IV. En droit

Quant à la recevabilité

a) La capacité pour agir de la quatrième requérante, l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G.

1.A.1. Le Conseil des ministres conteste la capacité à agir de la quatrième requérante, l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G., dans la mesure où cette personne morale déclare agir au nom de sept associations de fait. Selon le Conseil des ministres, il est constant que la capacité d'agir en justice est liée à l'acquisition de la personnalité juridique. La partie requérante ne saurait donc agir au nom d'associations de fait, et ce d'autant moins qu'il est de jurisprudence et de doctrine constantes que les groupements non personnifiés ne peuvent être, comme tels, membres d'une a.s.b.l.

Le Conseil des ministres conteste encore la qualité à agir de la quatrième requérante en ce que la recevabilité de son recours est subordonnée à la vérification de son objet social tel qu'il est défini dans ses statuts et à la régularité des décisions qui auraient été prises par son conseil d'administration en vue d'introduire l'actuel recours. Les documents cités et visés par l'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage n'ont pas été joints à la requête et n'ont été produits qu'en partie à la date de la rédaction du mémoire du Conseil des ministres, affirme celui-ci.

1.A.2. Dans son mémoire en réponse, après avoir rappelé que les diverses associations de fait ou de droit dont il est question ont fait appel à elle pour défendre leurs intérêts à ses côtés, la quatrième requérante s'en réfère à justice pour ce qui est de la validité de la représentation des sept associations précitées. Elle fait également valoir que l'article 3, 2^o, 3^o, 4^o, 5^o, de ses statuts décrit un objet social dans lequel l'action menée par lesdites associations entre parfaitement. Un extrait de la délibération par laquelle le conseil d'administration a décidé, à l'unanimité, d'introduire le présent recours est, par ailleurs, joint au dossier. Enfin, la quatrième requérante, qui compte une trentaine d'associés fondateurs et plus de huit cents adhérents individuels, estime que sa représentativité ne saurait être contestée.

1.B.1. Aux termes de l'article 3, 3^o, de ses statuts, la quatrième requérante compte, parmi son objet social la « représentation de ses membres devant les autorités judiciaires (...) ». Aux termes de l'article 4 de ces mêmes statuts, l'association est uniquement composée de personnes physiques préretraitées ou retraitées ou « de toute personne morale formant groupement de préretraités ou de retraités. »

Il résulte des dispositions statutaires précitées que l'a.s.b.l. n'a pas la capacité d'agir, d'une part, au nom d'associations de fait, lesquelles ne peuvent être membres de l'a.s.b.l. requérante ni, d'autre part, au nom de l'a.s.b.l. la Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics, dont aucun élément du dossier ne démontre qu'elle forme un groupement de préretraités ou de retraités, seul groupement susceptible d'être membre de ladite quatrième requérante.

Le recours introduit par la quatrième requérante en tant qu'elle agit au nom des sept associations précitées est, dès lors, irrecevable.

1.B.2. La Cour constate par ailleurs que l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G. a joint au dossier qu'elle a déposé à l'audience la copie intégrale du procès-verbal de la réunion de son conseil d'administration et tous les documents permettant à la Cour de vérifier que les exigences légales ont été respectées. Ainsi, le recours est-il recevable, en tant qu'il est exercé en nom propre par l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G.

b) La capacité pour agir de la cinquième requérante, l'a.s.b.l. U.F.B.E.

1.B.3. Dans l'ordonnance de mise en état, la Cour a constaté que la cinquième requérante avait introduit son recours au nom de l'a.s.b.l. « Union francophone des Belges à l'étranger » alors que la copie des statuts publiés au *Moniteur belge* et qu'elle a déposée concerne l'a.s.b.l. l'« Union des Belges à l'étranger ».

A l'audience, la cinquième requérante a déposé l'extrait du *Moniteur belge* faisant état de la conversion de la dénomination « Union des Belges à l'Étranger » en « Union francophone des Belges à l'étranger ». En revanche, la Cour constate qu'elle ne dispose pas du procès-verbal de la délibération par laquelle l'organe compétent de la cinquième requérante aurait pris la décision d'introduire le présent recours.

Le recours introduit par la cinquième requérante est, dès lors, irrecevable.

c) L'intérêt

1.A.3. Pour justifier de leur intérêt à agir, les trois premiers requérants se déclarent retraités (pensionnés) ou préretraités (prépensionnés), domiciliés à l'étranger et soumis à l'I.N.R. en raison des revenus qu'ils perçoivent en Belgique.

Selon le Conseil des ministres, cette seule affirmation ne peut suffire à justifier l'intérêt qu'auraient ces parties à solliciter l'annulation de l'article 149 du C.I.R. Ces dispositions ont pour effet de ne pas leur permettre de déduire certaines dépenses visées à l'article 71 du C.I.R. Or, affirme le Conseil des ministres, ces parties requérantes ne produisent aucun élément permettant d'établir qu'en fait, elles opèrent de telles dépenses dans leur pays de résidence et qu'en outre, elles ne bénéficient pas d'une déduction correspondante dans le pays de leur résidence.

1.A.4. Dans leur mémoire en réponse, les requérants estiment que le Conseil des ministres ne peut admettre que, tout à la fois, ils ont intérêt à agir en annulation de l'article 150, § 1 et § 2, du C.I.R. et qu'ils n'ont pas d'intérêt en ce qui concerne l'article 149 du même code alors que, selon eux, l'application de cette disposition constitue un préalable obligé au calcul de l'impôt prévu par l'article 150.

En ce qui concerne l'absence de preuve des dépenses déductibles dans leur pays de résidence, les requérants estiment que cette preuve ne doit pas être apportée puisque la corrélation pour les non-résidents n'ayant pas maintenu de foyer d'habitation en Belgique entre les avantages fiscaux admis en Belgique et ceux éventuellement reconnus à l'étranger n'est pas prévue dans la loi critiquée.

1.B.4. L'article 107ter de la Constitution dispose : « ... La Cour peut être saisie par toute autorité que la loi désigne, par toute personne justifiant d'un intérêt ou, à titre préjudiciel, par toute juridiction. »

Aux termes de l'article 2, 2°, de la loi spéciale précitée, les recours en annulation peuvent être introduits « par toute personne physique ou morale justifiant d'un intérêt ... »

L'intérêt requis existe dans le chef de toute personne dont la situation pourrait être directement et défavorablement affectée par la norme attaquée.

S'agissant des trois premiers requérants

1.B.5. Les éléments figurant dans la requête font suffisamment apparaître que les trois premiers requérants relèvent de la catégorie des contribuables dont la situation pourrait être directement et défavorablement affectée par la norme attaquée puisque, résidant à l'étranger, ils se voient enlever certains avantages fiscaux.

La Cour constate par ailleurs que ces requérants ne perdent pas leur intérêt à agir du fait des modifications apportées par l'article 10 de la loi-programme du 28 décembre 1990 à la loi-programme du 22 décembre 1989, ces modifications ne faisant, en effet, disparaître que partiellement les griefs invoqués dans la requête.

S'agissant de la quatrième requérante agissant en son nom propre

1.B.6. La Cour constate que l'objet social de l'a.s.b.l. F.P.R.-F.B.G., défini à l'article 3, 2°, 3°, 4°, 5°, de ses statuts, répond aux conditions d'intérêt exigées par la Cour pour qu'une personne morale introduise valablement un recours devant elle.

Quant au fond

2.A.1. Les parties requérantes invoquent un moyen unique, tiré de la violation de l'article 6 de la Constitution. Cependant, à l'appui de ce moyen, elles soutiennent aussi que l'article incriminé de la loi du 22 décembre 1989 violerait diverses conventions internationales conclues par la Belgique en vue de prévenir la double imposition, ainsi que les articles suivants du Traité de Rome du 25 mars 1957 instituant la Communauté économique européenne : 7 (prohibition de toute discrimination fondée sur la nationalité), 48 (libre circulation des travailleurs), 52 (liberté d'établissement) et 53 (prohibition de toutes nouvelles restrictions à la liberté d'établissement).

Afin d'illustrer la différence de taxation introduite par les dispositions attaquées, les requérants fournissent les chiffres suivants :

1. Ancien régime de taxation

(exercice 1990, revenus de 1989) :

Impôt dû par un isolé pour une pension annuelle imposable de

240 000 F : 0 F

360 000 F : 9 451 F

500 000 F : 68 701 F

800 000 F : 215 103 F

Impôt dû par un ménage pour une pension annuelle imposable de

360 000 F : 0 F

500 000 F : 10 451 F

800 000 F : 137 048 F

2. Nouveau régime de taxation

(exercice 1991, revenus de 1990) :

Impôt dû sur :

240 000 F : 60 150 F

360 000 F : 100 750 F

500 000 F : 182 250 F

800 000 F : 294 300 F

Quatre inégalités résulteraient selon les requérants de l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 et rendraient celle-ci contraire à l'article 6 de la Constitution.

2.A.2. Tout d'abord, il y aurait une inégalité entre les requérants et les retraités et préretraités non assujettis à l'I.N.R. Ces derniers, en effet, bénéficient d'avantages fiscaux dont sont exclus les requérants. Ceci est particulièrement vrai pour les pensionnés dont les revenus de pension, en vertu de certaines conventions préventives de double imposition ou en l'absence de telles conventions, ne sont imposés qu'en Belgique.

Après avoir rappelé le sens du principe d'égalité et la jurisprudence de la Cour en cette matière, le Conseil des ministres constate que la différenciation critiquée, à savoir la qualité de résident ou de non-résident est un critère objectif. Ce caractère objectif, poursuit le Conseil des ministres, n'est pas mis en cause par la circonstance que certains non-résidents ne bénéficieraient pas, dans le pays où ils résident, des avantages dont d'autres résidents, établis dans un autre Etat, bénéficieraient dans cet Etat de résidence.

2.A.3. Une deuxième inégalité de traitement frapperait les requérants par rapport aux pensionnés et prépensionnés de retraite relevant de l'I.N.R. ayant un foyer d'habitation en Belgique.

Le Conseil des ministres ne conteste pas que les dispositions attaquées ont introduit, au sein de l'ancienne catégorie des « non-résidents », deux nouvelles sous-catégories, à savoir celles des « non-résidents purs et simples » et celle des « non-résidents ayant maintenu un foyer d'habitation en Belgique ». Cependant, selon lui, cette distinction est objective et raisonnable en soi et se justifie par le but poursuivi par le législateur.

2.A.4. Une troisième discrimination frapperait les requérants par rapport aux non-résidents sans foyer d'habitation en Belgique, mais résidant dans un Etat qui leur réserverait des avantages fiscaux.

Le Conseil des ministres considère, d'abord, que les requérants 1 à 3 ne justifient pas d'un intérêt personnel à soutenir ce moyen, à défaut pour eux d'établir leur situation fiscale exacte dans l'Etat où ils résident.

A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que le principe constitutionnel d'égalité n'impose pas au législateur belge d'établir, au sein de la catégorie abstraite des non-résidents, des distinctions fondées sur des situations dont la disparité résulte de l'application de règles de droit international conventionnel, domaine qui échappe à sa compétence.

2.A.5. Une quatrième discrimination enfin est alléguée par les requérants, discrimination qui les affecterait face aux préretraités conventionnels. Ces derniers, du fait de la perception d'allocations de chômage, ne relèvent pas de l'I.N.R. Ils bénéficient donc pleinement des avantages fiscaux refusés aux requérants.

Le Conseil des ministres estime que le moyen n'est pas fondé dans la mesure où les dispositions attaquées n'opèrent pas par elles-mêmes la distinction critiquée par les requérants. En réalité, c'est dans l'article 140 nouveau du C.I.R., lequel n'est pas visé par le recours en annulation, que résiderait, dans la thèse des requérants, ce que le Conseil des ministres conteste, le fondement de la discrimination.

2.A.6. Enfin, les requérants soulèvent la contrariété de l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 avec une série de dispositions du Traité de Rome et avec plusieurs conventions internationales.

Sur la compatibilité des articles 149 et 150 du C.I.R. avec l'article 6 de la Constitution

2.B.1. La Cour constate que les moyens font référence à la situation des pensionnés non-résidents qui n'ont pas de foyer d'habitation en Belgique. Ces moyens indiquent en quoi, quant à cette situation, les dispositions attaquées violent l'article 6 de la Constitution. Il y a dès lors lieu d'examiner le recours en tant qu'il allègue une discrimination que les dispositions entreprises créeraient au détriment de cette catégorie de pensionnés.

2.B.2. La règle constitutionnelle de l'égalité des Belges devant la loi n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. 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.

Sur l'interprétation de la notion de foyer d'habitation

2.B.3. Le régime fiscal de l'impôt des non-résidents tel qu'il a été réformé par la loi du 22 décembre 1989 distingue désormais deux catégories de contribuables parmi les non-résidents personnes physiques : ceux qui maintiennent un foyer d'habitation en Belgique pendant toute la période imposable et ceux qui ne maintiennent pas un foyer d'habitation en Belgique durant la même période.

En l'absence d'une définition légale de la notion de foyer d'habitation, notion qui doit nécessairement être distincte de celle de « domicile fiscal » puisque relative à l'impôt des non-résidents, il faut notamment, pour interpréter cette notion, tenir compte de celle de « foyer d'habitation permanent » telle qu'elle est définie par le droit conventionnel auquel la législateur belge a, pour partie, emprunté la notion de foyer d'habitation.

L'expression « foyer d'habitation permanent » à l'article 4, § 2, des conventions modèles de l'O.C.D.E. est comprise comme le lieu où le contribuable vit normalement, le cas échéant avec sa femme et ses enfants qu'il rejoint après chacun de ses déplacements professionnels et où, éventuellement, il a son ménage.

Pour rencontrer la situation précise qui fait l'objet de la discussion — celle de la qualité de non-résident — il faut ajouter à cette définition du droit conventionnel que le « maintien d'un foyer d'habitation en Belgique », au sens de la loi belge, ne peut être envisagé que si la plupart des autres aspects du domicile fiscal de droit commun (séjour permanent, centre des intérêts vitaux, professionnels et économiques) font défaut en Belgique. Si la dissociation de ces deux éléments peut susciter des difficultés de preuve, il convient cependant d'admettre qu'en raison de la mobilité caractérisant les modèles de vie et de travail contemporains, en raison de la répartition géographique et de la dispersion des éléments résidentiels, le législateur belge a pu officiellement reconnaître certaines situations de foyer d'habitation en Belgique dans le statut fiscal des non-habitants du royaume.

En ce sens, il faut considérer que les non-résidents maintenant un foyer d'habitation en Belgique sont ceux qui y maintiennent une habitation normale et effective du ménage, tout en gardant dans un autre Etat, le centre de leurs intérêts vitaux.

Sur la compatibilité avec l'article 6 de la Constitution de la distinction entre non-résidents ayant un foyer d'habitation en Belgique et ceux qui n'en n'ont pas

2.B.4. En adoptant les dispositions attaquées, le législateur avait pour but de ne plus permettre aux non-résidents de cumuler les avantages fiscaux dont ils peuvent bénéficier à la fois en Belgique et à l'étranger. Pour atteindre cet objectif, il a substitué au critère de personnalité de l'impôt celui de la territorialité des revenus, faisant ainsi en sorte que seul l'Etat de résidence, et non celui de la source des revenus, tienne compte de la situation personnelle et familiale des non-résidents.

En vertu des articles 149, § 1er, et 150, § 1er, du C.I.R., tels qu'ils ont été modifiés par la disposition attaquée, les non-résidents ne peuvent plus opérer aucune déduction et ils ne bénéficient d'aucun abattement, à l'exception des trois déductions prévues au 1^o, au 2^o et au 3^o de l'article 149, § 1er.

Toutefois le second paragraphe de l'article 149 et le second paragraphe de l'article 150 maintiennent le bénéfice des déductions et abattements précités en faveur des contribuables qui, tout en ayant à l'étranger le siège de leur fortune et le centre de leurs intérêts, conservent en Belgique un lieu où ils demeurent normalement avec leur famille.

2.B.5. La distinction qui est ainsi faite entre deux catégories de non-résidents repose sur un critère objectif et elle ne paraît pas sans rapport avec le but poursuivi. Elle manque cependant de justification raisonnable lorsqu'elle touche une catégorie de contribuables objectivement déterminée qui ne peut se trouver dans la situation de cumul que le législateur a voulu empêcher et lorsqu'elle aboutit à prélever à leur détriment un impôt qui excède leurs facultés contributives.

2.B.6. La discrimination que dénoncent les requérants concerne une catégorie de contribuables objectivement déterminée : ceux qui, bénéficiant d'une pension de retraite belge, sont établis entièrement à l'étranger. Les chiffres cités sub. 2.A.1. par les requérants et non contredits par le Conseil des ministres révèlent des écarts considérables selon que les avantages précités leur sont accordés ou refusés. Il s'ensuit une rupture caractérisée

d'égalité entre pensionnés non-résidents selon qu'ils ont ou n'ont pas conservé de foyer d'habitation en Belgique. Or si, d'une manière générale, ce critère peut rendre compte de différences objectives entre deux catégories de contribuables, il établit une discrimination en ce qu'il touche la catégorie des pensionnés non-résidents n'ayant pas conservé de foyer d'habitation en Belgique. Il s'agit en effet de contribuables qui, la plupart du temps, ont pour revenu unique ou à tout le moins pour ressource principale une pension belge, de telle sorte qu'ils ne peuvent bénéficier d'abattements et de déductions ni en Belgique où ces avantages leur sont refusés ni à l'étranger où ils ne disposent pas de revenus suffisants pour que des montants importants puissent en être déduits.

2.B.7. Dans la mesure où il s'applique à la catégorie à laquelle appartiennent les trois premiers requérants et dont la quatrième requérante défend les intérêts, c'est-à-dire les non-résidents qui bénéficient d'une pension belge et qui n'ont pas conservé un foyer d'habitation en Belgique, le traitement différent prévu aux articles 149 et 150 du C.I.R. établit au détriment de ceux-ci une distinction arbitraire.

2.B.8. Les dispositions attaquées étant incompatibles avec l'article 6 de la Constitution, il n'y a pas lieu d'examiner si, en outre, les requérants peuvent invoquer des dispositions du droit international et si la Cour est compétente pour en connaître.

Par ces motifs,

La Cour

annule les articles 149 et 150 du Code des impôts sur les revenus tels qu'ils ont été modifiés par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, dans la mesure où les non-résidents titulaires d'une pension belge et qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique sont taxés conformément aux paragraphes lers de ces deux articles.

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 21 novembre 1991.

Le greffier,
H. Van der Zwalmen.

Le président,
I. Pétry.

ARBITRAGEHOF

N. 91 — 3716

Arrest nr. 34/91 van 21 november 1991

Rolnummer : 215

Inzake het beroep tot vernietiging van artikel 314 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, ingesteld door B. Ruzette en consorten.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters I. Pétry en J. Delva en de rechters D. André, F. Debaedts, K. Blanckaert, L. François en P. Martens, bijgestaan door de griffier H. Van der Zwalmen, onder voorzitterschap van voorzitter I. Pétry,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp

Bij verzoekschrift van 28 juni 1990, op dezelfde dag bij ter post aangetekende brief aan het Hof toegezonden, vorderen onderstaande partijen de vernietiging van artikel 314 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 29 december 1989) in zoverre het in Titel V van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen de nieuwe artikelen 149 en 150, § 1 en § 2, invoegt :

1. Baudouin Ruzette, gepensioneerd kapitein-commandant, la Belle Bastide, 83830 Bargemon, Frankrijk;
2. Franz Figué, gepensioneerd ambtenaar, avenue des Caillols, 14, 13012 Marseille, Frankrijk;
3. André Bayot, gepensioneerd diplomaat, rue Lalo, 10, 75110 Parijs, Frankrijk;
4. de vereniging zonder winstoogmerk F.P.R.-F.B.G., Fédération des Préretraités et Retraités — Federatie van Bruggepensioneerden en Gepensioneerden, waarvan de zetel gevestigd is te 1000 Brussel, Arenbergstraat 44/23, die onder meer in rechte treedt voor de volgende leden :
 - l'Association (de fait) des Anciens Fonctionnaires et Agents du Congo, A.F.A.C.
 - l'Association (de fait) des Bénéficiaires et Ayants Droits aux Pensions Otraco-Afrique - Vereniging der Belang- en Rechthebbenden op de Pensioenen Otraco-Afrika, O.T.R.A.C.O.;
 - le Groupement de Défense Sociale d'Outre-Mer G.D.S.O.M. Vereniging voor Sociaal Verweer Overzee V.V.S.V.O. (feitelijke vereniging);
 - la Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics C.O.S.O.P., v.z.w.;
 - l'Association (de fait) Administration-Université pour la formation permanente (A.N.A.U.);
 - l'Alumni Vormingsprogramma's Overheidsdienst A.V.O. (feitelijke vereniging);
 - l'Association (de fait) des Fonctionnaires généraux A.F.G.;
 - le Comité National de Défense des Pensionnés des Services Publics - Nationaal Verdedigingscomité van de Gepensioneerden van de Openbare Diensten (feitelijke vereniging);
5. de vereniging zonder winstoogmerk U.F.B.E., Union Francophone des Belges à l'Etranger, waarvan de zetel te 5000 Namen, avenue Lemaitre, 44 en waarvan het secretariaat te 1040 Brussel, Kunstlaan 19F gevestigd is.

II. De rechtspleging

Bij beschikking van 29 juni 1990 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen conform de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

Op 5 juli 1990 hebben de rechters-verslaggevers geoordeeld dat er geen aanleiding was tot toepassing van de artikelen 71 en 72 van de organieke wet op het Hof.

Van het beroep is kennis gegeven conform artikel 76 van de organieke wet bij op 13 september 1990 ter post aangetekende brieven, op 14 en 17 september 1990 aan de geadresseerden ter hand gesteld.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is in het *Belgisch Staatsblad* van 15 september 1990 bekendgemaakt.

De Ministerraad, Wetstraat 16, te 1000 Brussel, heeft bij op 29 oktober 1990 ter post aangetekende brief een memorie ingediend.

Conform artikel 89 van de organieke wet zijn afschriften van die memorie bij op 27 november 1990 ter post aangetekende brieven overgezonden, en op 28 november 1990 aan hun geadresseerden ter hand gesteld.

