

Rolnummers 571 en 580
Arrest nr. 34/94 van 26 april 1994

A R R E S T

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

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen

Bij verzoekschrift van 16 juni 1993, aan het Hof gezonden bij op 17 juni 1993 ter post aangetekende brief en ter griffie ontvangen op 18 juni 1993, hebben Patrice Bastien, Résidence Foch 32 D, 59460 Jeumont, Pascal Beaury, rue du Dr. Schweitzer 94, 59282 Douchy Les Mines, Jean-Michel Bernard, ruelle Ste Catherine 9, 02590 Etreillers, Jean-Paul Bertin, rue Romain Rolland 26, 59172 Roeulx, Jean-Baptiste Bocquet, rue de Bruxelles 21, 62980 Noyelles Les Vermelles, Eddy Bodart, rue Emile Driel 10, 59171 Hornaing, Jean Marie Boez, Route Nationale, 59570 Saint Waast La Vallée, Richard Binet, rue Jean Imbert 27, 59216 Sars Poteries, Pierre Bocquet, rue de Condé 2bis, 62160 Grenay, Véronique Cappaert, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Jean Charles Castellini, rue Massenet 96, 59111 Bouchain, Jean François Cervellera, rue Gaston Barré 50, Vireux Wallerand, 08320 Vireux Molhain, Philippe Cornil, chemin des Plantes, 59226 Lecelles, Alain Dausse, rue du Brûlé 28, 59600 Vieux Reng, Jean François Debacker, rue des Poilus 7, 59192 Beuvrages, Anny De Decker, avenue de la Bergerie 1, 59114 Steenvoorde, Anne-Marie Defenain, rue Courouble 12, 59310 Mouchin, Anita Dejas, rue du Bailly 45, 59960 Neuville en Ferrain, Christian Delelis, rue des Roses 13, 62980 Noyelles Les Vermelles, Yves De Witte, château de Gussignies, 59570 Gussignies, Didier Dupont, rue Bellevue 12, 59132 Trelon, Bernard Fronc, rue Mirabeau 5, 59227 Saulzoir, Raymond Garez, rue de Binche 49, 59600 Vieux Reng, Eric Gelff, rue des Tilleuls 12, 02420 Belleglise, David Godard, rue de l'Escaut 78, 62670 Mazingarbe, André Gueluy, rue Parmentier 92, 59370 Mons En Baroeul, Cécile Heman, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Pascal Havez, rue Maurice Ravel 56, 62138 Billy Berclau, Bruno Havez, rue Mendès France 25, 62138 Violaines, Michel Heniau, rue de Roisin, 59144 Bry, Yves Hubert, La Place, 59570 Gussignies, Pierre Husquin, Boulevard Louise Michel 107, 59490 Somain, Bruno Koessler, Lotissement du Château Vert, 08260 Auvillers Les Forges, Patrick Lambert, rue du Gros Caillou, 08230 Regniowez, André Lannoy, rue de Cartignies 5, 59144 Gommegnies, Jean-Marc Larcheron, rue Arthur Rimbeaux 23, 59286 Roost Warendin, José Lebas, rue Cl. de la Fontaine 12, 08540 Tournes, Denis Lebegue, Résidence Le Village 158, 59620 Aulnoye Aimerie, Bernard Lebleu, route de Watou, 59114 Steenvoorde, Martine Lefebvre, avenue Roosevelt 57, 08600 Givet, Geneviève Leleu, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Christianne Cleppe, echtgenote Lelong, Grand'Rue 17, 59158 Maulde, Guy Leroy, Chemin d'Oosthove 517, 59850 Nieppe, Lebleu Lefebvre AF, Chemin mitoyen, 59850 Nieppe, Léon Letot, rue Valériane 34, 59920 Quiévrechain, Francis Lutun, rue Colbert 7, 59115 Leers, Régis Meunier, rue d'Hirson 37,

02830 Saint Michel, Yannick Mikitiuk, rue Pasteur 62, 59600 Gognies Chaussée, Nathalie Morin, Résidence Marc Aurèle 8, 59570 Bavay, Armand Paix, rue de la Perche, 59570 La Flamengrie, Joëlle Pannequin, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Paul Malvoisin, rue Faidherbe 49, 59199 Hergnies, Didier Pichois, chemin Riez 1, 59320 Hallennes lez Haubourdin, Adolphe Procureur, rue des Groseilliers 1, 59920 Quiévrechain, Alain Puchois, rue Pierre Mendès, Allennes Les Marais, Michel Ronval, rue Léo Lagrange 59, 59680 Ferrière La Petite, Daniel Roussel, «L'Herbage », Allée des Deux Lions 2, 59170 Croix, Jean-Claude Taillez, rue Pasteur 411, 59283 Raimbeaucourt, Enzo Tiberi, rue d'Audignies 20, 59570 Bavay, Alain Trebaol, rue de la Gendarmerie, 59600 Maubeuge, Vannieuwenhuize, rue Jean Imbert 2, 59216 Sars Poteries en Philippe Wilmart, rue Claude Debussy 12, 59286 Roost Warendin, die woonplaats hebben gekozen ten kantore van Mr. M. Vandemeulebroeke en Mr. J. Van Steenwinckel, advocaten bij de balie te Brussel, Brand Whitlocklaan 30 te 1200 Brussel, een beroep ingesteld tot vernietiging van de artikelen 11, 12 en 13 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financile en diverse bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992), respectievelijk in zoverre zij de artikelen 242, tweede lid, en 244, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wijzigen en in zoverre zij een artikel 244bis, tweede lid, in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 invoegen.

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

Bij verzoekschrift van 30 juni 1993, aan het Hof gezonden bij op dezelfde dag ter post aangetekende brief en ter griffie ontvangen op 1 juli 1993, hebben de vereniging zonder winst-oogmerk « Union francophone des Belges à l'étranger », waarvan de maatschappelijke zetel gevestigd is te 7000 Bergen, Place du Parc 15, en de administratieve zetel te 1040 Brussel, Kunstlaan 19F, bus 4, Geneviève De Boeck, echtgenote van Pierre Picquet, lerares, wonende en verblijvende te 59830 Cobrieux, rue du Fay 5, Nicole Dervaux, echtgenote van Serge Blancq, O.C.M.W.-ambtenares, verblijvende en wonende te 59830 Louvil, rue de la Frête 260, Jean - Pierre Favier, echtgenoot van Marie-Françoise Ascher, leraar, verblijvende en wonende te 59130 Lambersart, rue Léon Gambetta 58, Gérard Firhs, echtgenoot van Bénédicte Thomas, leraar, verblijvende en wonende te 55600 Velosnes, Grand-Rue 12, Suzanne Goeury, echtgenote van Guy Gambette, ambtenares, verblijvende en wonende te 55600 Montmedy, rue Pièce Madame 14, Chantal Machurot, echtgenote van Robert Sauvlet, lerares, verblijvende en wonende te 54720 Lexy, rue Jules Verne 9, Monique Vandeputte, echtgenote van Jean-Pierre Lannoo, lera-

res, verblijvende en wonende te 59960 Neuville, rue des Tilleuls 11, Catherine Van Engelandt, echtgenote van Bruno Van Roy, lerares, verblijvende en wonende te 59910 Bondues, allée des Archers 34, en Chantal Vermander, echtgenote van André Tesse, bediende, verblijvende en wonende te 59150 Wattrelos, rue de Leers 509, die woonplaats hebben gekozen ten kantore van Mr. M. Vandemeulebroeke en Mr. J. Van Steenwinckel, advocaten bij de balie te Brussel, Brand Whitlocklaan 30 te 1200 Brussel, een beroep ingesteld tot vernietiging van :

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

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

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

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

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

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

II. De rechtspleging

A. In de zaak met rolnummer 571

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. In de zaak met rolnummer 580

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

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

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

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

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

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

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

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

C. In de twee zaken

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

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

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

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

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

Op de terechtzitting van 8 maart 1994 :

- zijn verschenen :

