

Rolnummer 2396
Arrest nr. 10/2003 van 22 januari 2003

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, en artikel 244, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, J.-P. Moerman en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 15 maart 2002 in zake H. Driane tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 21 maart 2002, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992 [houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen], dat geldt voor het aanslagjaar 1991, en 244, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dat geldt voor het aanslagjaar 1992, het gelijkheidsbeginsel vastgelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de uitlegging dat voor de aanslagjaren 1991 en 1992 de rijksinwoners een bonificatie genieten voor de voorafbetalingen, in toepassing van de artikelen 93*bis* WIB/64 (aanslagjaar 1991) en 175 tot 177 WIB/92 (aanslagjaar 1992), daar waar de niet-rijksinwoners, zonder tehuis in België waarvan de in België belastbare beroepsinkomsten minder bedragen dan 75 % van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, niet genieten van deze bonificatie terwijl voor de Belgische Staat het voordeel hetzelfde is omdat in de beide gevallen in dezelfde mate vooraf betaald wordt ? »

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeskil*

De verzoekster voor het Hof van Beroep, H. Driane, wonende in Frankrijk, is een alleenstaande niet-inwoner, zonder tehuis in België, die voor de aanslagjaren 1991 tot 1994 een klein in Frankrijk belastbaar pensioen genoot, dat door de Belgische Rijksdienst voor Pensioenen betaald werd, en tevens uit in België gelegen onroerende goederen onroerende inkomsten heeft geïnd die in België belastbaar waren. Zij dient een voorziening in bij het Hof van Beroep te Brussel tegen de directeursbeslissing van 22 april 1996 waarbij uitspraak wordt gedaan over haar bezwaarschriften ingediend tegen de aanslagen in de belasting der niet-verblijfhouders voor de aanslagjaren 1991, 1992, 1993 en 1994. Zij acht zich gediscrimineerd omdat zij, in tegenstelling tot de rijksinwoners, geen belastingvrije schijf van 170.000 frank, noch de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen kan genieten.

Wat de belastingvrije schijf betreft, besluit de verwijzende rechter, na onderzoek van de van toepassing zijnde wetsbepalingen en op basis van een omstandige motivering, dat de toepasselijke wetgeving die de persoonsgebonden voordelen aan niet-verblijfhouders toekent op grond van de belangrijkheid van de in België te belasten beroepsinkomsten (de « 75 procent-grens »), en alleen die inkomsten, geen discriminatie inhoudt ten opzichte van de niet-verblijfhouders die geen in België belastbare beroepsinkomsten hebben.

Wat de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen betreft, komt de verwijzende rechter tot de conclusie dat de niet-inwoners, in tegenstelling tot de rijksinwoners, tijdens het aanslagjaar 1991 geen recht hadden op een bonificatie voor voorafbetaling van de belastingen en dat ze voor het aanslagjaar 1992 slechts recht hadden op die bonificatie in zoverre de in België belastbare beroepsinkomsten ten minste 75 pct. bedroegen van het geheel van de binnen- en buitenlandse beroepsinkomsten. Vóór aanslagjaar 1991 en vanaf aanslagjaar 1993 hadden de niet-verblijfhouders wel recht op de bonificatie wegens voorafbetaling van belastingen. Hij besluit hierop de bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen.

### III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 21 maart 2002 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 geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 3 mei 2002 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 25 mei 2002.

Memories zijn ingediend door :

- H. Driane, wonende te F-30140 Anduze (Frankrijk), Les Cigales - Corbès l'Orange, bij op 15 mei 2002 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 20 juni 2002 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 27 juni 2002 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 21 maart 2003.

Bij beschikking van 18 juli 2002 heeft voorzitter A. Arts de termijn voor het indienen van een memorie van antwoord verlengd tot 9 september 2002.

Van de memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 19 juli 2002 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 19 november 2002 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 11 december 2002.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 20 november 2002 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 11 december 2002 :

- zijn verschenen :

- . Mr. M. Wauman *loco* Mr. H. Dubois, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor H. Driane;

- . Mr. L. Van Helshoecht, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman 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 organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

#### IV. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad analyseert allereerst de van toepassing zijnde wetteksten en komt tot de conclusie dat, vermits artikel 28 van de wet van 28 december 1992 niet verwijst naar artikel 93*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, de niet-inwoners voor het aanslagjaar 1991 geen recht hadden op de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen. Voor het aanslagjaar 1992 hadden de niet-rijksinwoners zonder tehuis in België van wie de belastbare beroepsinkomsten minder bedroegen dan 75 pct. van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten evenmin recht op de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen.

Uit de memorie van toelichting bij het wetsontwerp leidende tot de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen leidt de Ministerraad af dat werd beoogd de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen die betrekking hebben op de voorafbetalingen en de afzonderlijke aanslagen ook van toepassing te maken op de niet-rijksinwoners zonder thuis in België. De Ministerraad besluit bijgevolg dat het feit dat de belastingwet voor de aanslagjaren 1991 en 1992 aan bepaalde categorieën van niet-inwoners niet de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen heeft toegekend, een « anomalie » inhoudt die vanaf het aanslagjaar 1993 werd rechtgezet. De Ministerraad wenst zich voor het antwoord op de prejudiciële vraag te gedragen naar de wijsheid van het Hof.

A.2. H. Driane beklemtoont dat het recht op bonificatie bij het voorafbetalen van de belasting enkel voor de aanslagjaren 1991 en 1992 werd ontzegd aan de niet-rijksinwoners, terwijl dat recht wel bestond voor de rijksinwoners.

Zij meent dat de in het geding zijnde bepalingen strijdig zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Het doel van het verlenen van een bonificatie bestaat volgens haar erin de belastingplichtige te belonen voor het feit dat hij zijn fiscale verplichtingen voldoet nog vóór hij hiertoe wettelijk is gehouden. Het betreft een vergoeding van een gedragen voorfinanciering. Wanneer een niet-inwoner de belastingen waaraan hij in België zal worden onderworpen nog tijdens het belastbaar tijdperk voldoet bij wijze van voorafbetalingen, moet hij volgens haar eenzelfde bonificatie verkrijgen, hetgeen overigens is gebeurd voor alle aanslagjaren met uitzondering van de aanslagjaren 1991 en 1992. Volgens haar is er geen enkele redelijke verantwoording om de bonificatie voor voorafbetalingen van belastingen voor die aanslagjaren enkel voor te behouden aan de rijksinwoners met uitsluiting van de niet-inwoners. Zij wijst erop dat uit de memorie van toelichting bij de wet van 28 juli 1992 blijkt dat de Regering die overtuiging eveneens deelde vermits met ingang van aanslagjaar 1993 het recht op bonificatie voor alle niet-inwoners werd hersteld door toevoeging van een derde lid in artikel 243 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 1991, en artikel 244, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna « W.I.B. 1992 »), zoals van toepassing voor het aanslagjaar 1992.

Het oorspronkelijke artikel 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992 en artikel 244, tweede lid, van het W.I.B. 1992, zoals vervangen bij artikel 12 van dezelfde wet, werden evenwel vernietigd door het Hof bij het arrest nr. 34/94 van 26 april 1994 om de redenen uiteengezet in B.3.3 van dat arrest.

Vóór die vernietiging luidde artikel 28 van de wet van 28 december 1992 :

« Art. 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. »

Artikel 12 van dezelfde wet, dat artikel 244 van het W.I.B. 1992 verving, bepaalde, vóór die vernietiging :

« Art. 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. »

B.1.2. Bij de wet van 30 januari 1996 tot wijziging van diverse bepalingen inzake de belasting van niet-inwoners werden die vernietigde bepalingen vervangen.

Artikel 7 van die wet bepaalt :

« Artikel 244 van hetzelfde Wetboek, gedeeltelijk vernietigd door het Arbitragehof bij arrest nr. 34/94 van 26 april 1994, wordt vervangen door de volgende bepaling :

‘ 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, 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 :

1° wanneer de belastingplichtige gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis heeft behouden;

2° wanneer de belastingplichtige in België belastbare beroepsinkomsten als vermeld in artikel 228, § 2, 3°, *a*, *b* en *c*, en 4° tot 7°, heeft behaald of verkregen, die ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van zijn binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten. ' »

Artikel 9 van dezelfde wet luidt :

« Artikel 28, § 3, tweede lid, van dezelfde wet, vernietigd door het Arbitragehof bij arrest nr. 34/94 van 26 april 1994, wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :

‘ Die regels zijn eveneens van toepassing op de niet-inwonende belastingplichtigen die geen tehuis in België hebben behouden en die in België belastbare beroepsinkomsten als vermeld in artikel 140, § 2, 3°, *a*, *b* en *c*, en 4° tot 7°, hebben behaald of verkregen, in zoverre die inkomsten ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten. ’ »

Overeenkomstig artikel 12 van de bovenvermelde wet heeft artikel 7 uitwerking met ingang van het aanslagjaar 1992. Gelet op de bewoordingen van artikel 9 en conform de memorie van toelichting (*Parl. St.*, Kamer, 1995-1996, nr. 288/1, p. 6) werkt dat artikel terug voor het aanslagjaar 1991.

B.1.3. Uit de verwijzing door de verwijzende rechter naar artikel 244, 2°, van het W.I.B. 1992 en uit de aard van het door de verwijzende rechter aan het Hof voorgelegde verschil in behandeling, namelijk het feit dat de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen enkel voor de aanslagjaren 1991 en 1992 aan de niet-inwoners werd geweigerd, terwijl zij wel is toegekend aan de rijksinwoners, leidt het Hof af dat de prejudiciële vraag in werkelijkheid artikel 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992, zoals gewijzigd bij artikel 9 van de wet van 30 januari 1996, en artikel 244, 2°, van het W.I.B. 1992, zoals vervangen bij artikel 7 van dezelfde wet, betreft.

B.2.1. Artikel 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992 en artikel 244, 2°, van het W.I.B. 1992 zijn bepalingen die betrekking hebben op de belasting van niet-inwoners natuurlijke personen, en betreffen meer bepaald de categorie van de niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk in België geen tehuis hebben behouden (hierna « niet-inwoners zonder tehuis » genaamd) maar die worden gelijkgesteld met de niet-inwoners die gedurende het volledig belastbare tijdperk in België wel een tehuis hebben

behouden (hierna « niet-inwoners met tehuis » genaamd). Die gelijkstelling is verbonden aan de voorwaarde dat de niet-inwoners zonder tehuis in België belastbare beroepsinkomsten als omschreven in de in het geding zijnde bepalingen hebben behaald of verkregen, in zoverre die inkomsten ten minste 75 pct. bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten (de « 75 procent-regel » genaamd).

Uit de feiten van het geding en uit de bewoordingen van de prejudiciële vraag, waarin wordt verwezen naar « de niet-rijksinwoners zonder tehuis in België waarvan de in België belastbare beroepsinkomsten minder bedragen dan 75 % van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten », blijkt dat de verzoekster in het bodemgeschil niet een dergelijke gelijkstelling kan genieten.

B.2.2.1. Wat het aanslagjaar 1991 betreft, wordt artikel 28, § 3, van de wet van 28 december 1992 door de verwijzende rechter aldus gelezen dat het verwijst naar 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 » : in die lezing is er geen toepassing van de regels bedoeld in artikel 93*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna « W.I.B. 1964 »), inzake de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen.

Uit de contradictie tussen de Nederlandse en de Franse tekst van artikel 28, § 3, van de wet van 28 december 1992 in het *Belgisch Staatsblad* en uit de parlementaire voorbereiding ervan, leidt het Hof echter af dat artikel 28, § 3, eerste lid, in die zin moet worden gelezen dat het verwijst naar 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 » : hieronder bevindt zich wel artikel 93*bis* van het W.I.B. 1964, dat voorziet in de toekenning van de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen. In die lezing genieten niet-inwoners met tehuis en niet-inwoners zonder tehuis maar gelijkgesteld met de eerste categorie vanwege het voldoen aan de 75 procent-regel wel de bonificatie voor voorafbetaling van de belasting voor het aanslagjaar 1991.



B.2.2.2. Voor het aanslagjaar 1992 genieten de niet-inwoners met tehuis in België en de niet-inwoners zonder tehuis in België die met hen worden gelijkgesteld omdat zij voldoen aan de 75 procent-regel, eveneens een dergelijke bonificatie : artikel 244 van het W.I.B. 1992 verwijst immers naar de regels bepaald in titel II, hoofdstuk III, van het W.I.B. 1992, waaronder de artikelen 175 tot 177 van het W.I.B. 1992 inzake de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen begrepen zijn.

B.2.3. Het Hof onderzoekt de in het geding zijnde bepalingen in de interpretatie van de verwijzende rechter in die zin dat zij, vermits zij uitsluitend van toepassing zijn op de categorie van de niet-inwoners zonder tehuis die kunnen worden gelijkgesteld met de niet-inwoners met tehuis omdat zij voldoen aan de 75 procent-regel, tot gevolg hebben dat geen bonificatie voor voorafbetaling van belastingen kan worden toegekend aan niet-inwoners zonder tehuis in België van wie de belastbare beroepsinkomsten minder bedragen dan 75 pct. van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten.

B.3. De prejudiciële vraag noopt tot een vergelijking, op het vlak van de bonificatie voor voorafbetaling van belasting voor de aanslagjaren 1991 en 1992, van de categorie van de rijksinwoners, enerzijds, met de categorie van de niet-inwoners zonder tehuis in België van wie de in België belastbare beroepsinkomsten als omschreven in de in het geding zijnde bepalingen minder dan 75 pct. bedragen van het geheel van hun binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, anderzijds.

Terwijl de eerste categorie zowel voor het aanslagjaar 1991, ingevolge de regels bepaald in artikel 93*bis* van het W.I.B. 1964, als voor het aanslagjaar 1992, ingevolge het bepaalde in de artikelen 175 tot 177 van het W.I.B. 1992, aanspraak kan maken op een bonificatie voor voorafbetaling van belasting, geldt dit niet voor de tweede categorie.

B.4. 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.

B.5. De belasting van de niet-inwoners werd grondig gewijzigd bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen. Niet-inwoners, natuurlijke personen, werden daarbij ingedeeld in twee categorieën, namelijk niet-inwoners die gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis hebben behouden en niet-inwoners die niet gedurende het volledige belastbare tijdperk in België een tehuis hebben behouden. Voor de niet-inwoners met tehuis en de met hen gelijkgestelde categorieën van belastingplichtigen waren in principe dezelfde berekeningsregels van toepassing als die welke golden voor de rijksinwoners. Het aanslagstelsel van de niet-inwoners zonder tehuis daarentegen werd gekenmerkt door een verregerende depersonalisering van de belasting, in die zin dat de betrokkenen geen aanspraak konden maken op de belastingsvrije sommen en de toeslagen daarop wegens gezinslasten, noch op het meewerkinkomen en het huwelijksquotiënt. Met die depersonalisering of verzakelijking van de belasting wilde de wetgever beletten dat een niet-inwoner zowel in zijn gastland als in België verminderingen en aftrekken geniet wegens zijn persoonlijke of gezinssituatie (cf. verslag van de Commissie voor de Financiën, *Parl. St.*, Kamer, 1989-1990, nr. 1026/5, p. 89; memorie van toelichting bij de wet van 28 december 1992, *Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, p. 6).

Met de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen beoogde de wetgever onder meer verbeteringen aan te brengen in het belastingsstelsel van de aan de belasting der niet-inwoners (natuurlijke personen) onderworpen belastingplichtigen, waarbij vanaf het aanslagjaar 1992 onder bepaalde voorwaarden bepaalde categorieën van niet-inwoners zonder tehuis worden gelijkgesteld met niet-inwoners met tehuis :

« De derde wijziging (artikel 244, tweede lid, WIB 1992) betreft het belastingsstelsel van de niet-inwoners zonder tehuis in België dat wordt gekenmerkt door een verregerende depersonalisering van de belasting, zodat de betrokkenen geen aanspraak hebben op belastingvrije sommen en de toeslag erop wegens gezinslasten.

De depersonalisering wordt voornamelijk verantwoord door de overweging dat het toekomt aan de woonplaatsstaat waar de niet-inwoner onderworpen is aan een belasting op zijn wereldinkomen om analoge aftrekken toe te staan; er moet worden vermeden dat verminderingen van die aard tweemaal, dit is in de woonplaatsstaat en in de bronstaat worden toegekend.

Dit argument verliest uiteraard grotendeels zijn waarde wanneer het niet-inwoners betreft die uitsluitend of hoofdzakelijk bezoldigingen of pensioenen in België verkrijgen.

Derhalve wordt thans voorgesteld het huidig belastingstelsel van de niet-inwoners zonder tehuis nog slechts toe te passen op de belastingplichtigen die slechts toevallig of in beperkte mate inkomsten van Belgische oorsprong verkrijgen en belangrijke inkomsten hebben in de woonstaat. » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, pp. 5 en 6)

Die gelijkstelling betrof zowel de berekening van de belasting (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, pp. 6 en 7) als de aftrekbare bestedingen (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/3, pp. 12 en 13).

Voor het aanslagjaar 1991 werd een overgangsregeling uitgewerkt.

Tevens wenste de wetgever te anticiperen op de wijzigingen aangebracht in het stelsel van de belasting der niet-inwoners bij artikel 31, 2°, van de wet van 28 juli 1992, waarbij werd beoogd vanaf het aanslagjaar 1993 de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen die betrekking hadden op de voorafbetalingen en afzonderlijke aanslagen ook van toepassing te maken op de niet-inwoners zonder tehuis (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/3, p. 14; *Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/1, p. 23, en *Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/9, p. 156).

B.6. Het onderscheid tussen de in B.3 uiteengezette categorieën berust weliswaar op een objectief criterium, maar het Hof ziet niet in hoe het niet-verlenen van het recht op de bonificatie voor voorafbetaling van belastingen verband zou kunnen houden met de door de wetgever beoogde « depersonalisering » van de belasting van de niet-inwoners. Vermits het systeem van de bonificatie van voorafbetaling van belastingen ertoe strekt een voordeel toe te kennen aan hen die hun belasting vroeger betalen dan zij moeten, indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan - systeem dat door de administratie zelf wordt omschreven als een nieuw stelsel van « fiscaal voluntariaat » (circ. 8.2.1983, nr. Ci.RH.331/335.299; *Bull. Bel.*, 1983, nr. 615) -, is het niet verantwoord dat voordeel enkel toe te kennen aan rijksinwoners en te onthouden aan niet-inwoners : die bonificatie houdt als dusdanig geen enkel verband met de hoedanigheid van « inwoner » van de belastingplichtige maar wel met het feit of de belastingplichtige al niet een voorafbetaling van belastingen heeft gedaan en voldoet aan de voorwaarden om de bonificatie te kunnen genieten.

B.7.1. Het onthouden van de bonificatie wegens voorafbetaling van de belastingen aan de in B.3 bedoelde categorie van niet-inwoners zonder tehuis in België voor de aanslagjaren 1991 en 1992 kan bijgevolg niet redelijk worden verantwoord.

B.7.2. Bovendien stelt het Hof vast dat de correcties aangebracht op het principe van de depersonalisering bij de wet van 28 december 1992 dit bevestigen : het Hof stelt - samen met de Ministerraad - vast dat ingevolge artikel 31, 2°, van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen de niet-inwoners zonder tehuis vanaf het aanslagjaar 1993 eveneens de bonificatie voor voorafbetaling van de belastingen kunnen genieten. De memorie van toelichting bij die wet stelt dat :

« het ontwerp [...] ertoe [strekt] het kader van de ‘ depersonalisering ’ beter te omschrijven en het de belastingplichtigen mogelijk te maken de regelingen te genieten die geen verband houden met hun persoonlijke situatie, zoals bijvoorbeeld de bepalingen betreffende de voorafbetalingen en de afzonderlijke aanslagen » (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/9, p. 156).

B.8. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 28, § 3, tweede lid, van de wet van 28 december 1992, zoals gewijzigd bij artikel 9 van de wet van 30 januari 1996, en artikel 244, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals gewijzigd bij artikel 7 van de wet van 30 januari 1996 en zoals van toepassing voor het aanslagjaar 1992, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 22 januari 2003.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts