

SCHIEDSHOF

Urteil Nr. 34/91 vom 21. November 1991

Geschäftsverzeichnissnr. 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 Bruggepensioneerden en Gepensioneerden" (Vorruheständler- und Ruheständlerdachverband) (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, OTRACO",

- 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 Servides 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'Etranger, U.F.B.E." (französischsprachige Vereinigung der Belgier im Ausland), mit Sitz in 5000 Namur, Avenue Lemaître 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 16. 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° a bis 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 Besteuerungszeitraumes 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 Steuervorrauszahlung (Artikel 93bis 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 bezieht, 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 Erwiderungsschriftsatz 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 Beschlußfassung, 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 Verhandlungsreiferklärung 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 Beschlußfassung verfügt, mit der das zuständige Organ der fünften Klägerin den Klageerhebungsbeschluß 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 genossen, die andere Gebietsansässige, die sich in einem anderen Staat niedergelassen hätten, dort genossen.

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 vertragsmäßigen Vorruheständlern. Diese seien nicht der Gebietsfremdensteuer unterworfen, weil sie Arbeitslosenunterstützung erhielten. Sie genossen 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 hervorrufen kann, 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°, 2° und 3° 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, so daß 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 Rentenempfänger, 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,

Die Vorsitzende,

H. Van der Zwalmen

I. Pétry