De verzoekers hebben op de griffie een memorie van antwoord doen toekomen bij op 27 december 1990 ter post aangetekende brief.

Nadat Mevr. I. Pétry het voorzitterschap had opgenomen, is rechter P. Martens bij beschikking van 16 januari 1991 ter aanvulling van de zetel aangewezen.

Bij beschikking van 2 juli 1991 heeft het Hof beslist dat de zaak in gereedheid is en heeft het de datum van de terechtzitting op 25 september 1991 vastgesteld.

Van die beschikking is kennis gegeven aan de partijen, die, evenals hun advocaten, van de datum van de terechtzitting op de hoogte zijn gebracht bij op 15 juli 1991 ter post aangetekende brieven, op 16 juli 1991 aan de geadresseerden ter hand gesteld.

Op de terechtzitting van 25 september 1991

— zijn verschenen :

Mr. M. Vandemeulebroeke, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekers;

Mr. M. Mahieu, voor de Ministerraad;

— hebben de rechters D. André en F. Debaedts respectievelijk in het Frans en in het Nederlands verslag uitgebracht;

— zijn Mr. Marc Vandemeulebroeke en Mr. M. Mahieu gehoord;

— is de zaak in beraad genomen.

Bij beschikkingen van 28 november 1990 en 22 mei 1991 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen respectievelijk tot 28 juni 1991 en 28 december 1991 verlengd.

De procedure is gevoerd conform de artikelen 62 en volgende van de organieke wet van 6 januari 1989 die op het gebruik van de talen voor het Hof zien.

III. De aangevochten norm

1. Artikel 314 van de wet van 22 december 1989 vervangt integraal Titel V van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (W.I.B.) en voegt er de nieuwe artikelen 139 tot 152 van het W.I.B. betreffende de belasting der niet-verblijfhouders (B.N.V.) in. Die bepaling is van toepassing vanaf het aanslagjaar 1991.

De grieven die de verzoekende partijen tegen de nieuwe wetgeving aanvoeren betreffen enkel de artikelen 149 en 150, § 1 en § 2, die door artikel 314 van de wet van 22 december 1989 in het W.I.B. zijn ingevoegd.

Het nieuwe artikel 149 van het W.I.B. bepaalt :

« Art. 149. - § 1. Van het totaal van de in artikel 143 bedoelde netto-inkomsten zijn alleen aftrekbaar :

1° de tachtig honderdsten van de in artikel 71, § 1, 3°, vermelde uitkeringen tot onderhoud of als zodanig geldende kapitalen, voor zover de verkrijger van de uitkering een rijksinwoner is;

2° de giften betaald aan de Belgische instellingen vermeld in artikel 71, § 1, 4°, a tot h, 5° en 10°;

3° in artikel 71, § 1, 6°, vermelde termijnen en de waarde van ermee gelijkgestelde lasten, voor zover de sommen betrekking hebben op een in het land gelegen onroerend goed.

§ 2. Wanneer een in artikel 139, 1°, vermelde belastingplichtige in België een tehuis heeft behouden gedurende het volledige belastbare tijdperk, zijn de uitgaven bedoeld in titel II, hoofdstuk II, afdeling VI, in afwijking van het bepaalde onder § 1, aftrekbaar met uitzondering van die vermeld :

a) in artikel 71, § 1, 3°, wanneer de verkrijger van de uitkering geen rijksinwoner is;

b) in artikel 71, § 1, 6°, wanneer het recht van erfpacht of van opstal of enig ander gelijkaardig onroerend recht betrekking heeft op in het buitenland gelegen onroerende goederen. »

Het nieuwe artikel 150 van het W.I.B. bepaalt :

« § 1. In gevallen als bedoeld in artikel 143, wordt de belasting berekend volgens de belastingschaal bedoeld 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.

§ 2. In afwijking van de bepalingen van § 1, wordt de belasting berekend volgens de in titel II, hoofdstuk III, 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 bepaalde regelen wanneer de belastingplichtige in België een tehuis heeft behouden gedurende het volledig belastbare tijdperk. »

Hieraan moet worden toegevoegd dat de programmawet van 28 december 1990 (*Belgisch Staatsblad* van 29 december 1990, p. 24457), tot stand gekomen na de indiening van de memories van de partijen, bij artikel 10 artikel 150, § 1, voormeld heeft gewijzigd.

Door die wijziging komen de niet-verblijfhouders in aanmerking voor de verminderingen van artikel 87ter van het W.I.B., te weten onder meer de vermindering wegens pensioen en vervangingsinkomens.

2. De categorie van de in België « verblijf houdende » belastingplichtigen kan aanspraak maken op de toepassing van de regels van titel II, hoofdstuk III van het W.I.B. en de artikelen 1 tot 8 van de wet van 7 december 1988, dat wil zeggen :

— de afzonderlijke belasting van de inkomsten van de echtgenoten en de toepassing van een huwelijksquotiënt (artikel 1 tot 5 van de wet van 7 december 1988),

— de vrijstelling van belastingen voor alleenstaanden (ten belope van 165.000 frank), voor elke echtgenoot (ten belope van 130.000 frank) en voor de kinderen ten laste, en bovendien voor de weduwnaars en weduwen en voor de gehandicapten (artikel 6 van de wet van 7 december 1988),

— de berekening van de belasting per inkomstenschijf (artikel 7 van de wet van 7 december 1988),

— de automatische indexering van de bedragen in het W.I.B. (artikel 8 van de wet van 7 december 1988),

— de vermindering toepasselijk op de pensioenen, vervangingsinkomens, bruggpensioenen, etc. (artikel 87ter van het W.I.B.),

— de bonificatie wegens voorafbetaling van de belasting (artikel 93bis van het W.I.B.).

3. Sedert de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen zijn op de niet-verblijfhoudende belastingplichtigen enkel de artikelen 7, § 1, en 8, van de wet van 7 december 1988 toepasselijk. Het eerste betreft het belastingtarief, het tweede de automatische indexering van de in franken uitgedrukte bedragen. De in punt 2 hierboven opgesomde voordelen daarentegen worden buiten toepassing gelaten. De enige aftrekken die nog op de niet-verblijfhouders toepasselijk zijn, zijn tot de in 1°, 2° en 3° van artikel 149, § 1 vastgestelde uitgaven beperkt.

4. Toch kunnen volgens de tweede paragraaf van artikel 149 de niet-verblijfhouders die in België een tehuis hebben behouden dezelfde aftrekken genieten als de verblijfhouders, met als enige uitzondering de uitgaven bedoeld in de punten a) en b) van hetzelfde artikel. Krachtens de tweede paragraaf van artikel 150 kunnen zij bovendien de vrijstellingen en aftrekken genieten waarin de wet van 7 december 1988 voorziet. Die categorie van niet-verblijfhouders heeft dus recht op de in punt 2 hierboven opgesomde voordelen.

5. Door de Belgische belastingplichtigen die onder de B.N.V. vallen, maar gedurende de belastbare periode geen tehuis in België hebben, het recht op de voornoemde fiscale voordelen te ontzeggen, heeft de Belgische wetgever de wetgeving betreffende de B.N.V. herschreven in het meer algemene kader van de doelstellingen die hij met de wet van 22 december 1989 meende te moeten beogen: de voorkoming van fiscale fraude, de verbetering van de belastinginning en de wijziging van de structuur van de belasting (Gedr. St. Senaat, zitting 1989-1990, 806/1, Memorie van toelichting p. 82; verslag namens de Commissie van financiën, idem, 806/3, pp. 4 en 106).

Meer bepaald heeft de wetgever verklaard te willen beletten dat een B.N.V.-plichtige zowel in zijn gastland als in België verminderingen en aftrekken geniet wegens zijn persoonlijke of gezinssituatie (Verslag Commissie van Financiën, Gedr. St. Kamer 1989-1990, 1026/5, p. 89 en Beknopt verslag Kamer, 1989-1990, 20 december 1989, p. 375).

IV. In rechte

De ontvankelijkheid

a) De bekwaamheid om in rechte te treden van de vierde verzoekende partij, de v.z.w. F.P.R.-F.B.G.

1.A.1. De Ministerraad betwist de bekwaamheid om in rechte te treden van de vierde verzoekende partij, de v.z.w. F.P.R.-F.B.G., in zoverre die rechtspersoon verklaart in rechte te treden namens zeven feitelijke verenigingen. Volgens de Ministerraad staat het vast dat de bekwaamheid om in rechte te treden afhangt van het bezit van de rechtspersoonlijkheid. De verzoekende partij kan dus niet namens feitelijke verenigingen in rechte treden, des te minder daar volgens vaste rechtspraak en rechtsleer groeperingen zonder rechtspersoonlijkheid als zodanig geen lid van een v.z.w. kunnen zijn.

De Ministerraad betwist voorts de hoedanigheid om in rechte te treden van de vierde verzoekende partij in zoverre de ontvankelijkheid van haar beroep afhankelijk is van de controle van het doel van de vereniging zoals omschreven in haar statuten en van de regelmatigheid van de beslissingen die door haar raad van bestuur zouden zijn genomen met het oog op het instellen van onderhavig beroep. De genoemde documenten bedoeld in artikel 7, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof zijn niet bij het verzoekschrift gevoegd en zijn op de datum van de redactie van de memorie van de Ministerraad slechts gedeeltelijk overgelegd, aldus de Ministerraad.

1.A.2. In haar memorie van antwoord herinnert de vierde verzoekende partij eraan dat de diverse onderhavige verenigingen met of zonder rechtspersoonlijkheid op haar een beroep hebben gedaan om naast hen hun belangen te behartigen; de vierde verzoekende partij refereert zich aan het oordeel van de rechter wat de rechtsgeldigheid van de vertegenwoordiging van de zeven voornoemde verenigingen betreft. Zij stelt eveneens dat artikel 3, 2^o, 3^o, 4^o, 5^o, van haar statuten een doel omschrijft waarin de door de genoemde verenigingen gevoerde actie volkomen past. Een uittreksel van het besluit waarbij de raad van bestuur met eenparigheid van stemmen heeft besloten onderhavig beroep in te stellen is anderzijds bij het dossier gevoegd. Ten slotte stelt de vierde verzoekende partij, die een dertigtal stichtende verenigingen en meer dan achthonderd individuele leden telt, stelt dat haar representativiteit niet kan worden betwist.

1.B.1. Naar luid van artikel 3, 3^o, van haar statuten heeft de vierde verzoekende partij onder meer tot doel de: « représentation de ses membres devant les autorités judiciaires(...) ». Luidens artikel 4 van diezelfde statuten bestaat de vereniging enkel uit bruggepensioneerde of gepensioneerde natuurlijke personen of « de toute personne morale formant groupement de préretraités ou de retraités ».

Uit de voormelde statutaire bepalingen volgt dat de v.z.w. niet de bekwaamheid heeft om in rechte te treden, enerzijds, namens verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, die geen lid van de beroep instellende v.z.w. kunnen zijn noch, anderzijds, namens de v.z.w. la Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics, waarvan geen enkel dossiergegeven aantoont dat zij een groepering van bruggepensioneerden of gepensioneerden is, die bij uitsluiting lid van de vierde verzoekende partij kan zijn.

Het door de vierde verzoekende partij ingestelde beroep is, in zoverre zij, namens de zeven voormelde verenigingen in rechte treedt, derhalve niet ontvankelijk.

1.B.2. Het Hof stelt voorts vast dat de v.z.w. F.P.R.-F.B.G. bij het dossier dat zij op de terechtzitting heeft neergelegd een integrale kopie heeft gevoegd van de notulen van de vergadering van haar raad van bestuur en alle documenten aan de hand waarvan het Hof kan nagaan of de wettelijke vereisten zijn nageleefd. Aldus is het beroep ontvankelijk in zoverre het door de v.z.w. F.P.R.-F.B.G. in eigen naam wordt ingesteld.

b) De bekwaamheid om in rechte te treden van de vijfde verzoekende partij, de v.z.w. U.F.B.E.

1.B.3. In de beschikking tot ingereedheidbrenging heeft het Hof vastgesteld dat de vijfde verzoekster haar beroep had ingesteld namens de v.z.w. « Union francophone des Belges à l'étranger » terwijl het afschrift van de in het *Belgisch Staatsblad* verschenen statuten dat zij heeft ingediend op de v.z.w. « Union des Belges à l'étranger » betrekking heeft.

Op de terechtzitting heeft de vijfde verzoekende partij het uittreksel neergelegd van het *Belgisch Staatsblad* waarin de omzetting is bekendgemaakt van de benaming « Union des Belges à l'étranger » in « Union francophone des Belges à l'étranger ». Daarentegen stelt het Hof vast dat het niet over de notulen beschikt van de vergadering waarop het bevoegde orgaan van de vijfde verzoekende partij de beslissing tot het instellen van onderhavig beroep zou hebben genomen.

Het door de vijfde verzoekende partij ingestelde beroep is derhalve niet ontvankelijk.

c) Het belang

1.A.3. Om hun belang bij het beroep aan te tonen, verklaren de eerste drie verzoekers dat zij gepensioneerde zijn of bruggepensioneerde, in het buitenland wonen, en aan de B.N.V. onderworpen zijn uit hoofde van de inkomsten die zij in België ontvangen.

Volgens de Ministerraad kan die enkele bewering niet het belang aannemelijk maken dat die partijen zouden hebben bij het beroep tot vernietiging van artikel 149 van het W.I.B. Als gevolg van die bepalingen kunnen zij sommige in artikel 71 van het W.I.B. bedoelde uitgaven niet aftrekken. Nu produceren, aldus de Ministerraad, die verzoekende partijen niets waaruit blijkt dat zij in hun land van verblijf dergelijke uitgaven feitelijk doen en dat zij bovendien in het land van verblijf geen overeenkomstige aftrek genieten.

1.A.4. In hun memorie van antwoord stellen de verzoekende partijen dat de Ministerraad niet kan vooropstellen dat zij en belang hebben bij het beroep tot vernietiging van artikel 150, § 1 en § 2, van het W.I.B. en geen belang ten aanzien van artikel 149 van hetzelfde wetboek, terwijl volgens hen die bepaling dwingend voorafgaandelijk toegepast dient te worden voor de berekening van de belasting bedoeld in artikel 150.

Wat het ontbreken betreft van bewijsvoering betreffende de in hun land van verblijf aftrekbare uitgaven zijn de verzoekende partijen van mening dat dit bewijs niet dient te worden geleverd omdat de bestreden wet immers voor de niet-verblijfhouders die geen tehuis in België hebben behouden geen verband legt tussen de in België aangenomen en de eventueel in het buitenland erkende fiscale voordelen.

1.B.4. Artikel 107 *ter* van de Grondwet bepaalt : « ... De zaak kan bij het Hof aanhangig worden gemaakt door iedere bij wet aangewezen overheid, door ieder dié doet blijken van een belang of, prejudicieel, door ieder rechtcollege ».

Naar luid van artikel 2, 2°, van de voormelde bijzondere wet kunnen de beroepen tot vernietiging worden ingesteld « door iedere natuurlijke of rechtspersoon die doet blijken van een belang ... ».

Het vereiste belang is aanwezig ten aanzien van ieder wiens situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig kan worden geraakt.

Ten aanzien van de eerste drie verzoekers

1.B.5. Uit de gegevens in het verzoekschrift blijkt genoegzaam dat de eerste drie verzoekers tot de categorie van de belastingplichtigen behoren wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt, omdat zij in het buitenland verblijven en bepaalde fiscale voordelen verliezen.

Het Hof stelt voorts vast dat die verzoekers hun belang bij het beroep ten gevolge van de wijzigingen bij artikel 10 van de programmawet van 28 december 1990 in de programmawet van 22 december 1989 niet verliezen, aangezien die wijzigingen de in het verzoekschrift aangevoerde grieven slechts gedeeltelijk doen verdwijnen.

Ten aanzien van de vierde verzoekende partij die in eigen naam in rechte treedt

1.B.6. Het Hof stelt vast dat het doel van de v.z.w. F.P.R.-F.B.G. omschreven bij artikel 3, 2°, 3°, 4°, 5°, van haar statuten aan de belangvoorwaarden beantwoordt die door het Hof worden gesteld met betrekking tot de rechtsgeïndigde van een door een rechtspersoon bij het Hof ingesteld beroep.

Ten gronde

2.A.1. De verzoekende partijen voeren als enig middel schending aan van artikel 6 van de Grondwet. Toch stellen zij ter ondersteuning ook dat het aangevochten artikel van de wet van 22 december 1989 een schending inhoudt van diverse, door België gesloten, internationale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting alsmede de volgende artikelen van het Verdrag van Rome van 25 maart 1957 tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap : 7 (verbod van elke discriminatie op grond van nationaliteit), 48 (vrij verkeer van werknemers), 52 (vrijheid van vestiging), 53 (verbod van alle nieuwe beperkingen op de vrijheid van vestiging).

Ter illustratie van het verschil in belasting dat door de bestreden bepalingen wordt ingevoerd geven de verzoekende partijen de volgende cijfers :

1. Vroeger belastingstelsel

(aanslagjaar 1990, inkomsten 1989) :

Belasting die een alleenstaande verschuldigd is voor een belastbaar jaarlijks pensioen van

240 000 F : 0 F

360 000 F : 9 451 F

500 000 F : 68 701 F

800 000 F : 215 103 F

Belasting die een gezin verschuldigd is voor een belastbaar jaarlijks pensioen van

360 000 F : 0 F

500 000 F : 10 451 F

800 000 F : 137 048 F

2. Nieuw belastingstelsel

(aanslagjaar 1991, inkomsten van 1990) :

Belasting verschuldigd op :

240 000 F : 60 150 F

360 000 F : 100 750 F

500 000 F : 182 250 F

800 000 F : 294 300 F

Volgens de verzoekende partijen zouden uit artikel 314 van de wet van 22 december 1989 vier ongelijkheden voortvloeien die de wet met artikel 6 van de Grondwet in strijd zouden brengen.

2.A.2. Allereerst zou er een ongelijkheid zijn tussen de verzoekende partijen en de niet B.N.V.-plichtige gepensioneerden en bruggepensioneerden. Die genieten immers de fiscale voordelen waarvan de verzoekers zijn uitgesloten. Dat is inzonderheid waar voor gepensioneerden waarvan de pensioeninkomsten krachtens bepaalde verdragen tot voorkoming van dubbele belasting of wegens het ontbreken van dergelijke verdragen enkel in België worden belast.

De Ministerraad herinnert aan de zin van het gelijkheidsbeginsel en de rechtspraak van het Hof in deze, en constateert dat het bekritiseerde onderscheid, te weten de hoedanigheid van verblijfhouders of niet-verblijfhouders, een objectief criterium is. Aan dat objectieve karakter, aldus de Ministerraad, wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat sommige niet-verblijfhouders in het land waar zij verblijven niet de voordelen genieten die andere verblijfhouders, die in een andere staat zijn gevestigd, daar zouden ontvangen.

2.A.3. In een tweede opzicht zouden de verzoekers ongelijk worden behandeld, nl. ten aanzien van de onder de B.N.V. vallende gepensioneerden en bruggepensioneerden met een tehuis in België.

De Ministerraad betwist niet dat de bestreden bepalingen in de vroegere categorie van de « niet-verblijfhouders » twee nieuwe subcategorieën hebben ingevoegd, te weten de categorie van de « niet-verblijfhouders zonder meer » en die van de « niet-verblijfhouders die een tehuis in België hebben behouden ». Niettemin is volgens de Ministerraad dat onderscheid als zodanig objectief en redelijk en is het verantwoord gelet op het doel dat door de wetgever wordt nagestreefd.

2.A.4. In een derde opzicht zouden de verzoekers ongelijk worden behandeld, namelijk ten aanzien van de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België, die echter in een staat verblijf houden waarin zij op fiscale voordelen aanspraak zouden kunnen maken.

De Ministerraad stelt allereerst dat de verzoekers 1 tot 3 van geen persoonlijk belang doen blijken bij dat middel, omdat zij niet aantonen welke juist hun fiscale situatie is in de staat waar zij verblijven.

Subsidiair stelt de Ministerraad dat de Belgische wetgever krachtens het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel niet verplicht is in de abstracte categorie van de niet-verblijfhouders onderscheidingen aan te brengen die gebaseerd zijn op situaties die verschillen als gevolg van de toepassing van regels van internationaal verdragsrecht, welk gebied buiten zijn bevoegdheid valt.

2.A.5. In een vierde opzicht zouden de verzoekende partijen tenslotte worden gediscrimineerd, namelijk met betrekking tot de conventioneel bruggepensioneerden. Deze vallen doordat zij werkloosheidsuitkeringen ontvangen niet onder de B.N.V. Zij genieten dus ten volle de fiscale voordelen die de verzoekende partijen worden ontzegd.

De Ministerraad stelt dat het middel niet gegrond is in zoverre de bestreden bepalingen niet uit zichzelf het door de verzoekers bestreden onderscheid in het leven roepen. In realiteit ligt in het nieuwe artikel 140 van het W.I.B., dat niet door het beroep tot vernietiging wordt beoogd, volgens de verzoekende partijen, wat door de Ministerraad wordt betwist, de grondslag van de discriminatie.

2.A.6. De verzoekers werpen ten slotte de strijdigheid op van artikel 314 van de wet van 22 december 1989 met een serie bepalingen van het Verdrag van Rome en met verschillende internationale verdragen.

Ten aanzien van de bestaanbaarheid van de artikelen 140 en 150 van het W.I.B. met artikel 6 van de Grondwet

2.B.1. Het Hof stelt vast dat de middelen verwijzen naar de situatie van de niet-verblijfhoudende gepensioneerden die geen tehuis hebben in België. Die middelen geven aan in hoeverre, wat die situatie betreft, de bestreden bepalingen artikel 6 van de Grondwet schenden. Het is derhalve aangewezen het beroep te onderzoeken in zoverre het een discriminatie aanvoert die de aangevochten bepalingen zouden in het leven roepen ten aanzien van die categorie van gepensioneerden.

2.B.2. De grondwettelijke regel van de gelijkheid van de Belgen voor de wet sluit niet uit dat een verschil in behandeling volgens bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de bestreden maatregel en de aard van de beginselen in het geding. Het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat de aangewende middelen redelijkerwijze niet evenredig zijn met het beoogde doel.

Interpretatie van het begrip tehuis

2.B.3. Het fiscale stelsel van de belasting der niet-verblijfhouders zoals door de wet van 22 december 1989 hervormd, onderscheidt onder de niet-verblijfhoudende natuurlijke personen twee categorieën van belastingplichtigen: die welke gedurende de hele belastbare periode wel, en die welke gedurende die periode niet een tehuis in België behouden.

Bij gebrek aan een wettelijke omschrijving van het begrip tehuis, dat noodzakelijkerwijze van het begrip « fiscale woonplaats » moet worden onderscheiden omdat het immers op de belasting van de niet-verblijfhouders betrekking heeft, moet, bij het interpreteren van dat begrip, onder meer rekening gehouden worden met het begrip « foyer d'habitation permanent » zoals omschreven in het verdragsrecht, waaraan de Belgische wetgever het begrip tehuis gedeeltelijk heeft ontleend.

De uitdrukking « foyer d'habitation permanent » in artikel 4, § 2, van de modelovereenkomst van de OESO geldt als de plaats waar de belastingplichtige, in voorkomend geval met zijn vrouw en kinderen, normaal leeft, waar hij na elk van zijn beroepsreizen naar terugkeert en waar hij eventueel zijn huishouden heeft.

Om de welbepaalde situatie die het voorwerp is van discussie, de hoedanigheid van niet-verblijfhouder, recht te doen dient aan die definitie uit het verdragsrecht te worden toegevoegd dat het « behoud van een tehuis in België », in de zin van de Belgische wet, enkel in aanmerking kan worden genomen indien de meeste andere aspecten van de fiscale woonplaats naar gemeen recht (vast verblijf, centrum van de vitale, professionele en economische belangen) in België ontbreken. Hoewel de loskoppeling van die twee elementen bewijsmoeilijkheden kan veroorzaken, moet toch worden aangenomen dat gelet op de mobiliteit die de hedendaagse leef- en arbeidspatronen kenmerkt, gelet op de geografische spreiding en verspreiding van de wooneenheden, de Belgische wetgever officieel sommige situaties van een tehuis in België met betrekking tot het fiscaal statuut van de niet-rijksinwoners heeft kunnen erkennen.

In die zin moet worden aangenomen dat als niet-verblijfhouders die een tehuis in België behouden degenen aangemerkt worden die er een normale en effectieve woning voor de huishouding behouden, maar in een andere Staat het centrum van hun vitale belangen hebben.

Ten aanzien van de bestaanbaarheid met artikel 6 van de Grondwet van het onderscheid tussen niet-verblijfhouders met, en niet-verblijfhouders zonder tehuis

2.B.4. Met de bestreden bepalingen had de wetgever tot doel het niet-verblijfhouders niet langer mogelijk te maken de fiscale voordelen waarop zij zowel in België als in het buitenland recht hebben, te cumuleren. Daartoe heeft hij het criterium van de persoonsgebondenheid van de belasting vervangen door de territorialiteit van de inkomsten, zodat enkel de Staat van verblijf, en niet de Staat waar de bron van de inkomsten ligt, rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-verblijfhouders.

Krachtens de artikelen 149, § 1, en 150, § 1, van het W.I.B., zoals door de bestreden bepaling gewijzigd, kunnen de niet-verblijfhouders niet langer enige aftrek verrichten en hebben ze geen recht op vermindering, met uitzondering van de drie aftrekmogelijkheden waarin 1^o, 2^o en 3^o van datzelfde artikel voorziet.

Toch houden de tweede paragraaf van artikel 149 en de tweede paragraaf van artikel 150 vast aan het recht op de voormelde aftrekmogelijkheden en verminderingen voor belastingplichtigen die weliswaar de zetel van hun vermogen en het centrum van hun belangen in het buitenland hebben, maar in België een plaats behouden waar zij normaal met hun gezin wonen.

2.B.5. Het aldus gemaakte onderscheid tussen twee categorieën van niet-verblijfhouders berust op een objectief criterium en lijkt niet los te staan van het streefdoel. Toch is dat onderscheid niet in redelijkheid verantwoord wanneer daardoor een objectief bepaalde categorie van belastingplichtigen wordt geraakt die zich niet in de cumulatiesituatie kan bevinden die de Belgische wetgever heeft willen voorkomen, en het ertoe leidt dat van hen een belasting wordt geheven die hun draagkracht te boven gaat.

2.B.6. De door de verzoekers aangevoerde discriminatie betreft een objectief bepaalde categorie van belastingplichtigen: die welke, in het genot van een Belgisch rustpensioen, geheel in het buitenland zijn gevestigd. De door de verzoekers in 2.A.1. genoemde cijfers, die door de Ministerraad niet worden tegengesproken, wijzen op aanzienlijke verschillen naargelang de voormelde voordelen hun al dan niet worden toegestaan. Het gevolg is een duidelijke breuk in de gelijkheid van niet-verblijfhoudende gepensioneerden naargelang zij al dan niet een tehuis in België hebben behouden. Hoewel dat criterium over het algemeen een weerspiegeling kan zijn van objectieve verschillen tussen twee categorieën van belastingplichtigen, roept het een discriminatie in het leven in zoverre het de categorie van de niet-verblijfhoudende gepensioneerden raakt die geen tehuis in België hebben behouden. Het gaat immers om belastingplichtigen die meestal als enig inkomen of toch als hoofdincome een Belgisch pensioen hebben, zodat zij geen aanspraak kunnen maken op verminderingen en aftrekken noch in België, waar die voordelen hun worden geweigerd, noch in het buitenland waar ze niet over voldoende inkomsten beschikken om grote bedragen ervan af te trekken.

2.B.7. In zoverre de onderscheiden behandeling waarin de artikelen 149 en 150 van het W.I.B. voorzien op de categorie toepasselijk is waartoe de eerste drie verzoekers behoren en waarvan de belangen door de vierde verzoekende partij worden behartigd, dat wil zeggen de niet-verblijfhouders die een Belgisch pensioen genieten en die geen tehuis in België hebben behouden, voert zij te hunnen nadele een willekeurig onderscheid in.

2.B.8. Aangezien de bestreden bepalingen onverenigbaar zijn met artikel 6 van de Grondwet, is er geen aanleiding om na te gaan of de verzoekende partijen bovendien bepalingen van het internationaal recht kunnen inroepen en of het Hof bevoegd is om kennis ervan te nemen.

Om die redenen,

Het Hof

vernietigt de artikelen 149 en 150 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zoals gewijzigd bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, in zoverre de niet-verblijfhoudende Belgische pensioengerechtigden die geen tehuis in België hebben behouden belast worden conform de paragrafen 1 van die twee artikelen.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof op de openbare terechtzitting van 21 november 1991.

De griffier,

H. Van der Zwalmen

De voorzitter,

I. Pétry

SCHIEDSHOF

D. 91 — 3716

Urteil Nr. 34/91 vom 21. November 1991

Geschäftsverzeichnisnr. 215

In Sachen : Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 über Steuerbestimmungen, erhoben von B. Ruzette und Mitklägern.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden I. Pétry und J. Delva und den Richtern D. André, F. Debaedts, K. Blanckaert, L. François und P. Martens, unter Assistenz des Kanzlers H. Van der Zwalmen,

unter dem Vorsitz der Vorsitzenden I. Pétry,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil :

I. Gegenstand

Mit Klageschrift vom 28. Juni 1990, die mit am selben Tag bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief dem Hof zugesandt wurde, beantragen folgende Parteien die Nichtigerklärung von Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 über Steuerbestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 29. Dezember 1989), soweit er in Titel V des Einkommensteuergesetzbuches die neuen Artikel 149 und 150 § 1 und § 2 einfügt :

1. Baudouin Ruzette, Kapitän-Kommandant i.R., La Belle Bastide, F-83830 Bargemon (Frankreich),
2. Franz Figue, Beamter i.R., avenue des Caillols 14, F-13012 Marseille (Frankreich),
3. André Bayot, Diplomat i.R., rue Lalo 10, F-75110 Paris (Frankreich),
4. die Vereinigung ohne Gewinnzweck « Fédération des Préretraités et Retraités - Federatie van Brugpensioneerden en Gepensioneerden » (Vorrühständler- und Ruhständlerdachverband) (abgekürzt F.P.R.-F.B.G.) mit Sitz in 1000 Brüssel, rue d'Arenberg 44/23, namentlich für ihre folgenden Mitglieder handelnd :
 - den faktischen Verein « Association des Anciens Fonctionnaires et Agents du Congo, A.F.A.C. »,
 - den faktischen Verein « Association des Bénéficiaires et Ayants-Droits aux Pensions Otraco-Afrique - Vereniging der Belang- en Rechthebbenden op de Pensioenen Otraco-Afrika, O.T.R.A.C.O. »,
 - den faktischen Verein « Groupement de Défense Sociale d'Outre-Mer, G.D.S.O.M. - Vereniging voor Sociaal Verweer Overzee, V.V.S.V.O. »,
 - die VoG « Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics - C.O.S.O.P. »,
 - den faktischen Verein « Association Administration-Université pour la formation permanente, A.N.A.U. »,
 - den faktischen Verein « Alumni Vormingsprogramma's Overheidsdienst, A.V.O. »,
 - den faktischen Verein « Association des Fonctionnaires généraux, A.F.G. »,
 - den faktischen Verein « Comité National de Défense des Pensionnés des Services Publics - Nationaal Verdedigingscomité van de Gepensioneerden van de Openbare Diensten »,
5. die VoG « Union Francophone des Belges à l'Étranger, U.F.B.E. » (französischsprachige Vereinigung der Belgier im Ausland), mit Sitz in 5000 Namur, avenue Lemaitre 44 und Sekretariat in 1040 Brüssel, avenue des Arts 19F.

II. Verfahren

Durch Anordnung vom 29. Juni 1990 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Mitglieder der Besetzung benannt.

Am 5. Juli 1990 haben die referierenden Richter geurteilt, daß es keinen Anlaß zur Anwendung der Artikel 71 und 72 des organisierenden Gesetzes über den Hof gibt.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 13. September 1990 bei der Post aufgegebenen und am 14. und 17. September 1990 den jeweiligen Adressaten zugestellten Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 15. September 1990.

Der Ministerrat, rue de la Loi 16 in 1000 Brüssel, hat mit am 29. Oktober 1990 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurden Abschriften von diesem Schriftsatz mit am 27. November 1990 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die am 28. November 1990 den Adressaten zugestellt wurden, übermittelt.

Die Kläger haben mit am 27. Dezember 1990 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief der Kanzlei einen Erwidierungsschriftsatz zukommen lassen.

Nachdem Frau I. Pétry den Vorsitz angetreten hatte, wurde der Richter P. Martens durch Anordnung vom 18. Januar 1991 benannt, um die Besetzung zu ergänzen.

Durch Anordnung vom 2. Juli 1991 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und die Sitzung auf den 25. September 1991 anberaumt.

Von dieser Anordnung wurden die Parteien in Kenntnis gesetzt, die ebenso wie ihre Rechtsanwälte über den Sitzungstermin informiert wurden; dies erfolgte mit am 15. Juli 1991 bei der Post aufgegebenen und am 16. Juli 1991 den Adressaten zugestellten Einschreibebriefen.

In der Sitzung vom 25. September 1991

— erschienen

RA M. Vandemeulebroeke, in Brüssel zugelassen, für die Kläger,

M. Mahieu, für den Ministerrat,

— haben die Richter D. André und F. Debaedts in französischer bzw. niederländischer Sprache Bericht erstattet,

— wurden RA Marc Vandemeulebroeke und M. Mahieu angehört,

— wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Durch Anordnungen vom 28. November 1990 und 22. Mai 1991 hat der Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 28. Juni 1991 bzw. 28. Dezember 1991 verlängert.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes vom 6. Januar 1989, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. Die angefochtene Rechtsnorm

1. Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 ersetzt den gesamten Titel V des Einkommensteuergesetzbuches (EStGB) und fügt die neuen Artikel 139 bis 152 EStGB bezüglich der Gebietsfremdensteuer darin ein. Diese Bestimmung gilt vom Steuerjahr 1991 an.

Die von den klagenden Parteien gegen die neue Gesetzgebung vorgebrachten Einwände beziehen sich lediglich auf die Artikel 149 und 150 § 1 und § 2, die durch Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 in das EStGB eingefügt worden sind.

Der neue Artikel 149 EStGB bestimmt folgendes :

« Art. 149 - § 1. Von den gesamten Nettoeinkünften, auf die sich Artikel 143 bezieht, sind nur absetzbar :

1° die achtzig Hundertstel der in Artikel 71 § 1 3° genannten Unterhaltsleistungen oder als solche geltenden Kapitalien, soweit der Leistungsempfänger ein Einwohner des Königreichs ist;

2° die Schenkungen an belgische Einrichtungen, auf die sich Artikel 71 § 1 4° *abis* h, 5° und 10° bezieht;

3° die Gebühren und der Wert der damit gleichgestellten Lasten, soweit sich diese Summen auf eine im Land gelegene Immobilie beziehen.

§ 2. Wenn ein in Artikel 139 1° bezeichneter Steuerpflichtiger während des gesamten Besteuerungszeitraums eine Wohnstätte in Belgien gehalten hat, sind die Ausgaben im Sinne von Titel II Kapitel II Abschnitt VI in Abweichung von den Bestimmungen von § 1 absetzbar, mit Ausnahme von denjenigen, auf die sich folgende Bestimmungen beziehen :

a) Artikel 71 § 1 3°, wenn der Leistungsempfänger kein Einwohner des Königreichs ist;

b) Artikel 71 § 1 6°, wenn sich das Erbbau- oder Zuwachsrecht oder irgendein ähnliches Grundstücksrecht auf im Ausland gelegene Immobilien bezieht ».

Der neue Artikel 150 EStGB bestimmt folgendes :

« § 1. In den Fällen, auf die sich Artikel 143 bezieht, wird die Steuer nach der Steuertabelle berechnet, auf die sich die Artikel 7 § 1 und 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und zur Abänderung der mit Stempelgebühren gleichgestellten Steuern beziehen.

§ 2. In Abweichung von den Bestimmungen von § 1 berechnet sich die Steuer nach den Vorschriften von Titel II Kapitel III und von den Artikeln 1 bis 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und zur Abänderung der mit Stempelgebühren gleichgestellten Steuern, wenn der Steuerpflichtige während des gesamten Besteuerungszeitraums eine Wohnstätte in Belgien beibehalten hat ».

Dem ist hinzuzufügen, daß das Programmgesetz vom 28. Dezember 1990 (*Belgisches Staatsblatt* vom 29. Dezember 1990, S.24.457), das nach der Einreichung der Schriftsätze der Parteien zustande gekommen ist, mit Artikel 10 den vorgenannten Artikel 150 § 1 abgeändert hat.

Durch diese Abänderung kommen die Gebietsfremden für die Ermäßigungen im Sinne von Artikel 87ter EStGB in Betracht, und zwar für die Ermäßigung wegen Rente und Ersatzeinkünfte.

2. Die Kategorie der in Belgien « ansässigen » Steuerpflichtigen kann die Anwendung der Vorschriften von Titel II Kapitel III EStGB und den Artikeln 1 bis 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 beanspruchen, d.h.

— Einzelbesteuerung der Einkünfte der Ehegatten und Anwendung eines Ehequotienten (Artikel 1 bis 5 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988),

— Steuerbefreiung für Alleinstehende (in Höhe von 165.000 Franken), für jeden Ehepartner (in Höhe von 130.000 Franken) und für die unterhaltsberechtigten Kinder, außerdem für Witwer und Witwen und für Behinderte (Artikel 6 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988),

— Berechnung der Steuer pro Einkommensklasse (Artikel 7 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988),

— automatische Indexierung der im EStGB enthaltenen Beträge (Artikel 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988),

— Ermäßigung anwendbar auf Renten, Ersatzeinkünfte, Vorruhegehälter usw. (Artikel 87ter EStGB),

— Vergünstigung wegen Steuervorauszahlung (Artikel 93 bis EStGB).

3. Seit dem Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen sind auf gebietsfremde Steuerpflichtige nur die Artikel 7 § 1 und 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 anwendbar. Ersterer betrifft den Steuertarif, letzterer die automatische Indexierung der in Franken ausgedrückten Beträge. Die zu obigem Punkt 2 aufgezählten Vorteile bleiben hingegen außer Betracht. Die einzigen Abzüge, die noch für Gebietsfremde gelten, sind auf die zu den Ziffern 1°, 2° und 3° von Artikel 149 § 1 bestimmten Ausgaben beschränkt.

4. Gleichwohl erlaubt es der zweite Paragraph von Artikel 149 den Gebietsfremden, die in Belgien eine Wohnstätte beibehalten haben, die gleichen Abzüge zu genießen wie die Gebietsansässigen, lediglich abgesehen von den Ausgaben, auf die sich die Buchstaben a) und b) desselben Artikels beziehen. Der zweite Paragraph von Artikel 150 ermöglicht es ihnen darüber hinaus, die durch das Gesetz vom 7. Dezember 1988 vorgesehenen Befreiungen und Abzüge zu genießen. Diese Kategorie von Gebietsfremden hat also Anspruch auf die zu obigem Punkt 2 aufgezählten Vorteile.

5. Indem den belgischen Steuerpflichtigen, die der Gebietsfremdensteuer unterliegen aber während des Besteuerungszeitraums keine Wohnstätte in Belgien haben, der Anspruch auf die vorgenannten Steuervorteile aberkannt wird, hat der belgische Gesetzgeber die Gesetzgebung bezüglich der Gebietsfremdensteuer dem allgemeineren Rahmen der Zielsetzungen, die er mit dem Gesetz vom 22. Dezember 1989 erstreben wollte, angepaßt: Verhütung der Steuerhinterziehung, Verbesserung der Steuereinnahme und Änderung der Steuerstruktur (Drucks. Senat, Sitzungsperiode 1989-1990, 806/1, Begründungsschrift S. 12; Bericht namens des Finanzausschusses, idem, 806/3, SS. 4 und 106).

Insbesondere hat der Gesetzgeber erklärt, verhindern zu wollen, daß ein Gebietsfremdensteuerpflichtiger sowohl in seinem Gastland als auch in Belgien Ermäßigungen und Abzüge genießt, die mit seinem persönlichen oder Familienzustand zusammenhängen (Bericht Finanzausschuß, Drucks. Kammer 1989-1990, 1026/5, S. 89 und Kurzbericht Kammer, 1989-1990, 20. Dezember 1989, S. 375).

IV. In rechtlicher Beziehung

Bezüglich der Zulässigkeit

a) Klagefähigkeit der vierten Klägerin, der VoG F.P.R.-F.B.G.

1.A.1. Der Ministerrat bestreitet die Klagefähigkeit der vierten klagenden Partei, der VoG F.P.R.-F.B.G., soweit diese juristische Person erklärt, namens sieben faktischer Vereine aufzutreten. Es stehe, so der Ministerrat, fest, daß die Prozeßfähigkeit mit dem Besitz der Rechtspersönlichkeit zusammenhänge. Die klagende Partei könne also nicht namens faktischer Vereine auftreten, zumal nach der ständigen Rechtsprechung und Rechtslehre Gruppierungen ohne Rechtspersönlichkeit als solche keine Mitglieder einer VoG sein könnten.

Der Ministerrat bestreitet die Klagefähigkeit der vierten klagenden Partei auch insofern, als die Zulässigkeit ihrer Klage von der Prüfung ihres satzungsmäßigen Vereinigungszwecks sowie der Ordnungsmäßigkeit der von ihrem Verwaltungsrat im Hinblick auf die Erhebung der vorliegenden Klage gefaßten Beschlüsse abhängt. Die besagten Schriftstücke, auf die sich Artikel 7 Absatz 3 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof beziehe, seien der Klageschrift nicht beigelegt und am Tag der Abfassung des Schriftsatzes des Ministerrates nur teilweise vorgelegt worden — so der Ministerrat.

1.A.2. In ihrem Erwidierungsschriftsatz erinnert die vierte klagende Partei daran, daß sich die verschiedenen Vereinigungen, mit oder ohne Rechtspersönlichkeit, an sie gewandt hätten, um zusammen mit ihnen ihre Interessen zu vertreten; die vierte Klägerin überlasse die Beurteilung der Rechtsgültigkeit der Vertretung der sieben vorgenannten Vereinigungen dem Ermessen des Hofes. Die vierte Klägerin macht ebenfalls geltend, daß in Artikel 3 2°, 3°, 4° und 5° ihrer Satzung ein Vereinigungszweck festgelegt sei, dem die von den besagten Vereinigungen geführte Aktion vollkommen entspreche. Ein Auszug aus der Beschlüßfassung, mit der der Verwaltungsrat einstimmig zur Klageerhebung beschlossen habe, sei den Akten übrigens beigelegt worden. Schließlich meint die vierte klagende Partei, die etwa dreißig gründende Vereinigungen und über achthundert individuelle Mitglieder zähle, daß ihre Repräsentativität nicht bestritten werden könne.

1.B.1. Laut Artikel 3 3° ihrer Satzung bezweckt die vierte Klägerin unter anderem die « Vertretung ihrer Mitglieder vor den Gerichtsbehörden (...) ». Laut Artikel 4 derselben Satzung besteht die Vereinigung nur aus natürlichen Personen im Ruhestand oder Vorruhestand oder « allen juristischen Personen, die Gruppierungen von Vorruheständlern oder Ruheständlern bilden ».

Aus den vorgenannten Satzungsbestimmungen ergibt sich, daß die VoG nicht imstande ist, namens faktischer Vereinigungen, die keine Mitglieder der klagenden VoG sein können, oder namens der VoG « Chambre Culturelle et Sociale des Services Publics », bei der aus keinem einzigen Aktenbestandteil hervorgeht, daß sie eine Gruppierung von Vorruheständlern oder Ruheständlern wäre, während nur solche Gruppierungen Mitglied der vierten Klägerin sein können, vor Gericht aufzutreten.

Die von der vierten klagenden Partei erhobene Klage ist insofern, als diese Partei namens der sieben vorgenannten Vereinigungen auftritt, infolgedessen unzulässig.

1.B.2. Der Hof stellt ferner fest, daß die VoG F.P.R.-F.B.G. den in der Sitzung hinterlegten Akten eine vollständige Abschrift des Sitzungsprotokolls ihres Verwaltungsrates und alle Schriftstücke, die es dem Hof ermöglichen, zu prüfen, ob sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, beigelegt hat. Somit ist die Klage zulässig, soweit sie von der VoG F.P.R.-F.B.G. in ihrem eigenen Namen erhoben worden ist.

b) Klagefähigkeit der fünften klagenden Partei, der VoG U.F.B.E.

1.B.3. In der Anordnung zur Verhandlungsreifeerklärung hat der Hof festgestellt, daß die fünfte Klägerin ihre Klage namens der VoG « Union francophone des Belges à l'étranger » erhoben hatte, während die von ihr eingereichte Abschrift der im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlichten Satzung die VoG « Union des Belges à l'étranger » betrifft.

In der Sitzung hat die fünfte klagende Partei den Auszug aus dem *Belgischen Staatsblatt* hinterlegt, in dem die Umbenennung von « Union des Belges à l'étranger » in « Union francophone des Belges à l'étranger » erwähnt wird. Der Hof stellt hingegen fest, daß er nicht über das Protokoll der Beschlüßfassung verfügt, mit der das zuständige Organ der fünften Klägerin den Klageerhebungsbeschuß gefaßt haben soll.

Die von der fünften klagenden Partei erhobene Klage ist demzufolge unzulässig.

c) Interesse

1.A.3. Zur Begründung ihres Interesses an der Klageerhebung erklären die ersten drei Kläger, daß sie Ruheständler bzw. Vorruheständler, im Ausland wohnhaft und wegen in Belgien bezogener Einkünfte der Gebietsfremdensteuer unterworfen seien.

Dem Ministerrat zufolge reiche diese bloße Behauptung nicht aus, um das Interesse zu begründen, daß diese Parteien an der Klageerhebung auf Nichtigerklärung von Artikel 149 EStGB hätten. Infolge dieser Bestimmungen könnten sie gewisse in Artikel 71 EStGB bezeichnete Ausgaben nicht absetzen. Nun brächten die klagenden Parteien — so der Ministerrat — nichts vor, aus dem hervorgehe, daß sie in ihrem Aufenthaltsland solche Ausgaben tatsächlich tätigen und außerdem dort keinen entsprechenden Abzug genießen würden.

1.A.4. In ihrem Erwidierungsschriftsatz vertreten die klagenden Parteien die Ansicht, daß der Ministerrat nicht gleichzeitig behaupten könne, daß sie zwar ein Interesse an der Klageerhebung auf Nichtigerklärung von Artikel 150 § 1 und § 2 EStGB, nicht aber was Artikel 149 EStGB betrifft, hätten, während — so die Kläger — die Anwendung dieser Bestimmung eine unerläßliche Vorbedingung der in Artikel 150 vorgesehenen Steuerberechnung darstelle.

Hinsichtlich der fehlende Beweiserbringung für die in ihrem Aufenthaltsland absetzbaren Ausgaben meinen die Kläger, daß dieser Beweis eben nicht zu erbringen sei, weil im angefochtenen Gesetz nämlich für Gebietsfremde, die keine Wohnstätte in Belgien beibehalten hätten, kein Zusammenhang zwischen in Belgien angenommenen und eventuell im Ausland anerkannten Steuervorteilen vorgesehen sei.

1.B.4. Artikel 107ter der Verfassung bestimmt: « ... Der Gerichtshof kann angerufen werden von jeder durch Gesetz bezeichneten Behörde, von jedem, der ein Interesse nachweist, oder, zwecks Vorabentscheidung, von jedem Rechtsprechungsorgan ».

Laut Artikel 2 2° des vorgenannten Sondergesetzes können Nichtigkeitsklagen « von jeder natürlichen oder juristischen Person, die ein Interesse nachweist, ... » erhoben werden.

Das erforderliche Interesse liegt bei all denjenigen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig betroffen werden könnte.

Hinsichtlich der ersten drei Kläger

1.B.5. Aus den Elementen der Klageschrift geht zur Genüge hervor, daß die ersten drei Kläger zu der Kategorie der Steuerpflichtigen gehören, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig betroffen werden könnte, weil sie nämlich im Ausland ansässig sind und gewisse Steuervorteile verlieren.

Der Hof stellt ferner fest, daß die Kläger infolge der durch Artikel 10 des Programmgesetzes vom 28. Dezember 1990 am Programmgesetz vom 22. Dezember 1989 vorgenommenen Änderungen ihr Interesse an der Klageerhebung nicht verlieren, da diese Änderungen die in der Klageschrift vorgebrachten Einwände nur teilweise aufheben.

Hinsichtlich der in ihrem eigenen Namen handelnden vierten Klägerin

1.B.6. Der Hof stellt fest, daß der Vereinigungszweck der VoG F.P.R.-F.B.G., der in Artikel 3 2°, 3°, 4° und 5° ihrer Satzung festgelegt ist, den interessenbezogenen Anforderungen entspricht, welche vom Hof gestellt werden, was die Rechtsgültigkeit einer von einer juristischen Person beim Hof erhobenen Klage betrifft.

Zur Hauptsache

2.A.1. Die klagenden Parteien machen als einzigen Klagegrund die Verletzung von Artikel 6 der Verfassung geltend. Zur Unterstützung dieses Klagegrunds behaupten sie allerdings auch, daß der angefochtene Artikel des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 eine Verletzung mehrerer, von Belgien abgeschlossener, internationaler Doppelbesteuerungsabkommen sowie der folgenden Artikel des Römer Vertrags vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft beinhalte: 7 (Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit), 48 (Freizügigkeit der Arbeitnehmer), 52 (Niederlassungsfreiheit) und 53 (Verbot neuer Niederlassungsbeschränkungen).

Zur Erläuterung der durch die angefochtenen Bestimmungen eingeführten, unterschiedlichen Besteuerung beschaffen die klagenden Parteien folgende Zahlen:

1. Frühere Steuerregelung

(Steuerjahr 1990, Einkünfte von 1989):

Von einem Alleinstehenden geschuldete Steuer bei einer besteuerten Jahresrente von

240 000 BEF : 0 BEF

360 000 BEF : 9 451 BEF

500 000 BEF : 68 701 BEF

800 000 BEF : 215 103 BEF

Von einem Haushalt geschuldete Steuer bei einer besteuerten Jahresrente von

360 000 BEF : 0 BEF

500 000 BEF : 10 451 BEF

800 000 BEF : 137 048 BEF

2. Neue Steuerregelung

(Steuerjahr 1991, Einkünfte von 1990):

Geschuldete Steuer auf

240 000 BEF : 60 150 BEF

360 000 BEF : 100 750 BEF

500 000 BEF : 182 250 BEF

800 000 BEF : 294 300 BEF

Den klagenden Parteien zufolge ergäben sich aus Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 vier Ungleichheiten, weshalb das Gesetz gegen Artikel 6 der Verfassung verstoße:

2.A.2. Zunächst einmal liege eine Ungleichheit zwischen den klagenden Parteien und den nicht der Gebietsfremdensteuer unterliegenden Ruheständlern und Vorruheständlern vor. Diese genossen nämlich die Steuervorteile, von denen die Kläger ausgeschlossen seien. Dies treffe insbesondere auf Ruheständler zu, deren Renteneinkünfte aufgrund gewisser Doppelbesteuerungsabkommen bzw. infolge des Fehlens solcher Abkommen nur in Belgien besteuert würden.

Der Ministerrat ruft den Sinn des Gleichheitsgrundsatzes und die Rechtsprechung des Hofes in Erinnerung und stellt fest, daß die beanstandete Unterscheidung — d.h. die Eigenschaft eines Gebietsansässigen bzw. eines Gebietsfremden — ein objektives Kriterium sei. Diesem objektiven Charakter — so der Ministerrat — tue der Umstand keinen Abbruch, daß gewisse Gebietsfremde in dem Land, in dem sie ansässig seien, nicht die Vorteile genössen, die andere Gebietsansässige, die sich in einem anderen Staat niedergelassen hätten, dort genössen.

2.A.3. Eine zweite Behandlungsungleichheit treffe die Kläger im Verhältnis zu den der Gebietsfremdensteuer unterliegenden Ruheständlern und Vorruheständlern, die eine Wohnstätte in Belgien hätten.

Der Ministerrat bestreitet nicht, daß die angefochtenen Bestimmungen in der früheren Kategorie der « Gebietsfremden » zwei neue Unterkategorien eingeführt hätten, und zwar diejenige der « Gebietsfremden ohne weiteres » und diejenige der « Gebietsfremden, die eine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben ». Nichtsdestoweniger sei diese Unterscheidung — so der Ministerrat — an sich objektiv und angemessen; sie sei gerechtfertigt in Anbetracht der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung.

2.A.4. Eine dritte Behandlungsungleichheit treffe die Kläger im Verhältnis zu den Gebietsfremden ohne Wohnstätte in Belgien, die allerdings in einem Staat ansässig seien, in dem sie Steuervorteile beanspruchen könnten.

Der Ministerrat behauptet an erster Stelle, daß die Kläger 1 bis 3 kein persönliches Interesse an diesem Klagegrund aufwiesen, weil sie nicht ihre genaue Finanzlage in dem Staat, in dem sie ansässig seien, darlegten.

Subsidiär behauptet der Ministerrat, daß der belgische Gesetzgeber aufgrund des verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatzes nicht dazu verpflichtet sei, in der abstrakten Kategorie der Gebietsfremden Unterscheidungen vorzunehmen, die auf Situationen beruhten, welche infolge der Anwendung von Vorschriften des internationalen Vertragsrechtes unterschiedlich seien; dieser Bereich entziehe sich aber seiner Zuständigkeit.

2.A.5. Schließlich machen die klagenden Parteien eine vierte Diskriminierung geltend, und zwar im Verhältnis zu den verfassungsmäßigen Vorruheständlern. Diese seien nicht der Gebietsfremdensteuer unterworfen, weil sie Arbeitslosenunterstützung erhielten. Sie genössen also in vollem Umfang die den klagenden Parteien aberkannten Steuervorteile.

Der Ministerrat behauptet, der Klagegrund sei unbegründet, soweit die angefochtenen Bestimmungen an sich nicht die von den Klägern beanstandete Unterscheidung ins Leben riefen. Nach der These der Kläger, die der Ministerrat bestreite, liege die Diskriminierung eigentlich im neuen Artikel 140 EStGB, auf den sich die Nichtigkeitsklage nicht beziehe, begründet.

2.A.6. Die Kläger machen schließlich geltend, daß Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 gegen mehrere Bestimmungen des Römer Vertrages sowie gegen mehrere internationale Abkommen verstoße.

Bezüglich der Vereinbarkeit der Artikel 149 und 150 EStGB mit Artikel 6 der Verfassung

2.B.1. Der Hof stellt fest, daß sich die Klagegründe auf die Situation der gebietsfremden Ruheständler ohne Wohnstätte in Belgien beziehen. In den Klagegründen wird angegeben, inwieweit -was diese Situation betrifft - die angefochtenen Bestimmungen Artikel 6 der Verfassung verletzen sollen. Es gibt demzufolge Anlaß dazu, die Klage insofern zu prüfen, als eine Diskriminierung geltend gemacht wird, die die angefochtenen Bestimmungen angesichts dieser Kategorie von Ruheständlern ins Leben rufen sollen.

2.B.2. Die Verfassungsvorschrift der Gleichheit der Belgier vor dem Gesetz schließt nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied je nach bestimmten Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit es für das Unterscheidungskriterium eine objektive und vernünftige Rechtfertigung gibt. Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der fraglichen Grundsätze zu beurteilen. Der Gleichheitsgrundsatz ist verletzt, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem vernünftigen Verhältnismäßigkeitszusammenhang zum erstrebten Ziel stehen.

Auslegung des Begriffs der Wohnstätte

2.B.3. Die durch das Gesetz vom 22. Dezember 1989 reformierte steuerliche Regelung der Gebietsfremdensteuer unterscheidet bei den gebietsfremden natürlichen Personen zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen, und zwar denjenigen, die während des gesamten Besteuerungszeitraums eine Wohnstätte in Belgien halten, und denjenigen, die während dieses Zeitraums keine Wohnstätte in Belgien halten.

In Ermangelung einer gesetzlichen Definition des Begriffs der Wohnstätte, der zwangsläufig vom Begriff des « steuerlichen Wohnsitzes » zu unterscheiden ist, weil er sich auf die Gebietsfremdensteuer bezieht, muß bei der Auslegung dieses Begriffs unter anderem dem Begriff « foyer d'habitation permanent » (ständige Wohnstätte) Rechnung getragen werden, der im Vertragsrecht definiert ist, dem der belgische Gesetzgeber den Begriff der Wohnstätte teilweise entnommen hat.

Der Ausdruck « foyer d'habitation permanent » (ständige Wohnstätte) in Artikel 4 § 2 des OECD-Mustervertrags versteht sich als der Ort, an dem der Steuerpflichtige — vorkommendenfalls mit Frau und Kindern — normalerweise lebt, an den er nach jeder seiner beruflichen Reisen zurückkehrt und an dem er eventuell seinen Haushalt hat.

Um der bestimmten Situation, die Gegenstand der Diskussion ist, und zwar der Eigenschaft als Gebietsfremder, gerecht zu werden, ist dieser Begriffsbestimmung des Vertragsrechtes hinzuzufügen, daß die « Beibehaltung einer Wohnstätte in Belgien » im Sinne des belgischen Gesetzes nur dann in Betracht gezogen werden kann, wenn die meisten anderen Aspekte des steuerlichen Wohnsitzes nach dem gemeinen Recht (ständiger Aufenthalt, Zentrum der vitalen, beruflichen und wirtschaftlichen Interessen) in Belgien fehlen. Obwohl die Trennung dieser zwei Elemente Schwierigkeiten der Beweiserbringung hervorruft, ist dennoch anzunehmen, daß wegen der für die heutige Lebens- und Arbeitsweise kennzeichnenden Mobilität sowie wegen der geographischen Streuung und Aufteilung der Wohneinheiten der belgische Gesetzgeber gewisse Situation der Wohnstätte in Belgien in der steuerlichen Rechtsstellung der Nichteinwohner des Königreichs offiziell hat anerkennen können.

In diesem Sinne ist anzunehmen, daß als Gebietsfremde, die eine Wohnstätte in Belgien beibehalten, diejenigen zu betrachten sind, die dort eine normale und tatsächliche Wohnung für den Haushalt, in einem anderen Staat aber das Zentrum ihrer vitalen Interessen halten.

Bezüglich der Vereinbarkeit der Unterscheidung zwischen Gebietsfremden mit und solchen ohne Wohnstätte mit Artikel 6 der Verfassung

2.B.4. Mit den angefochtenen Bestimmungen bezweckte der Gesetzgeber, es den Gebietsfremden nicht länger zu ermöglichen, die Steuervorteile, die sie sowohl in Belgien als auch im Ausland genießen können, zu kumulieren. Dazu hat er das Kriterium der Personengebundenheit der Steuer durch diejenige der Territorialität der Einkünfte ersetzt, so daß das Aufenthaltsland, nicht aber das Land der Einkommensquelle die persönliche und familienbezogene Situation der Gebietsfremden berücksichtigt.

Aufgrund der Artikel 149 § 1 und 150 § 1 EStGB in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung können Gebietsfremde keinen Abzug mehr vornehmen und keine Ermäßigung mehr beanspruchen, mit Ausnahme der drei Möglichkeiten des Abzugs nach den Ziffern 1^o, 2^o und 3^o desselben Artikels.

Dennoch halten der zweite Paragraph von Artikel 149 und der zweite Paragraph von Artikel 150 an dem Anspruch auf die vorgenannten Abzugsmöglichkeiten und Ermäßigungen für Steuerpflichtige, die zwar den Sitz ihres Vermögens und das Zentrum ihrer Interessen im Ausland haben aber in Belgien einen Ort beibehalten, an dem sie normalerweise mit ihrer Familie wohnen, fest.

2.B.5. Der somit gemachte Unterschied zwischen zwei Kategorien von Gebietsfremden beruht auf einem objektiven Kriterium und steht offenbar in keinem Mißverhältnis zum erstrebten Ziel. Dennoch entbehrt die Unterscheidung der vernünftigen Rechtfertigung, wenn sie eine objektiv bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen betrifft, die sich nicht in einer Kumulierungssituation befinden kann, die der belgische Gesetzgeber hat verhindern wollen, und wenn sie dazu führt, daß sie mit einer Steuer belegt werden, die ihre Steuerkraft übersteigt.

2.B.6. Die von den Klägern beanstandete Diskriminierung betrifft eine objektiv bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen — diejenigen, die sich als Empfänger eines belgischen Ruhegehaltes völlig im Ausland niedergelassen haben. Die von den Klägern zu 2.A.1. genannten Zahlen, die der Ministerrat nicht bestreitet, zeigen erhebliche Unterschiede je nachdem, ob die vorgenannten Vorteile ihnen gewährt werden oder nicht. Daraus ergibt sich eine eindeutige Verletzung der Gleichheit zwischen gebietsfremden Ruheständlern je nachdem, ob sie eine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben oder nicht. Obwohl dieses Kriterium im allgemeinen objektive Unterschiede zwischen zwei Kategorien von Steuerpflichtigen widerspiegeln kann, ruft es eine Diskriminierung ins Leben, soweit es die Kategorie der gebietsfremden Ruheständler, die keine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, betrifft. Es handelt sich nämlich um Steuerpflichtige, die meistens als einziges Einkommen oder immerhin als Haupteinkommen ein belgisches Ruhegehalt haben, sodaß sie gar keine Ermäßigungen und Abzüge beanspruchen können, und zwar weder in Belgien, wo ihnen diese Vorteile verweigert werden, noch im Ausland, wo sie nicht über ausreichende Einkünfte verfügen, um hohe Beträge davon abzuziehen.

2.B.7. Soweit die unterschiedliche Behandlung, die die Artikel 149 und 150 EStGB vorsehen, auf die Kategorie anwendbar ist, der die ersten drei Kläger angehören und deren Interessen die vierte Klägerin vertritt, d.h. die Gebietsfremden, die ein belgisches Ruhegehalt empfangen und keine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, führt sie - was sie betrifft - eine willkürliche Unterscheidung ein.

2.B.8. Da die angefochtenen Bestimmungen unvereinbar mit Artikel 6 der Verfassung sind, gibt es keinen Anlaß zu der Prüfung, ob die klagenden Parteien sich außerdem auf völkerrechtliche Bestimmungen berufen können und ob der Hof zuständig ist, darüber zu befinden.

Aus diesen Gründen :

Der Hof

erklärt die Artikel 149 und 150 des Einkommensteuergesetzbuches in der durch Artikel 314 des Gesetzes vom 22. Dezember 1989 über Steuerbestimmungen abgeänderten Fassung insofern, als gebietsfremde belgische Rentempfänger, die eine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, gemäß den Paragraphen 1 dieser beiden Artikel besteuert werden, für nichtig.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 21. November 1991.

Der Kanzler,
H. Van der Zwalmen.

Die Vorsitzende,
I. Pétry.

COUR D'ARBITRAGE

F. 91 — 3717

Arrêt n° 37/91 du 21 novembre 1991

Numéro de rôle : 332

En cause : le recours introduit par requête du 8 octobre 1991 de Nicole Bracher, François Leenders et Jacques Delbouille.

La Cour d'arbitrage, chambre restreinte,
composée du président I. Pétry et des juges-rapporteurs

P. Martens et L.P. Suetens, assistée du greffier H. Van der Zwalmen,
après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet du recours

Par une requête adressée à la Cour par une lettre recommandée à la poste le 8 octobre 1991, Nicole Bracher, ménagère, domiciliée à 6560 Hantes-Wihéries (Erquelines), rue d'En-Bas, 39, François Leenders, ouvrier à la S.N.C.B., domicilié à 6560 Hantes-Wihéries (Erquelines), rue d'En-Bas, 7, et Jacques Delbouille, fossoyeur pensionné, domicilié à 6560 Hantes-Wihéries, rue d'En-Bas, 13, demandent l'annulation de l'article 12 de la loi du 30 juillet 1991 modifiant le Code électoral. Subsidiairement, ils demandent « l'annulation du mot : « politique » qui figure trois fois dans l'alinéa 1er de l'article 12 de la loi du 30 juillet 1991 ».

II. La procédure

Par ordonnance du 9 octobre 1991, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59, alinéas 2 et 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Le 24 octobre 1991, en application de l'article 71, alinéa 1er, de la loi spéciale précitée organique de la Cour, les juges-rapporteurs ont fait connaître au président qu'ils pourraient être amenés à proposer à la Cour, siégeant en chambre restreinte, de prononcer un arrêt d'irrecevabilité.

Conformément à l'article 71, alinéa 2, de la loi organique de la Cour, les conclusions des juges-rapporteurs ont été notifiées aux requérants par lettres recommandées à la poste le 28 octobre 1991 remises aux destinataires le 29 octobre 1991.

Les requérants ont transmis un mémoire justificatif par lettre recommandée à la poste le 5 novembre 1991 reçue au greffe le 6 novembre 1991.

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

III. En droit

1. Aux termes de leur acte introductif de l'instance, les requérants déclarent agir en leur nom personnel en leur qualité de fondateurs du « parti calviniste belge » dont les statuts sont en voie de publication au *Moniteur belge*.

2. Ils prétendent justifier leur intérêt en indiquant qu'eux-mêmes et leur parti « présentent des candidats aux élections provinciales en Hainaut et désirent présenter des candidats à la Chambre dans la même province mais pas dans un même arrondissement ». Partant de cette situation, ils exposent les deux griefs suivants, qui affecteraient leur intérêt :

a) « La norme attaquée les prive du droit d'obtenir gratuitement les listes électorales parce qu'ils ne constituent pas un parti politique mais un parti religieux ». Ce soutènement est déduit de ce que la disposition attaquée utilise le vocable « parti politique » et de ce que les requérants affirment le caractère religieux de leur parti. Ils indiquent aussi que leur parti ne correspond pas à la qualification de l'expression « parti politique », déduite de l'article premier de la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques, ce dernier texte imposant de présenter des candidats aux mandats de représentant et de sénateur de tous les arrondissements d'une Communauté ou d'une Région, condition que le parti des requérants ne remplit pas;