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

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

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

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

III. De aangevochten bepalingen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4. Voor de toepassing van de §§ 2 en 3 worden gehuwde personen niet als echtgenoten maar als alleenstaanden aangemerkt wanneer slechts één van de echtgenoten in België aan de belasting onderworpen inkomsten verkrijgt en de andere echtgenoot bij overeenkomst vrijgestelde binnenlandse of buitenlandse beroepsinkomsten heeft van meer dan 270.000 frank.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de verzoekers

Ten aanzien van het belang

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

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

A.1.2. De verzoekende partij in de zaak met rolnummer 580, de « Union francophone des Belges à l'étranger » is een vereniging zonder winstoogmerk die volgens haar statuten tot doel heeft de in het buitenland

verblijvende Belgen te vertegenwoordigen voor de publieke opinie en de Belgische overheden, met name door de volgende activiteiten uit te oefenen: het behartigen, vrijwaren en bevorderen van de maatschappelijke, economische, culturele en menselijke belangen en het verzekeren van hun vertegenwoordiging voor de overheden van ons land.

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

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

Ten gronde

In de zaken met rolnummers 571 en 580

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

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

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

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

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

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

A.1.5. Tot de aan de Belgen bij de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet gewaarborgde rechten behoren die

welke voortvloeien uit het Verdrag van 25 maart 1957 tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, goedgekeurd bij de wet van 2 december 1957, inzonderheid artikel 7, dat elke discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, artikel 48, dat het vrije verkeer van personen waarborgt, en de artikelen 52 en 53, die het recht van vestiging waarborgen.

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

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

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

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

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

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

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

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

Door te bepalen dat « de toeslagen voor personen ten laste » (vermeerdering van de belastingvrije som) « slechts worden verleend wanneer de aan de belasting onderworpen echtgenoot de meeste beroepsinkomsten

heeft », veroorzaakt artikel 244bis, tweede lid, een discriminatie op grond van de omvang van de in België verkregen beroepsinkomsten onder de niet-verblijfhouders die geen tehuis in België hebben behouden, in zoverre enkel de gezinnen, waarvan de echtgenoot die in België werkt een hoger inkomen heeft dan zijn echtgenoot die in Frankrijk werkt, in België de toeslagen voor personen ten laste zullen kunnen genieten, terwijl zij recht zouden hebben op een belastingaftrek of -vermindering voor personen ten laste in Frankrijk, situatie die de aangevochten wetgeving juist wilde vermijden.

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

In de zaak met rolnummer 580

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

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

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

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

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

Standpunt van de Ministerraad

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

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

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

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

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

geraakt.

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

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

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

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

Ten gronde

A.2.4. Hoewel het Hof in zijn arrest nr. 34/91 heeft toegegeven dat het onderscheid tussen de niet-verblijfhouders naargelang zij al dan niet een tehuis in België hebben behouden op een objectief criterium berust en niet zonder verband lijkt te zijn met het door de wetgever nagestreefte doel, heeft het Hof beslist dat er voor dat onderscheid evenwel geen redelijke verantwoording was in zoverre het de categorie van niet-verblijfhoudende gepensioneerden die geen tehuis in België hebben, trof, aangezien die belastingplichtigen doorgaans als enig inkomen of toch als hoofdkomen een Belgisch pensioen hebben, zodat zij geen aanspraak kunnen maken op verminderingen of aftrekken in België, noch in het buitenland waar ze niet over voldoende inkomsten beschikken om grote bedragen ervan af te trekken. Hetzelfde argument kan echter niet worden aangewend door de categorie van niet-verblijfhouders zonder tehuis in België, namelijk de exploitanten (handelaars, ambachtslieden, landbouwers, industriëlen die geen vennootschap hebben opgericht), de titularissen van vrije beroepen, enz. Men zou er immers niet van uit kunnen gaan dat de belastingplichtigen die tot die categorie behoren over het algemeen in het land waar ze verblijven niet voldoende inkomsten hebben en er derhalve niet de fiscale voordelen kunnen krijgen die hun in België worden geweigerd.

A.2.5. Overigens moet men er rekening mee houden dat :

- de internationale overeenkomsten die bedoeld zijn om dubbele belasting te vermijden, doorgaans voorschrijven dat de winsten van industriële of commerciële ondernemingen, evenals de baten van vrije beroepen en andere zelfstandige activiteiten enkel worden belast in de Staat van verblijf (zie bijvoorbeeld de artikelen 4 en 7 van de overeenkomst van 16 maart 1964 tussen België en Frankrijk);
- de niet-verblijfhouders door de belastingwet verschillend worden behandeld naargelang zij salarissen, lonen, wedden en pensioenen van Belgische oorsprong ontvangen - volgens artikel 10 van de voormelde overeenkomst worden zij dan uitsluitend in België belast en zullen zij bijgevolg in Frankrijk geen aftrekken of verminderingen van belasting kunnen genieten indien die bezoldigingen en pensioenen hun volledig inkomen of het grootste gedeelte ervan vertegenwoordigen (regel van negen maanden activiteit en 75 % van het geheel) - of naargelang zij inkomsten of baten als zelfstandigen ontvangen - volgens artikel 7 van dezelfde overeenkomst worden zij dan in Frankrijk belast, behoudens indien zij in België over een vaste bedrijfsinrichting beschikken die zij geregeld gebruiken : in dat geval zijn de inkomsten of baten die uit de in België uitgeoefende activiteit voortkomen, in België belastbaar.

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

A.2.6. De voorwaarden betreffende de duur en het bedrag van de inkomsten, bepaald in de artikelen 242,

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

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

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

A.2.7. Tot slot tonen de verzoekers niet aan dat een gezin dat twee gemiddelde inkomens heeft, respectievelijk in België en in het land waar het verblijft, in dat land geen persoonlijke belastingaftrekken, -vrijstellingen en -verminderingen zal genieten.

A.2.8. De in artikel 244bis opgenomen regel vindt zijn verantwoording in het feit dat de andere echtgenoot persoonlijk beroepsinkomsten heeft. Zijn die inkomsten ten minste gelijk aan of hoger dan die van de echtgenoot die in België werkt, dan moet men ervan uitgaan dat het gezin in het land waar het verblijft de voordelen zal kunnen genieten die niet in België kunnen worden verkregen.

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

A.2.9. De discriminatie die door de artikelen 28 en 29 van de aangevochten wet in het leven zou zijn geroepen, is onbestaande : artikel 28, dat melding maakt van artikel 87ter van het W.I.B., maakt geen onderscheid naargelang de niet-verblijfhouders al dan niet een tehuis in België hebben behouden. Er is dus geen verschil in behandeling tussen de eenen en de anderen; artikel 29 van zijn kant, waarin de bij de artikelen 146 tot 154 van het W.I.B. 1992 voorgeschreven verminderingen zijn vermeld, bepaalt uitdrukkelijk dat het toepasselijk is op de natuurlijke personen die geen tehuis in België hebben behouden, zodat de gepensioneerden die zich in dat geval bevinden, die verminderingen kunnen genieten, net zoals degenen die een tehuis in België hebben behouden.

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

Antwoord van de verzoekers

Ten aanzien van het belang

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

A.3.2. Het maatschappelijk doel van de verzoekende v.z.w. « Union francophone des Belges à l'étranger », zoals dat uit haar statuten blijkt, bewijst voldoende dat zij een collectief belang verdedigt dat haar eigen is en dat

niet beperkt is tot de individuele belangen van haar leden. Zij bestaat sedert 1973 en haar representativiteit kan niet worden betwist : zij telt verscheidene tientallen effectieve leden, nagenoeg duizend zeshonderd aangesloten leden die in het buitenland verblijven en negenenveertig kringen en verenigingen die op hun beurt verscheidene duizenden in het buitenland verblijvende Belgen tellen.

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

Ten gronde

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

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

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

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

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

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

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

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

A.3.6. Het argument van de Ministerraad volgens hetwelk de wetgever bij de keuze van een criterium geen rekening kan houden met alle bijzondere situaties die zich zouden kunnen voordoen, is niet voldoende om de voorwaarde inzake duur (negen maanden) die in de artikelen 242, § 1, tweede lid, en 244, tweede lid, wordt verkozen boven een regel van berekening *pro rata*, te verantwoorden. Men kan er immers niet van uitgaan dat de

belastingplichtigen die, zoals sommige verzoekers, na zes maanden hun betrekking verliezen of pas vanaf de maand mei een beroepsactiviteit uitoefenen, bijzondere gevallen zijn : niet minder dan 12.000 niet-verblijfhoudende belastingplichtigen bevinden zich in één van de door de verzoekers aangeklaagde situaties en in de praktijk blijft de bewering van de Regering tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 28 december 1992 volgens welke « die criteria met begrip en verhoudingsgewijs worden toegepast » dode letter.

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

A.3.8. Artikel 244bis, tweede lid, bevat de discriminatie onder de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België die in A.1.4 en A.1.9 is beschreven. Zo zijn de beroepsinkomsten van sommige verzoekers in de zaak met rolnummer 571 (die landbouwer zijn) in België belastbaar. De inkomsten van hun respectieve echtgenoten in Frankrijk liggen hoger dan 270.000 frank. Zij genieten dus niet de bij de Belgische wet voorgeschreven belastingvrijstellingen, -verminderingen en -aftrekken. De beroepsinkomsten van hun echtgenoten zijn evenwel lager dan het minimum belastbaar inkomen in Frankrijk, zodat hun respectieve gezinnen evenmin de bij de Franse wet voorgeschreven voordelen zouden genieten (gesteld dat de laatstgenoemde categorie van verzoekers niet ambtshalve zou zijn uitgesloten van het voordeel van de bij de Belgische wet voorgeschreven belastingvrijstellingen, -verminderingen en -aftrekken, zoals het thans het geval is (cf. hierboven A.1.6)).

- B -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de beroepen

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

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

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

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

Ten aanzien van het belang

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

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

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

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

Ten aanzien van het belang van de verzoekende natuurlijke personen

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

Ten gronde

B.2.1. Volgens de verzoekers veroorzaken de artikelen 242, § 1, tweede lid, 244, tweede lid,

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

B.2.2. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

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

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

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

tot de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België die occasioneel of in een beperkte mate inkomsten van Belgische oorsprong ontvangen en die het grootste gedeelte van hun inkomen verkrijgen in de Staat waar zij verblijven (*idem*, p. 6).

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

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

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

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

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

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

die in overeenstemming is met zijn eigen doelstelling.

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

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

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

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

B.7.2. Artikel 134, tweede lid, van het W.I.B. 1992 bepaalt, wat de inwoners van het Koninkrijk betreft, dat de vermeerderingen wegens personen ten laste bij voorrang worden berekend op het deel van het inkomen van de echtgenoot die de meeste beroepsinkomsten heeft. Die bepaling gaat uit van de idee dat het fiscale voordeel van een gezin wegens personen ten laste, slechts aan één van de echtgenoten van het gezin moet worden toegekend en dat de keuze van die echtgenoot redelijkerwijze gebaseerd kan zijn op de vergelijking van de omvang van de beroeps-

inkomsten van de ene en de andere. De wetgever, die de niet-verblijfhouders (artikel 244bis van het W.I.B. 1992) en de verblijfhouders (artikel 128, 4°, van hetzelfde Wetboek) fiscaal op dezelfde manier wil behandelen in het geval waarin één van de echtgenoten inkomsten heeft die onderworpen zijn aan de belasting van de niet-verblijfhouders terwijl de andere echtgenoot beroepsinkomsten van Belgische of buitenlandse oorsprong heeft die bij overeenkomst zijn vrijgesteld (Memorie van toelichting, *Gedr. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 7; verslag, *Gedr. St.*, Senaat, nr. 591/2, p. 38), neemt een maatregel die in overeenstemming is met het door hem nagestreefde doel wanneer hij het voordeel van de toeslagen wegens persoon ten laste enkel toekent aan de echtgenoot die aan de belasting is onderworpen en die de meeste beroepsinkomsten heeft.

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

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

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

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

maar ook bij artikel 27, § 3, tweede lid, zijn vastgesteld.

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

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

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

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

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

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

Om die redenen,

het Hof

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

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

verwerpt de beroepen voor het overige.

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

De griffier,

De voorzitter,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior