

Rolnummer 215

Arrest nr. 34/91  
van 21 november 1991

A R R E S T

---

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

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters I. PETRY en J. DELVA  
en de rechters D. ANDRE, F. DEBAEDTS, K. BLANCKAERT,  
L. FRANCOIS en P. MARTENS,  
bijgestaan door de griffier H. VAN DER ZWALMEN,  
onder voorzitterschap van voorzitter I. PETRY,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*

\*

I. ONDERWERP

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

1. Baudouin RUZETTE, gepensioneerd kapitein-commandant, la Belle Bastide, 83830 Bargemon, Frankrijk;
2. Franz FIGUE, gepensioneerd ambtenaar, avenue des Caillols, 14, 13012 Marseille, Frankrijk;
3. André BAYOT, gepensioneerd diplomaat, rue Lalo, 10, 75110 Parijs, Frankrijk;
4. de vereniging zonder winstoogmerk F.P.R.-F.B.G., Fédération des Préretraités et Retraités - Federatie van Bruggepensioneerden en Gepensioneerden, waarvan de zetel gevestigd is te 1000 Brussel, Arenbergstraat 44/23, die onder meer in rechte treedt voor de volgende leden :
  - l'Association (de fait) des Anciens Fonctionnaires et Agents du Congo, A.F.A.C.
  - l'Association (de fait) des Bénéficiaires et Ayants Droits aux Pensions Otraco-Afrique - Vereniging der Belang- en Rechthebbenden op de Pensioenen Otraco-Afrika, O.T.R.A.C.O.;
  - le Groupement de Défense Sociale d'Outre-Mer G.D.S.O.M. Vereniging voor Sociaal Verweer Overzee V.V.S.V.O. (feitelijke vereniging);
  - la Chambre Culturelle et Sociale des Ser-

- vices Publics C.O.S.O.P., v.z.w.;
- l'Association (de fait) Administration-Université pour la formation permanente (A.N.A.U.);
  - l'Alumni Vormingsprogramma's Overheidsdienst A.V.O. (feitelijke vereniging);
  - l'Association (de fait) des Fonctionnaires Généraux A.F.G.;
  - le Comité National de Défense des Pensionnés des Services Publics - Nationaal Verdedigingscomité van de Gepensioneerden van de Openbare Diensten (feitelijke vereniging);
5. de vereniging zonder winstoogmerk U.F.B.E., Union Francophone des Belges à l'Etranger, waarvan de zetel te 5000 Namen, avenue Lemaître, 44 en waarvan het secretariaat te 1040 Brussel, Kunstlaan 19F gevestigd is.

## II. DE RECHTSPLEGING

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

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

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

gesteld.

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

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

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

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

Nadat Mevrouw I. PETRY het voorzitterschap had opgenomen, is rechter P. MARTENS bij beschikking van 16 januari 1991 ter aanvulling van de zetel aangewezen.

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

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

Op de terechtzitting van 25 september 1991

- zijn verschenen :  
Mr. M. VANDEMEULEBROEKE, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekers;  
Mr. M. MAHIEU, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters D. ANDRE en F. DEBAEDTS respectievelijk in het Frans en in het Nederlands verslag uitgebracht;
- zijn Mr. Marc VANDEMEULEBROEKE en Mr. M. MAHIEU gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

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

### III. DE AANGEVOCHTEN NORM

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"§ 1. In gevallen als bedoeld in artikel 143, wordt de belasting berekend volgens de belasting-schaal bedoeld in de artikelen 7, § 1, en 8 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het

zegel gelijkgestelde taksen.

§ 2. In afwijking van de bepalingen van § 1, wordt de belasting berekend volgens de in titel II, hoofdstuk III, en in de artikelen 1 tot 8 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen bepaalde regelen wanneer de belastingplichtige in België een tehuis heeft behouden gedurende het volledig belastbare tijdperk".

Hieraan moet worden toegevoegd dat de programmawet van 28 december 1990 (B.S. 29 december 1990, p. 24.457), tot stand gekomen na de indiening van de memories van de partijen, bij artikel 10 artikel 150, § 1, voormeld heeft gewijzigd.

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

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

- de afzonderlijke belasting van de inkomsten van de echtgenoten en de toepassing van een huwelijksquotiënt (artikel 1 tot 5 van de wet van 7 december 1988),
- de vrijstelling van belastingen voor alleenstaanden (ten belope van 165.000 frank), voor elke echtgenoot (ten belope van 130.000 frank) en voor de kinderen ten laste, en bovendien voor de weduwnaars en weduwen en voor de gehandicapten (artikel 6 van de wet

van 7 december 1988),

- de berekening van de belasting per inkomstenschijf (artikel 7 van de wet van 7 december 1988),
- de automatische indexering van de bedragen in het W.I.B. (artikel 8 van de wet van 7 december 1988),
- de vermindering toepasselijk op de pensioenen, vervangingsinkomens, brugpensioenen, etc. (artikel 87 ter van het W.I.B.),
- de bonificatie wegens voorafbetaling van de belasting (artikel 93bis van het W.I.B.).

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

4. Toch kunnen volgens de tweede paragraaf van artikel 149 de niet-verblijfhouders die in België een tehuis hebben behouden dezelfde aftrekken genieten als de verblijfhouders, met als enige uitzondering de uitgaven bedoeld in de punten a) en b) van hetzelfde artikel. Krachtens de tweede



paragraaf van artikel 150 kunnen zij bovendien de vrijstellingen en aftrekken genieten waarin de wet van 7 december 1988 voorziet. Die categorie van niet-verblijfhouders heeft dus recht op de in punt 2 hierboven opgesomde voordelen.

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

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

#### IV. IN RECHTE

##### De ontvankelijkheid

- a) De bekwaamheid om in rechte te treden van de vierde verzoekende partij, de v.z.w. FPR-FBG

1.A.1. De Ministerraad betwist de bekwaamheid om in rechte te treden van de vierde verzoekende partij, de

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

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

- 1.A.2. In haar memorie van antwoord herinnert de vierde verzoekende partij eraan dat de diverse onderhavige verenigingen met of zonder rechtspersoonlijkheid op haar een beroep hebben gedaan om naast hen hun belangen te behartigen; de vierde verzoekende partij refereert zich aan het oordeel van de rechter wat de rechtsgeldigheid van de vertegenwoordiging van de zeven voornoemde verenigingen betreft. Zij stelt eveneens dat artikel

3, 2°, 3°, 4°, 5°, van haar statuten een doel omschrijft waarin de door de genoemde verenigingen gevoerde actie volkomen past. Een uittreksel van het besluit waarbij de raad van bestuur met eenparigheid van stemmen heeft besloten onderhavig beroep in te stellen is anderzijds bij het dossier gevoegd. Ten slotte stelt de vierde verzoekende partij, die een dertigtal stichtende verenigingen en meer dan achthonderd individuele leden telt, stelt dat haar representativiteit niet kan worden betwist.

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

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

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

niet ontvankelijk.

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

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

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

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

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

c) Het belang

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

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

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

Wat het ontbreken betreft van bewijsvoering betreffende de in hun land van verblijf aftrekbare

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

- 1.B.4. Artikel 107ter van de Grondwet bepaalt : " ... De zaak kan bij het Hof aanhangig worden gemaakt door iedere bij wet aangewezen overheid, door ieder die doet blijken van een belang of, prejudicieel, door ieder rechtscollège".

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

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

#### Ten aanzien van de eerste drie verzoekers

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

Het Hof stelt voorts vast dat die verzoekers hun belang bij het beroep ten gevolge van de

wijzigingen bij artikel 10 van de programmawet van 28 december 1990 in de programmawet van 22 december 1989 niet verliezen, aangezien die wijzigingen de in het verzoekschrift aangevoerde grieven slechts gedeeltelijk doen verdwijnen.

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

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

Ten gronde

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

Ter illustratie van het verschil in belasting dat door de bestreden bepalingen wordt ingevoerd geven



de verzoekende partijen de volgende cijfers :

1. Vroeger belastingstelsel  
(aanslagjaar 1990, inkomsten 1989) :

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

240.000 fr. :	0 fr.
360.000 fr. :	9.451 fr.
500.000 fr. :	68.701 fr.
800.000 fr. :	215.103 fr.

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

360.000 fr. :	0 fr.
500.000 fr. :	10.451 fr.
800.000 fr. :	137.048 fr.

2. Nieuw belastingstelsel  
(aanslagjaar 1991, inkomsten van 1990) :

Belasting verschuldigd op :

240.000 fr. :	60.150 fr.
360.000 fr. :	100.750 fr.
500.000 fr. :	182.250 fr.
800.000 fr. :	294.300 fr.

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

2.A.2. Allereerst zou er een ongelijkheid zijn tussen de verzoekende partijen en de niet B.N.V.-plichtige gepensioneerden en bruggepensioneerden. Die genieten immers de fiscale voordelen waarvan de

verzoekers zijn uitgesloten. Dat is inzonderheid waar voor gepensioneerden waarvan de pensioeninkomsten krachtens bepaalde verdragen tot voorkoming van dubbele belasting of wegens het ontbreken van dergelijke verdragen enkel in België worden belast.

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

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

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

- 2.A.4. In een derde opzicht zouden de verzoekers ongelijk

worden behandeld, namelijk ten aanzien van de niet-verblijfhouders zonder tehuis in België, die echter in een staat verblijf houden waarin zij op fiscale voordelen aanspraak zouden kunnen maken.

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

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

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

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

discriminatie.

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

Ten aanzien van de bestaanbaarheid van de artikelen 149 en 150 van het W.I.B. met artikel 6 van de Grondwet

- 2.B.1. Het Hof stelt vast dat de middelen verwijzen naar de situatie van de niet-verblijfhoudende gepensioneerden die geen tehuis hebben in België. Die middelen geven aan in hoeverre, wat die situatie betreft, de bestreden bepalingen artikel 6 van de Grondwet schenden. Het is derhalve aangewezen het beroep te onderzoeken in zoverre het een discriminatie aanvoert die de aangevochten bepalingen zouden in het leven roepen ten aanzien van die categorie van gepensioneerden.
- 2.B.2. De grondwettelijke regel van de gelijkheid van de Belgen voor de wet sluit niet uit dat een verschil in behandeling volgens bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de bestreden maatregel en de aard van de beginselen in het geding. Het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat de aangewende middelen redelijkerwijze niet evenredig zijn met het beoogde doel.



Interpretatie van het begrip tehuis

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

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

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

Om de welbepaalde situatie die het voorwerp is van discussie -de hoedanigheid van niet-verblijfhouder- recht te doen dient aan die definitie uit het verdragsrecht te worden toegevoegd dat het "behoud van een tehuis in België", in de zin van de Belgische wet, enkel in aanmerking kan worden genomen indien de meeste

andere aspecten van de fiscale woonplaats naar gemeen recht (vast verblijf, centrum van de vitale, professionele en economische belangen) in België ontbreken. Hoewel de loskoppeling van die twee elementen bewijsmoeilijkheden kan veroorzaken, moet toch worden aangenomen dat gelet op de mobiliteit die de hedendaagse leef- en arbeidspatronen kenmerkt, gelet op de geografische spreiding en verspreiding van de wooneenheden, de Belgische wetgever officieel sommige situaties van een tehuis in België met betrekking tot het fiscaal statuut van de niet-rijksinwoners heeft kunnen erkennen.

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

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

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



blijfhouders.

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

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

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

2.B.6. De door de verzoekers aangevoerde discriminatie betreft een objectief bepaalde categorie van belastingplichtigen : die welke, in het genot van een Belgisch rustpensioen, geheel in het buitenland zijn gevestigd. De door de verzoekers in 2.A.1. genoemde cijfers, die door de

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

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

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

bevoegd is om kennis ervan te nemen.

OM DIE REDENEN,

HET HOF

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

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

De griffier,

De voorzitter,

H. VAN DER ZWALMEN

I. PETRY