

Geschäftsverzeichnismrn. 571 und 580
Urteil Nr. 34/94 vom 26. April 1994

URTEIL

In Sachen: Klagen auf teilweise Nichtigerklärung des Gesetzes vom 28. Februar 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, erhoben von Patrice Bastien und Mitklägern.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets und E. Cerexhe, unter Assistenz des Kanzlers H. Van der Zwalmen, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen*

Mit Klageschrift vom 16. Juni 1993, die dem Hof mit einem am 17. Juni 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief zugesandt wurde und am 18. Juni 1993 bei der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Patrice Bastien, Résidence Foch 32 D, 59460 Jeumont, Pascal Beury, rue du Dr. Schweitzer 94, 59282 Douchy Les Mines, Jean-Michel Bernard, ruelle Ste Catherine 9, 02590 Etreillers, Jean-Paul Bertin, rue Romain Rolland 26, 59172 Roeulx, Jean-Baptiste Bocquet, rue de Bruxelles 21, 62980 Noyelles Les Vermelles, Eddy Bodart, rue Emile Driel 10, 59171 Hornaing, Jean Marie Boez, Route Nationale, 59570 Saint Waast La Vallée, Richard Binet, rue Jean Imbert 27, 59216 Sars Poteries, Pierre Bocquet, rue de Condé *2bis*, 62160 Grenay, Véronique Cappaert, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Jean Charles Castellini, rue Massenet 96, 59111 Bouchain, Jean François Cervellera, rue Gaston Barré 50, Vireux Wallerand, 08320 Vireux Molhain, Philippe Cornil, chemin des Plantes, 59226 Lecelles, Alain Dausse, rue du Brûlé 28, 59600 Vieux Reng, Jean François Debacker, rue des Poilus 7, 59192 Beuvrages, Anny De Decker, avenue de la Bergerie 1, 59114 Steenvoorde, Anne-Marie Defenain, rue Courouble 12, 59310 Mouchin, Anita Dejas, rue du Bailly 45, 59960 Neuville en Ferrain, Christian Delelis, rue des Roses 13, 62980 Noyelles Les Vermelles, Yves De Witte, château de Gussignies, 59570 Gussignies, Didier Dupont, rue Bellevue 12, 59132 Trelon, Bernard Fronc, rue Mirabeau 5, 59227 Saulzoir, Raymond Garez, rue de Binche 49, 59600 Vieux Reng, Eric Gelff, rue des Tilleuls 12, 02420 Bellenglise, David Godard, rue de l'Escaut 78, 62670 Mazingarbe, André Gueluy, rue Parmentier 92, 59370 Mons En Baroeul, Cécile Heman, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Pascal Havez, rue Maurice Ravel 56, 62138 Billy Berclau, Bruno Havez, rue Mendès France 25, 62138 Violaines, Michel Heniau, rue de Roisin, 59144 Bry, Yves Hubert, La Place, 59570 Gussignies, Pierre Husquin, Boulevard Louise Michel 107, 59490 Somain, Bruno Koessler, Lotissement du Château Vert, 08260 Auvillers Les Forges, Patrick Lambert, rue du Gros Caillou, 08230 Regniowez, André Lannoy, rue de Cartignies 5, 59144 Gommegnies, Jean-Marc Larcheron, rue Arthur Rimbeaux 23, 59286 Roost Warendin, José Lebas, rue Cl. de la Fontaine 12, 08540 Tournes, Denis Lebegue, Résidence Le Village 158, 59620 Aulnoye Aimerie, Bernard Lebleu, route de Watou, 59114 Steenvoorde, Martine Lefebvre, avenue Roosevelt 57, 08600 Givet, Geneviève Leleu, rue de Mairieux 11, 59600 Bersillies, Christianne Cleppe, verhelichte Lelong, Grand'Rue 17, 59158 Maulde, Guy Leroy, Chemin d'Oosthove 517, 59850 Nieppe, Lebleu Lefebvre AF, Chemin mitoyen, 59850 Nieppe, Léon Letot, rue Valériane 34, 59920 Quiévrechain, Francis Lutun, rue Colbert 7, 59115 Leers, Régis Meunier, rue d'Hirson 37, 02830 Saint Michel, Yannick Mikitiuk,

rue Pasteur 62, 59600 Gognies Chaussée, Nathalie Morin, Résidence Marc Aurèle 8, 59570 Bavay, Armand Paix, rue de la Perche, 59570 La Flamengrie, Joëlle Pannequin, Chemin de Pudefort 493, 59299 Boeschepe, Paul Malvoisin, rue Faidherbe 49, 59199 Hergnies, Didier Pichois, chemin Riez 1, 59320 Hallennes lez Haubourdin, Adolphe Procureur, rue des Groseilliers 1, 59920 Quiévrechain, Alain Puchois, rue Pierre Mendès, Allennes Les Marais, Michel Ronval, rue Léo Lagrange 59, 59680 Ferrière La Petite, Daniel Roussel, «L'Herbage », Allée des Deux Lions 2, 59170 Croix, Jean-Claude Taillez, rue Pasteur 411, 59283 Raimbeaucourt, Enzo Tiberi, rue d'Audignies 20, 59570 Bavay, Alain Trebaol, rue de la Gendarmerie, 59600 Maubeuge, Vannieuwenhuize, rue Jean Imbert 2, 59216 Sars Poteries und Philippe Wilmart, rue Claude Debussy 12, 59286 Roost Warendin, Domizil erwählend in der Kanzlei von RA M. Vandemeulebroeke und RA J. Van Steenwinckel, in Brüssel zugelassene Rechtsanwälte, Boulevard Brand Whitlock 30 in 1200 Brüssel, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 11, 12 und 13 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 1992), insofern diese die Artikel 242 Absatz 2 und 244 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 abändern bzw. insofern sie einen Artikel 244*bis* Absatz 2 in das Einkommensteuergesetzbuch 1992 einfügen.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 571 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

Mit Klageschrift vom 30. Juni 1993, die dem Hof mit einem am selben Tag bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 1993 bei der Kanzlei eingegangen ist, erhoben die Vereinigung ohne Erwerbszweck « Union francophone des Belges à l'étranger », mit Vereinigungssitz in 7000 Mons, Place du Parc 15, und mit Verwaltungssitz in 1040 Brüssel, avenue des Arts 19F, Bk. 4, Geneviève De Boeck, Ehefrau von Pierre Picquet, Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59830 Cobrieux, rue du Fay 5, Nicole Dervaux, Ehefrau von Serge Blancq, ÖSHZ-Beamtin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59830 Louvil, rue de la Frête 260, Jean Pierre Favier, Ehemann von Marie-Françoise Ascher, Lehrer, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59130 Lambersart, rue Léon Gambetta, Gérard Firhs, Ehemann von Bénédicte Thomas, Lehrer, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 55600 Velosnes, Grand-Rue 12, Suzanne Goeury, Ehefrau von Guy Gambette, Beamtin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 55600 Montmedy, rue Pièce Madame 14, Chantal Machurot, Ehefrau von Robert Sauvlet, Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 54720 Lexy (Frankreich), rue Jules Verne 9, Monique Vandeputte, Ehefrau von Jean-Pierre Lannoo,

Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59960 Neuville, rue des Tilleuls 11, Catherine Van Engelandt, Ehefrau von Bruno Van Roy, Lehrerin, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59910 Bondues, allée des Archers 34, und Chantal Vermander, Ehefrau von André Tesse, Angestellte, mit Aufenthalt und Wohnsitz in 59150 Wattrelos, rue de Leers 509, Domizil erwählend in der Kanzlei von RA M. Vandemeulebroeke und RA J. Van Steenwinkel, in Brüssel zugelassene Rechtsanwälte, Boulevard Brand Whitlock 30 in 1200 Brüssel, Klage auf Nichtigerklärung

- die jeweiligen Paragraphen 1 der Artikel 11 und 12 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 1992), soweit sie sich auf die gebietsfremden Steuerpflichtigen, die kleine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, beziehen und soweit sie Artikel 242 § 1 Absatz 2 und Artikel 244 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (« EStGB ») abgeändert haben,

- Artikel 13 deselben Gesetzes, soweit er einen Artikel 244*bis* Absatz 2 in das EStGB 1992 einfügt,

- Artikel 27 § 3 Absatz 1, Artikel 27 § 3 Absatz 2, Artikel 28 § 3 Absatz 2 und Artikel 28 § 4 desselben Gesetzes, soweit diese Bestimmungen für die Einkünfte von 1990 gelten und soweit sie auf die gebietsfremden Steuerpflichtigen, die keine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, anwendbar sind,

- Artikel 30 § 1 desselben Gesetzes, soweit er die Artikel 11 bis 13 des vorgenannten Gesetzes auf die Einkünfte von 1991 anwendbar macht, und

- Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 und Artikel 29 Absätze 2 und 3 desselben Gesetzes, soweit sie auf gebietsfremde Rentner, die keine Wohnstätte in Belgien beibehalten haben, anwendbar sind, wobei diese vom Vorteil des Ehequotienten und der steuerfreien Einkommensanteile ausgeschlossen werden.

Diese Rechtssache wurde unter der Nummer 580 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragen.

II. Verfahren

A. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 571

Durch Anordnung vom 18. Juni 1993 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Mitglieder der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter waren der Ansicht, daß die Artikel 71 ff. des genannten Sondergesetzes in diesem Fall nicht anzuwenden seien.

Gemäß Artikel 76 des genannten Sondergesetzes wurde die Klage mit am 1. Juli 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 2. und am 5. Juli 1993 übergeben wurden, notifiziert.

Die durch Artikel 74 des genannten Sondergesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 6. Juli 1993.

Durch Anordnung vom 28. Juli 1993 hat der Hof die dem Ministerrat für das Einreichen eines Schriftsatzes eingeräumte Frist bis zum 30. September 1993 verlängert.

Der Ministerrat, vertreten durch den Premierminister, mit Amtssitz in 1000 Brüssel, rue de la Loi 16, hat mit einem am 28. September 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurden Abschriften dieses Schriftsatzes mit am 30. September 1993 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief, der den Empfängern am 4. Oktober 1993 überreicht wurde, notifiziert.

P. Bastien und Mitkläger haben mit einem am 29. Oktober 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen gemeinsamen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 14. Dezember 1993 hat die Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 17. Juni 1994 verlängert.

B. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580

Durch Anordnung vom 1. Juli 1993 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Mitglieder der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter waren der Ansicht, daß die Artikel 71 ff. des genannten Sondergesetzes in diesem Fall nicht anzuwenden seien.

Gemäß Artikel 76 des genannten Sondergesetzes wurde die Klage mit am 31. August 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 1., 2. und 6. September 1993 überreicht wurden, notifiziert.

Die durch Artikel 74 des genannten Sondergesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. September 1993.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 1993 hat die Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 30. Juni 1994 verlängert.

Der Ministerrat, vertreten durch den Premierminister, mit Amtssitz in 1000 Brüssel, rue de la Loi 16, hat mit einem am 14. Oktober 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurden Abschriften dieses Schriftsatzes mit einem am 10. November 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief, der den Empfängern am 15. November 1993 überreicht wurde, notifiziert.

Die VoE « Union francophone des Belges à l'étranger » und Mitkläger haben mit am 10. Dezember 1993 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen gemeinsamen Erwiderungsschriftsatz eingereicht.

C. In beiden Rechtssachen

Durch Anordnung vom 4. Januar 1994 hat der vollzählig tagende Hof die beiden Rechtssachen verbunden.

Durch Anordnung vom 20. Januar 1994 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und die Sitzung auf den 8. März 1994 anberaumt.

Durch einen Brief vom 2. Februar 1994 wurden die Parteien aufgefordert, in der Sitzung zwei Fragen zu beantworten.

Die Anordnung und der Brief wurden den Parteien zugestellt, und ihnen sowie ihren Rechtsanwälten wurde der Sitzungstermin mitgeteilt; dies erfolgte mit am 3. Februar 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 4. Februar 1994 überreicht wurden.

RA A. De Bruyn hat im Namen des Ministerrates durch einen Brief vom 7. März 1994 die Antwort der Zentralen Steuerverwaltung auf die gestellten Fragen übermittelt.

Auf der Sitzung am 8. März 1994

- erschienen

. RA J. Van Steenwinckel, in Brüssel zugelassen, für die Kläger,

. RA R. De Geyter, in Brüssel zugelassen, *loco* RA A. De Bruyn, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die Richter L. François und G. De Baets Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren verlief gemäß den Artikeln 62 ff. des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen.

III. Die angefochtenen Bestimmungen

1.1. Artikel 242 § 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend EStGB 1992), dessen durch Artikel 11 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen ersetzter Absatz 2 den Gegenstand der Klagen bildet, besagt:

« Artikel 242. § 1. Wenn ein Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 227 1^o während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten hat, sind in Abweichung von Artikel 241 die in Titel II Kapitel II Abschnitt VI vorgesehenen Ausgaben abzugsfähig, mit Ausnahme der in Artikel 104 Absatz 1 1^o und 2^o vorgesehenen Ausgaben, insofern der Leistungsempfänger nicht im Königreich wohnt, und mit Ausnahme der in Artikel 104 Absatz 1 11^o vorgesehenen Ausgaben, insofern das Erbpacht- oder Erbbaurecht oder jedes andere ähnliche Immobilienrecht sich auf im Ausland gelegene Immobilien bezieht.

Absatz 1 ist ebenfalls anwendbar auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben und die in Belgien im Laufe des Veranlagungszeitraums mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausgeübt haben, aus der sie Bezüge im Sinne von Artikel 228 § 2 6^o oder 7^o erhalten, oder die während des gleichen Zeitraumes eine Pension im Sinne von Artikel 228 § 2 6^o erhalten haben, insofern diese Einkommen sich auf mindestens 75 Prozent des gesamten Berufseinkommens belgischer oder ausländischer Herkunft belaufen. »

Diese Bestimmung führt für die Nichtansässigen, die einen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Sonderregelung ein (die vorteilhafter ist als diejenige, die Artikel 241 für die Nichtansässigen vorsieht) für die Abzugsfähigkeit für Ausgaben, die mit Leistungen, unentgeltlichen Zuwendungen oder Bezügen zugunsten von Hausangestellten oder Kinderbetreuern, mit dem Unterhalt oder der Renovierung von unter Denkmalschutz stehenden Gebäuden oder Landschaftsteilen, mit den Zinsen für Hypothekendarlehen und den Erwerb von Erbpacht- oder Erbbaurechten oder ähnlichen Rechten verbunden sind.

Der den Gegenstand dieser Klagen bildende Absatz 2 dieses Artikels präzisiert die Bedingungen, unter denen diejenigen, die nicht im Königreich wohnen und in Belgien keinen Haushalt beibehalten haben, jedoch hauptsächlich aus Bezügen oder Leistungen belgischer Herkunft bestehende Einkommen erhalten, die gleiche abweichende Regelung in Anspruch nehmen können.

1.2. Artikel 244 desselben Gesetzbuches, dessen durch Artikel 12 des genannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 ersetzter Absatz 2 den Gegenstand der Klage bildet, besagt:

« Artikel 244. In Abweichung von Artikel 243 wird die Steuer gemäß den in Titel II Kapitel III vorgesehenen Regeln sowie unter Berücksichtigung der Artikel 86 bis 89 und 126 bis 129 berechnet, wenn der Steuerpflichtige während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten hat, wobei die gesamten Einkommen belgischer und ausländischer Herkunft für die Anwendung der Artikel 86 bis 89 und 146 bis 154 angerechnet werden.

Absatz 1 ist ebenfalls anwendbar auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben und die in Belgien im Laufe des Veranlagungszeitraums mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausgeübt haben, aus der sie Bezüge im Sinne von Artikel 228 § 2 6° oder 7° erhalten, oder die während des gleichen Zeitraumes eine Pension im Sinne von Artikel 228 § 2 6° erhalten haben, insofern diese Einkommen sich auf mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkünfte belgischer oder ausländischer Herkunft belaufen. »

Diese Bestimmung führt für die Nichtansässigen, die einen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Berechnungsweise für die Steuern ein, die vorteilhafter ist als diejenige, die Artikel 243 für die Nichtansässigen vorsieht. Sie führt insbesondere im Bereich der Einkommensteuern dazu, daß die Regeln der Zuweisung und der Umlegung eines Anteils der Berufseinkommen auf den Ehepartner (Artikel 86 bis 89) und die Regeln zur Besteuerung der Ehepartner und ihrer Kinder (Artikel 126 bis 129) Anwendung finden.

Der den Gegenstand dieser Klagen bildende Absatz 2 dieses Artikels präzisiert die Bedingungen, unter denen die Nichtansässigen, die in Belgien keinen Haushalt beibehalten haben, deren Einkünfte jedoch hauptsächlich belgischer Herkunft sind, diese abweichende Regelung in Anspruch nehmen können.

1.3. Artikel 244*bis* desselben Gesetzbuches, der durch Artikel 13 des genannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 eingefügt wurde und den Gegenstand der Klagen bildet, besagt:

« Artikel 244*bis*. Für die Anwendung der Artikel 243 und 244 werden Verheiratete nicht als Ehepartner, sondern als Alleinstehende betrachtet, wenn nur einer der Ehepartner besteuerbare Einkommen in Belgien bezieht und der andere Ehepartner Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft bezieht, die durch Vereinbarung steuerbefreit sind und sich auf mindestens 270.000 Franken belaufen.

Die in den Artikeln 132 und 133 vorgesehenen Zusatzbeträge für Personen zu Lasten werden nur dann gewährt, wenn der Ehepartner, der der Steuer unterliegt, die höchsten Berufseinkommen der beiden Ehepartner hat. »

Absatz 1 dieser Bestimmung, der Verheiratete als Alleinstehende betrachtet, entspricht dem, was Artikel 128 4° EStGB 1992 für Ansässige vorsieht.

Der den Gegenstand der Klage bildende Absatz 2 sieht vor, daß die Zusatzbeträge für Personen zu Lasten (die dem steuerbefreiten Anteil der Einkünfte (Artikel 131) im System der Personensteuer (Artikel 132 und 133) hinzugefügt werden) nur demjenigen der Ehepartner zugestanden werden, der der Steuer für Nichtansässige unterliegt und die höchsten Berufseinkommen aufweist.

2.1. Artikel 28 desselben Gesetzes, von dem Paragraph 2 Absätze 1 bis 3, Paragraph 3 Absatz 2 und Paragraph 4 den Gegenstand der Klage in der unter Nummer 580 des Geschäftsverzeichnisses eingetragenen Rechtssache bilden, besagt:

« Artikel 28. § 1. In Abweichung von Artikel 150 des Einkommensteuergesetzbuches wird die Steuer der Nichtansässigen für das Veranlagungsjahr 1991 in bezug auf die natürlichen Personen gemäß den §§ 2 bis 5 berechnet.

§ 2. In den in Artikel 143 des Einkommensteuergesetzbuches vorgesehenen Fällen wird die Steuer gemäß der Steuertabelle berechnet, die in den Artikeln 7 § 1 und 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern vorgesehen ist.

Auf die somit errechnete Steuer werden die in Artikel 87ter desselben Gesetzbuches vorgesehenen Verminderungen innerhalb der in dieser Bestimmung vorgesehenen Grenzen und Bedingungen gewährt, wobei die entsprechende Steuer ebenfalls gemäß Absatz 1 berechnet wird.

Diese Verminderungen werden nur einmal für die beiden Ehepartner gewährt und unter Berücksichtigung der gesamten Einkommen, einschließlich der ausländischen, festgesetzt.

Die Artikel 73, 75, 92 und 93 desselben Gesetzbuches sowie die Artikel 1 und 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 sind ebenfalls anwendbar.

§ 3. In Abweichung von § 2 wird die Steuer gemäß den in den Artikeln 73 bis 76, unter Titel II Kapitel III desselben Gesetzbuches und in den Artikeln 1 bis 8 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 zur Reform der Einkommensteuer und Änderung der stempelähnlichen Steuern vorgesehenen Regeln berechnet, wenn der Steuerpflichtige während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten hat.

Diese Regeln sind ebenfalls anwendbar auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben und die in Belgien im Laufe des Veranlagungszeitraums mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausgeübt haben, aus der sie Bezüge im Sinne von Artikel 140 § 2 6° oder 7° desselben Gesetzbuches erhalten haben, oder die während des gleichen Zeitraumes Pensionen im Sinne von Artikel 140 § 2 6° desselben Gesetzbuches erhalten haben, insofern diese Einkommen sich auf mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft belaufen.

§ 4. Für die Anwendung der §§ 2 und 3 werden Verheiratete nicht als Ehepartner, sondern als Alleinstehende betrachtet, wenn nur einer der Ehepartner in Belgien besteuerbare Einkommen bezieht und der andere Ehepartner Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft bezieht, die durch Vereinbarung steuerbefreit sind und sich auf mindestens 270.000 Franken belaufen.

Die in Artikel 6 § 1 3° und § 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 1988 vorgesehenen Zusatzbeträge für Personen zu Lasten werden nur gewährt, wenn der Ehepartner, der der Steuer unterliegt, die höchsten Berufseinkommen der beiden Ehepartner hat.

§ 5. Die gemäß den §§ 2 bis 4 errechnete Steuer wird um sechs Zuschlagshundertstel zugunsten des Staates erhöht, die gemäß den in Artikel 353 desselben Gesetzbuches festgelegten Modalitäten berechnet werden.

§ 6. Die Befreiung von den im Widerspruch zu den Bestimmungen von § 1 festgesetzten Steuern wird durch den Steuereinsammler oder durch den von ihm beauftragten Beamten bewilligt, und zwar entweder von Amts wegen, wenn die überhöhte Steuer innerhalb der Frist von einem Jahr ab der Veröffentlichung des vorliegenden Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* von der Verwaltung festgestellt oder ihr vom Steuerpflichtigen mitgeteilt wurde, oder aber infolge einer begründeten Beschwerde, die beim Steuereinsammler der Provinz oder der Region, in dessen Amtsbereich die Besteuerung erfolgte, innerhalb der gleichen Frist eingereicht wurde.

Im Falle einer in Anwendung von Absatz 1 bewilligten Steuerrückerstattung werden keine Verzugszinsen gewährt.

§ 7. Die im vorliegenden Artikel genannten Artikel des Einkommensteuergesetzbuches sind die Artikel in der für das Veranlagungsjahr 1991 geltenden Fassung. »

2.2. Artikel 29 desselben Gesetzes, dessen Absätze 2 und 3 den Gegenstand der Klage in der unter Nummer 580 des Geschäftsverzeichnisses eingetragenen Rechtssache bilden, besagt:

« Artikel 29. In Abweichung von Artikel 243 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 wird die Steuer der Nichtansässigen für das Veranlagungsjahr 1992 in Bezug auf die natürlichen Personen, die nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums einen Haushalt in Belgien beibehalten haben, gemäß den Absätzen 2 bis 4 berechnet.

In den in Artikel 232 vorgesehenen Fällen sind die Artikel 86 bis 89 nicht anwendbar und wird die Steuer entsprechend der in Artikel 130 vorgesehenen Steuertabelle berechnet.

Auf die gemäß dem vorstehenden Absatz errechnete Steuer werden die in den Artikeln 146 bis 154 vorgesehenen Verminderungen innerhalb der in diesen Artikeln vorgesehenen Grenzen und Bedingungen sowie unter Berücksichtigung aller belgischen und ausländischen Einkommen gewährt, wobei die Steuer, der diese Verminderungen entsprechen, ebenfalls gemäß dem vorstehenden Absatz berechnet wird. Diese Verminderungen werden nur einmal für die beiden Ehepartner gewährt.

Die Artikel 126 bis 129, 169, 171 bis 174 und 178 sind ebenfalls anwendbar. »

2.3. Artikel 30 desselben Gesetzes, dessen § 1 den Gegenstand der Klage in der unter Nummer 580 des Geschäftsverzeichnisses eingetragenen Rechtssache bildet, besagt:

« Artikel 30. § 1. Die Artikel 4, 7, 11, 12 und 13 sind anwendbar ab dem Veranlagungsjahr 1992.

§ 2. Die Artikel 21 und 23 treten am ersten Tag des dritten Monats nach demjenigen, im Laufe dessen das vorliegende Gesetz im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht wurde, für den ab demselben Tag beginnenden Zeitraum in Kraft.

§ 3. Artikel 22 ist anwendbar auf die Heberollen, die ab dem ersten Tag des dritten Monats nach demjenigen, im Laufe dessen das vorliegende Gesetz im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht wurde, vollstreckbar werden.

§ 4. Artikel 24 tritt am ersten Tag des dritten Monats nach demjenigen, im Laufe dessen das vorliegende Gesetz im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht wurde, in Kraft.

§ 5. Artikel 26 ist anwendbar ab dem Veranlagungsjahr 1993.

§ 6. Die Artikel 14 bis 16 und 20 sind anwendbar auf die ab dem 1. Januar 1993 erzielten Mehrwerte.

§ 7. Artikel 1 wird wirksam ab dem 19. September 1992.

§ 8. Die Artikel 8 bis 10 sind anwendbar ab dem Veranlagungsjahr 1994.

§ 9. Die Artikel 2 und 3 sind anwendbar auf das ab dem 1. Januar 1992 erworbene oder gebildete Anlagevermögen.

§ 10. Alle ab dem 4. August 1992 am Stichtag des Jahresabschlusses vorgenommenen Änderungen bleiben ohne Auswirkung für die Anwendung der Artikel 3 und 8 bis 10.

§ 11. Artikel 19 tritt in Kraft an dem in Artikel 41 § 2 des Gesetzes vom 20. Juli 1991 über Haushaltsbestimmungen vorgesehenen Datum. »

IV. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Standpunkt der Kläger

Bezüglich des Interesses

A.1.1. Bei den Klägern, die natürliche Personen seien (Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 571 und 580), handele es sich um Nichtansässige, die keinen Haushalt in Belgien hätten und die in ihrem Aufenthaltsland nicht über genügend Einkommen verfügen würden, um dort die steuerlichen Abzüge, Verminderungen und Vorteile in Anspruch nehmen zu können, die den anderen nichtansässigen, sich in der gleichen Lage befindenden Steuerpflichtigen gewährt würden.

Sie würden somit ein Interesse an der Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmungen aufweisen, da weder Artikel 107ter der Verfassung noch das Sondergesetz über den Schiedshof ausschließen würden, daß eine Nichtigkeitsklage von einer Person ausländischer Staatsangehörigkeit erhoben werde.

A.1.2. Bei der Klägerin in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 - die « Union francophone des Belges à l'étranger » -, handele es sich um eine VoE, deren Zielsetzung gemäß ihrer Satzung darin bestehe, die im Ausland lebenden Belgier vor der öffentlichen Meinung und den Behörden in Belgien zu vertreten, indem sie insbesondere folgende Tätigkeiten durchführe: ihre gesellschaftlichen, wirtschaftlichen, kulturellen und menschlichen Interessen verteidigen, wahren und fördern und ihre Vertretung vor den Behörden unseres Landes gewährleisten.

Die vorliegende Klage erfolge im Rahmen dieser Zielsetzung, da zu den Mitgliedern der Klägerin Belgier gehören würden, die im Ausland wohnen würden und Opfer einer diskriminierenden Besteuerung seien.

Ihre Repräsentativität ergebe sich unter anderem aus folgenden Elementen: offizieller Empfang der Leiter der Vereinigung durch den König (unter anderem am 18. Januar 1990), offizieller Zuschuß des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, offizielle Anerkennung durch die Regierung der Französischen Gemeinschaft im Rahmen des « Conseil supérieur des Wallons et Bruxellois de l'extérieur ».

Zur Hauptsache

In den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 571 und 580

A.1.3. Die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 würden eine dreifache Diskriminierung bei den Steuerpflichtigen schaffen, die der Steuer der Nichtansässigen unterliegen, keinen Haushalt in Belgien führen, dort eine Berufstätigkeit ausüben und ihrem Aufenthaltsland nicht über genügend Einkommen verfügen würden, um dort in den Genuß der Steuervorteile zu gelangen, die ihnen von Belgien verwehrt würden:

- der Vorteil der steuerlichen Abzüge, Befreiungen und Verminderungen, die den Nichtansässigen mit einem Haushalt in Belgien (vom Gesamtbetrag der Nettoeinkommen abziehbare Ausgaben, Zuweisung und Umlegung eines Anteils der Berufseinkommen auf den Ehepartner, Besteuerung der Ehepartner und ihrer Kinder, von der Steuer befreiter Einkommensanteil) gewährt werde, gelte für die Lohnempfänger, Beamten, Verwaltungsratsmitglieder von Aktiengesellschaften, aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften und Empfänger von Pensionen, Renten oder als Einkommen geltenden Zulagen, während dieser Vorteil nicht gelte für diejenigen, die eine andere selbständige Berufstätigkeit als dienige eines Verwaltungsratsmitgliedes von Aktiengesellschaften oder eines aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften ausüben, nämlich «die Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern, Steuerpflichtigen, die andere gewinnbringende Beschäftigungen haben » (s. A.1.6);

- dieser Vorteil werde den genannten Steuerpflichtigen gewährt, wenn sie während des Veranlagungszeitraums in Belgien mindestens neun volle Monate lang eine Berufstätigkeit ausgeübt hätten, wogegen er nicht gewährt werde, wenn diese Dauer unterschritten werde; im Gegensatz zu den ursprünglichen Erklärungen

des Finanzministers sehe das Gesetz nicht die Anwendung einer Berechnungsregel im Verhältnis zur Dauer der Ausübung der Berufstätigkeit in Belgien vor (s. A.1.7);

- dieser Vorteil werde den genannten Steuerpflichtigen gewährt, wenn mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkommen belgischer oder ausländischer Herkunft - gegebenenfalls von beiden Ehepartnern - aus Belgien stammen würden, wogegen er nicht gewährt werde, wenn dieser Betrag niedriger sei, so daß die Haushalte, die in Belgien ein einziges hohes Einkommen erhalten würden, in den Genuß dieses Vorteils gelangen würden, und die Haushalte, die über zwei mittlere Einkommen, das heißt eines in Frankreich und eines in Belgien, verfügen würden, nicht in dessen Genuß gelangen würden, da das Berufseinkommen des in Belgien arbeitenden Ehepartners nicht 75 Prozent der Gesamteinkommens erreiche (s. A.1.8).

A.1.4. Artikel 244*bis* Absatz 2 EStGB 1992 schaffe seinerseits eine Diskriminierung zwischen den Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien, insofern nur die Haushalte, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein höheres Einkommen als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner habe, in den Vorteil der « Zusatzbeträge für Personen zu Lasten » in Belgien gelangen würden (Erhöhung des von der Steuer befreiten Anteils des Einkommens), wohingegen sie in Frankreich Anrecht auf einen Abzug, eine Befreiung oder eine Verminderung der Steuer hätten - eine Situation, die gerade durch die angefochtene Gesetzgebung verhindert werden sollte.

Die Haushalte hingegen, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein gleich hohes oder niedrigeres Einkommen habe als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner, seien in Belgien vom Vorteil der « Zusatzbeträge für Personen zu Lasten » ausgeschlossen, während sie in Frankreich kein Anrecht auf irgendeinen Steuerabzug, eine Steuerbefreiung oder eine Steuerverminderung für Personen zu Lasten hätten (s. A.1.9).

A.1.5. Zu den Rechten, die den Belgiern durch die Artikel 6 und 6*bis* der Verfassung garantiert würden, würden diejenigen gehören, die sich aus dem Vertrag vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, der durch das Gesetz vom 2. Dezember 1957 genehmigt wurde, ergäben, insbesondere Artikel 7, der jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verbiete, Artikel 48, der die Freizügigkeit der Personen gewährleiste, und die Artikel 52 und 53, die das Niederlassungsrecht gewährleisten würden.

Die Hindernisse zur Freizügigkeit in Europa (Titel III des Römer Vertrages), die sich aus einzelstaatlichen Finanz- und Steuerregelungen ergäben, seien als Verstoß gegen den Römer Vertrag anzusehen, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften reagiere sehr empfindlich auf steuerliche Diskriminierungen zum Nachteil von Personen, die in einem Mitgliedstaat wohnen und eine Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben würden.

A.1.6. Die durch die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 eingeführte günstige Regelung sei sowohl auf diejenigen anwendbar, die Pensionen im Sinne von Artikel 228 § 2 6^o erhalten, als auch auf diejenigen, die Bezüge im Sinne von Artikel 228 § 2 6^o oder 7^o erhalten, jedoch nicht auf diejenigen, die keine als Bezüge im Sinne der Artikel 30 ff. EStGB 1992 geltenden Betriebsgewinne, Erträge aus freien Berufen, Stellungen oder Ämtern oder anderen gewinnbringenden Tätigkeiten erhalten.

Daraus ergebe sich unter den Nichtansässigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Diskriminierung zwischen einerseits den Lohnempfängern, Beamten, Verwaltungsratsmitgliedern von Aktiengesellschaften, aktiven Gesellschaftern von Personengesellschaften und Empfängern von als Pensionen, Renten oder als solche geltenden Zulagen, und andererseits den « Betriebsinhabern » (das heißt den Kaufleuten, Handwerkern, Landwirten, usw.), den Inhabern von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern und den Steuerpflichtigen, die andere « gewinnbringende Beschäftigungen » im Sinne der Artikel 24 ff. EStGB 1992 haben.

Die letzteren seien von den Steuervorteilen bezüglich der vom Gesamtbetrag der Nettoeinkommen abzugsfähigen Ausgaben, der Zuweisung und der Umlegung eines Anteils des Berufseinkommens auf den Ehepartner, der Besteuerung der Ehepartner und ihrer Kinder und des von der Steuer befreiten Einkommensanteils ausgeschlossen.

A.1.7. Die durch die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 auferlegte Bedingung, wonach die Lohnempfänger, die Beamten, die Verwaltungsratsmitglieder von Aktiengesellschaften, die aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften und die Empfänger von Pensionen, Renten oder als solche geltenden Zulagen, wenn sie keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, in Belgien während mindestens neun vollen Monaten im Laufe des Veranlagungszeitraums eine Berufstätigkeit ausgeübt haben müßten, um in den Vorteil des Ehequotienten,

der Umlegung eines Anteils des Berufseinkommens auf den Ehepartner und der Verminderung für Pensionen und Ersatzeinkommen zu gelangen, beinhalte eine vollkommen ungerechtfertigte Diskriminierung zwischen ihnen je nach der Dauer, in der sie in Belgien eine Berufstätigkeit ausgeübt hätten.

Diese Regel sei ungenau und gebe nicht an, aufgrund welcher Kriterien die Dauer von « mindestens neun vollen Monaten » zu beurteilen sei. Gehe man beispielsweise vom Kriterium der Anzahl Arbeitstage aus, das übrigens nicht für alle Kategorien von Steuerpflichtigen zweckmäßig sei, wäre dies unangemessen, da die Monate nicht alle die gleiche Anzahl Tage aufweisen würden und die Steuerpflichtigen aufgrund eines Tages, den sie geltend machen könnten oder nicht, diskriminiert werden könnten. Bei der Berechnungsregel hätte es sich um eine Verhältnismäßigkeitsregel handeln müssen, wie es der Finanzminister ursprünglich erklärt habe.

A.1.8. Die zweite Bedingung, wonach mindestens 75 Prozent der gesamten Berufseinkommen (belgischer oder ausländischer Herkunft) - gegebenenfalls von beiden Ehepartnern (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1) - aus Belgien stammen müßten, schaffe eine Diskriminierung zwischen Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien je nach der Höhe ihres Einkommens, zugunsten der Haushalte, die in Belgien ein einziges hohes Einkommen erhalten würden, und zum Nachteil der Haushalte, die über zwei mittlere Einkommen, das heißt eines in Frankreich und eines in Belgien, verfügen würden. Während der Gesetzgeber habe vermeiden wollen, daß gewisse Nichtansässige die gleichen Steuervorteile sowohl in Belgien als auch in ihrem Aufenthaltsland genießen würden, würden die angefochtenen Bestimmungen die Frage außer acht lassen, ob die Betroffenen wirklich in den Genuß der Vorteile des französischen Systems gelangen würden.

A.1.9. Artikel 244bis Absatz 1 habe zum Zweck, zu vermeiden, daß die Nichtansässigen besser behandelt würden als die Ansässigen (Auszug aus dem im Namen der Finanzkommission durch H. Didden erstellten Bericht, *Parl. Dok.*, Senat 1992-1993, Nr. 591/2).

Indem Artikel 244bis Absatz 2 genau vorsieht, daß « die Zusatzbeträge für Personen zu Lasten » (Erhöhung des steuerbefreiten Einkommensanteils) « nur dann gewährt werden, wenn der Ehepartner, der der Steuer unterliegt, die höchsten Berufseinkommen der beiden Ehepartner hat », schaffe er eine Diskriminierung je nach der Höhe des in Belgien bezogenen Berufseinkommens zwischen den Nichtansässigen, die dort keinen Haushalt beibehalten haben, insofern nur die Haushalte, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein höheres Einkommen als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner habe, in Belgien in den Vorteil der Zusatzbeträge für Personen zu Lasten gelangen könnten, wogegen sie in Frankreich Anrecht auf einen Steuerabzug oder eine Verminderung der Steuer für Personen zu Lasten hätten - eine Situation, die gerade durch die angefochtene Gesetzgebung verhindert werden sollte.

Die Haushalte hingegen, in denen der in Belgien arbeitende Ehepartner ein gleich hohes oder niedrigeres Einkommen habe als sein in Frankreich arbeitender Ehepartner, seien in Belgien vom Vorteil der Zusatzbeträge für Personen zu Lasten ausgeschlossen, wogegen sie in Frankreich kein Anrecht auf irgendeinen Steuerabzug, eine Steuerbefreiung oder eine Steuerverminderung für Personen zu Lasten hätten.

In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580

A.1.10. Die Artikel 27 § 3 Absätze 1 und 2 und 28 § 3 Absatz 2 und § 4 des angefochtenen Gesetzes seien für nichtig zu erklären, insofern sie sich auf die Einkommen von 1990 bezögen und auf die nichtansässigen Steuerpflichtigen Anwendung fänden, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten.

A.1.11. Artikel 30 § 1 des angefochtenen Gesetzes sei für nichtig zu erklären, insofern er die Artikel 11 bis 13 des vorerwähnten Gesetzes auf die Einkommen 1991 in Anwendung bringe.

A.1.12. Die Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 und 29 Absätze 2 und 3 des angefochtenen Gesetzes seien für nichtig zu erklären, insofern sie Anwendung fänden auf die nichtansässigen Pensionempfänger, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, indem diese vom Vorteil des Ehequotienten und des steuerbefreiten Einkommensanteils ausgeschlossen würden.

Die Absätze 1 bis 3 von Paragraph 2 des Artikels 28 würden für die Besteuerung der Einkommen 1990, Veranlagungsjahr 1991, eine erneute Diskriminierung zwischen den nichtansässigen Pensionempfängern, die einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, und den anderen Pensionempfängern einführen, da diese drei Absätze dazu führen würden, daß die Diskriminierungen, die der Schiedshof bereits in seinem Urteil vom

21. November 1991 (in Sachen Ruzette und Mitkläger) verurteilt habe, rückwirkend wieder eingeführt würden.

Für die nichtansässigen Pensionsempfänger, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, erfolge die Berechnung der den Pensionsempfängern gewährten Steuerverminderung (Artikel 87ter EStGB und 146 bis 154 EStGB 1992) ohne Berücksichtigung des Ehequotienten und der steuerbefreiten Einkommensschwelen, und dies stelle eine Diskriminierung im Vergleich zu den anderen nichtansässigen Pensionsempfängern dar, die einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten.

Standpunkt des Ministerrates

Bezüglich des Interesses der Kläger, vor Gericht aufzutreten

A.2.1. Die klagenden natürliche Personen (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 571) würden nicht das erforderliche Interesse aufweisen, da sie nicht aufzeigen würden,

1. daß sie nichtansässige Berufstätige seien, die in Belgien keinen Haushalt hätten und die nicht - gemäß ihren Behauptungen - in ihrem Aufenthaltsland über ein genügend hohes Einkommen verfügen würden, um dort in den Genuß der steuerlichen Vorteile zu gelangen, die ihnen in Belgien nicht gewährt würden; wenn nämlich angenommen werden könne, daß nichtansässige Pensionsempfänger im allgemeinen dort, wo sie sich niedergelassen hätten, kein Einkommen mehr hätten, könne man nicht von der allgemeinen Regel ausgehen, daß nichtansässige Berufstätige sich in der gleichen Lage befänden und auch nicht über ein anderes Einkommen als das in Belgien erhaltene verfügen würden, ohne eines in ihrem Aufenthaltsland zu haben;

2. daß sie zu der benachteiligten Kategorie der Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern, Steuerpflichtigen, die andere gewinnbringende Beschäftigungen hätten, gehören würden; sie würden keinerlei Angaben in bezug auf ihren Beruf liefern;

3. daß sie direkt und ungünstig durch die in Artikel 244bis Absatz 2 angeführte Regel getroffen werden könnten.

A.2.2. Die klagenden natürlichen Personen (Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580) seien Lehrpersonen, Beamte oder Angestellte und würden also nicht zur Kategorie der Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern, Steuerpflichtigen, die andere gewinnbringende Beschäftigungen hätten, gehören, zu deren Nachteil die unter A.1.6 angeführte Diskriminierung bestehen würde.

Die Kläger würden ebenfalls nicht das erforderliche Interesse in bezug auf die unter A.1.7 und A.1.8 angeprangerten Diskriminierungen aufweisen, da sie nicht aufzeigen würden, daß ihr persönliches Einkommen in ihrem Aufenthaltsland nicht die erforderliche Höhe erreiche, um dort in den Genuß der im ausländischen Gesetz vorgesehenen steuerlichen Vorteile zu gelangen.

Und schließlich hätten sie - da sie nicht Pensionsempfänger seien - kein Interesse daran, sich auf die Diskriminierung zu berufen, die durch die Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 und 29 Absätze 2 und 3 des angefochtenen Gesetzes geschaffen würde (A.1.12)

A.2.3. Die klagende Vereinigung in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 weise insbesondere nicht nach, daß sie eine sowohl in der Vergangenheit als auch in der Gegenwart tatsächliche und dauerhafte Tätigkeit ausübe und daß sie ein Gemeinschaftsinteresse verfolge, das sich nicht auf die individuellen Interessen ihrer Mitglieder beschränke. Sie erfülle also nicht die Bedingungen, von denen gemäß der Rechtsprechung des Hofes das Interesse einer Vereinigung ohne Erwerbszweck an der Klageerhebung abhängt.

Zur Hauptsache

A.2.4. Der Hof räume in seinem Urteil Nr. 34/91 zwar ein, daß die Unterscheidung zwischen den Nichtansässigen je nachdem, ob sie einen Haushalt in Belgien hätten oder nicht, ein objektives Kriterium darstelle und anscheinend nicht eines Zusammenhangs mit dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck entbehre, doch er habe entschieden, daß es dieser Unterscheidung an einer vernünftigen Rechtfertigung mangle, insofern sie die Kategorie der nichtansässigen Pensionsempfänger betreffe, die keinen Haushalt in Belgien hätten,

während diesen Steuerpflichtigen meistens als einziges Einkommen oder jedenfalls als hauptsächliche Einnahmequelle eine belgische Pension zur Verfügung stehe, so daß sie weder in Belgien noch im Ausland in den Genuß von Ermäßigungen oder Abzügen gelangen könnten, da sie dort nicht über ein genügend hohes Einkommen für den Abzug bedeutender Beträge verfügen würden. Dieses Argument könne jedoch nicht für die Kategorie der Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien angeführt werden, die aus Betriebsinhabern (Kaufleute, Handwerker, Landwirte, Industrielle, die keine Gesellschaft gegründet haben), Inhabern von freien Berufen usw. bestehe. Man könne nämlich nicht davon ausgehen, daß die zu dieser Kategorie gehörenden Steuerpflichtigen im allgemeinen in ihrem Aufenthaltsland nicht über ein genügend hohes Einkommen verfügen würden und somit dort nicht die steuerlichen Vorteile genießen könnten, die ihnen in Belgien verweigert würden.

A.2.5. Im übrigen sei zu berücksichtigen, daß:

- die internationalen Doppelbesteuerungsabkommen im allgemeinen vorsähen, daß die Gewinne aus Industrie- oder Handelsunternehmen sowie die Erträge aus freien Berufen und anderen selbständigen Tätigkeiten nur im Aufenthaltsland besteuert würden (siehe beispielsweise die Artikel 4 und 7 des Abkommens vom 16. März 1964 zwischen Belgien und Frankreich);

- die Nichtansässigen vom Steuergesetz unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie ein Gehalt, einen Lohn, eine Besoldung oder eine Pension belgischer Herkunft bezögen - sie würden dann gemäß Artikel 10 des erwähnten Abkommens nur in Belgien besteuert und würden folglich in Frankreich nicht in den Genuß von steuerlichen Ermäßigungen oder Abzügen gelangen, wenn diese Bezüge und Pensionen ihr gesamtes Einkommen oder den größten Teil davon bilden würden (Regel der neunmonatigen Tätigkeit und 75 Prozent des gesamten Einkommens) -, oder ob sie ein Einkommen oder Erträge als Selbständige erhalten würden - sie würden dann gemäß Artikel 7 desselben Abkommens in Frankreich besteuert, außer wenn sie in Belgien über eine feste Niederlassung verfügen würden, die sie regelmäßig benutzen würden; in diesem Fall würden das Einkommen oder die Erträge, die aus der in Belgien ausgeübten Tätigkeit stammen würden, in Belgien besteuert.

Somit rechtfertige sich, daß der Vorteil der Absätze 2 der Artikel 242 § 1 und 244 EStGB 1992 nicht auf die Kategorie der Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen usw. ausgedehnt worden sei.

A.2.6. Die in den Artikeln 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 festgelegten Bedingungen der Dauer und der Höhe des Einkommens seien in keiner Weise willkürlich. Nachdem der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, daß die Befürchtung, die steuerlichen Vorteile könnten zwei Mal gewährt werden, sich im Fall von Nichtansässigen, die Bezüge oder Pensionen ausschließlich oder fast ausschließlich belgischer Herkunft erhalten würden, nicht rechtfertigte (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S.6), vergewissere er sich somit nämlich, daß Nichtansässige tatsächlich kein oder nur ein geringes Einkommen in ihrem Aufenthaltsland beziehen würden.

Die erste Bedingung, nämlich die Dauer von neun Monaten, sei, entgegen der Behauptung der Kläger, weder vage noch ungenau; auch wenn sich hierbei in bestimmten Fällen ein Problem stellen könnte, handele es sich um ein Problem der Gesetzesauslegung und nicht um einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit.

Bei der zweiten Bedingung (mindestens 75 Prozent des gesamten Berufseinkommens) handele es sich wie bei der ersten um eine Regel, die auf alle Nichtansässigen anwendbar sei; da der Gesetzgeber nicht alle möglichen Einzelsituationen berücksichtigen könne, sei eine Bestimmung, wodurch ein Nichtansässiger aufgrund der Bedingung bezüglich der Höhe des in Belgien bezogenen Einkommens in Belgien nicht in den Vorzug der steuerlichen Vorteile, die er in seinem Aufenthaltsland ebenfalls nicht erhalten könne, gelangen könne, nicht als diskriminierend anzusehen.

A.2.7. Und schließlich würden die Kläger nicht nachweisen, daß ein Haushalt, der über zwei mittlere Einkommen, das heißt eines in Belgien und eines im Aufenthaltsland, verfüge, in diesem Land nicht in den Genuß persönlicher steuerlicher Abzüge, Befreiungen und Verminderungen gelangen könne.

A.2.8. Die in Artikel 244*bis* vorgesehene Regel rechtfertige sich durch die Tatsache, daß der andere Ehepartner persönlich ein Berufseinkommen beziehe. Wenn dieses Einkommen mindestens so hoch oder höher sei wie dasjenige des in Belgien arbeitenden Ehepartners, sei davon auszugehen, daß der Haushalt im Aufenthaltsland die Vorteile in Anspruch nehmen könne, die er in Belgien nicht erhalten könne.

In der Annahme, daß dies in gewissen Situationen nicht der Fall wäre, müßte man auch hier wieder

berücksichtigen, daß das Steuergesetz - um seinen Zweck zu erreichen (in diesem Fall die Vermeidung der Anhäufung von steuerlichen Vorteilen) - gezwungenermaßen auf verschiedene Kriterien (in diesem Fall die Höhe des in Belgien bezogenen Einkommens) zurückgreifen müsse, die in manchen Fällen gegebenenfalls gewissen besonderen Situationen nicht mehr entsprächen.

A.2.9. Die Diskriminierung, die sich angeblich durch die Artikel 28 und 29 des angefochtenen Gesetzes ergebe, sei inexistent; Artikel 28, in dem Artikel 87ter EStGB angeführt werde, unterscheide nämlich nicht, ob die Nichtansässigen einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten oder nicht. Es liege also keine unterschiedliche Behandlung zwischen diesen beiden Kategorien vor. Artikel 29, der die in den Artikeln 146 bis 154 EStGB 1992 vorgesehenen Verminderungen anführe, sehe ausdrücklich vor, daß er auf die natürlichen Personen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, Anwendung finde, so daß die sich in dieser Lage befindlichen Pensionempfänger ebenso wie diejenigen, die einen Haushalt in Belgien beibehalten hätten, diese Verminderungen in Anspruch nehmen könnten.

A.2.10. Artikel 30 § 1 hingegen beziehe sich auf das Inkrafttreten der Artikel 11, 12 und 13 des angefochtenen Gesetzes.

Erwiderung der Kläger

Bezüglich des Interesses

A.3.1. Alle klagenden natürlichen Personen würden das erforderliche Interesse nachweisen, denn sie hätten ihren Aufenthaltsort in Frankreich und seien in Belgien berufstätig, entweder als Selbständige mit einer anderen Tätigkeit als derjenigen eines Verwaltungsratsmitgliedes einer Aktiengesellschaft oder eines aktiven Gesellschafters einer Personengesellschaft (Fleischer, Landwirt, selbständiger Betriebsinhaber einer Ladbroke-Wettagentur, Krankenpfleger, Optiker, selbständig Erwerbstätiger in einer Konfektionsfabrik, Gartenarchitekt, Heilgymnast) oder aber - und dies gelte für alle Kläger in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 - als Lohnempfänger oder Beamter; das Berufseinkommen, das sie aus diesen Tätigkeiten bezögen, sei in Belgien besteuert; sie verfügten weder über einen Haushalt in Belgien noch über ein genügend hohes Einkommen in Frankreich, um dort in den Genuß der Steuervorteile zu gelangen, die ihnen in Belgien verweigert würden. Die meisten von ihnen seien verheiratet und bezögen ihr gesamtes Berufseinkommen in Belgien; ihre Ehepartner bezögen keinerlei Einkommen in Frankreich. Andere Elemente werden nachstehend erwähnt (A.3.4).

A.3.2. Der Vereinigungszweck der Klägerin VoE « Union francophone des Belges à l'étranger », so wie er sich aus ihrer Satzung ergebe, beweise zur Genüge, daß sie ein eigenes Gemeinschaftsinteresse verfolge, das sich nicht auf die individuellen Interessen ihrer Mitglieder beschränke. Sie bestehe seit 1973, und ihre Repräsentativität könne nicht bezweifelt werden; sie umfasse nämlich mehrere Dutzend effektive Mitglieder, etwa eintausendsechshundert ordentliche Mitglieder mit Aufenthaltsort im Ausland und neunundvierzig Klubs und Vereinigungen, denen wiederum mehrere tausend Belgier mit Aufenthaltsort im Ausland angeschlossen seien.

Zu ihren Mitgliedern zählten insbesondere Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen, Stellungen oder Ämtern und Steuerpflichtige, die andere gewinnbringende Beschäftigungen hätten; diese seien entgegen den Behauptungen des Ministerrates (A.2.2) Opfer der unter A.1.6 vorgebrachten Diskriminierung.

Zur Hauptsache

A.3.3. Indem die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 gewissen Kategorien von Nichtansässigen den Vorteil der steuerlichen Abzüge und Verminderungen, die den Ansässigen gewährt würden, vorbehalten würden, würden sie insbesondere eine Diskriminierung zwischen denjenigen, die als Selbständige im eigenem Namen berufstätig seien, und denjenigen, die die gleiche Berufstätigkeit innerhalb einer Gesellschaft ausüben und hierfür Bezüge als aktiver Gesellschafter erhalten würden, schaffen.

A.3.4. Die Berufseinkommen, die die Kläger aus ihrer Berufstätigkeit bezögen, seien gemäß dem zwischen Frankreich und Belgien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in Belgien besteuert,

- entweder als Gehälter, Löhne und andere Bezüge im Sinne von Artikel 11 dieses Abkommens (für die

Kläger in der Eigenschaft als Arbeitnehmer);

- oder als Geschäftsgewinne und Einkommen oder Erträge aus einer selbständigen Tätigkeit im Sinne der Artikel 4 und 7 des genannten Abkommens für die Kläger, die die Eigenschaft als Fleischer, Landwirt, selbständiger Geschäftsführer einer Ladbroke-Wettagentur, Krankenpfleger, Optiker, selbständig Erwerbstätiger in einer Konfektionsfabrik, Gartenarchitekt und Heilgymnast aufweisen und alle über eine « feste Geschäftsniederlassung » im Sinne der vorgenannten Bestimmungen in Belgien verfügen würden.

Da die Kläger für ihr gesamtes Berufseinkommen in Belgien steuerbar seien, würden sie in ihrem Aufenthaltsland nicht über ein « ausreichendes Einkommen » verfügen, um dort in den Genuß der durch die französische Gesetzgebung vorgesehenen steuerlichen Vorteile zu gelangen.

A.3.5. Das Argument des Ministerrates, wonach die vorgenannten Bestimmungen des Abkommens es rechtfertigen würden, die Steuerpflichtigen, zu denen sie gehören würden (Betriebsinhaber, Inhaber von freien Berufen usw.), gemäß den angefochtenen Bestimmungen von Amts wegen auszuschließen, sei nicht annehmbar.

Auch wenn diese Kategorie von Nichtansässigen ohnehin die von der belgischen Gesetzgebung vorgesehenen Vorteile nicht in Anspruch nehmen könne, wenn sie in Frankreich steuerbar sei, und sie somit nicht gleichzeitig die Vorteile der beiden Gesetzgebungen in Anspruch nehmen könne, so würden die angefochtenen Bestimmungen dennoch eine unzulässige Diskriminierung zum Nachteil der Kläger schaffen, indem sie von Amts wegen die in Belgien steuerbaren Steuerpflichtigen ausschließen würden, ohne zu berücksichtigen, daß sie nicht in den Genuß der Vorteile gelangen könnten, die in der Gesetzgebung ihres Aufenthaltslandes vorgesehen seien.

Insofern würden die angefochtenen Bestimmungen jeglicher vernünftigen Rechtfertigung entbehren und stünden sie in keinem Verhältnis zu dem vom Gesetzgeber angestrebten Ziel, nämlich nichtansässigen Steuerpflichtigen die Anhäufung der steuerlichen Vorteile, in deren Genuß sie gleichzeitig in Belgien und in ihrem Aufenthaltsland gelangen könnten, nicht mehr zu gestatten. In der Begründungsschrift zum angefochtenen Gesetz werde ausdrücklich anerkannt, daß das Argument, das aus der Anhäufung der durch Belgien und durch das Aufenthaltsland gewährten Vorteile abgeleitet sei, nicht stichhaltig sei, wenn das Einkommen eines Nichtansässigen, der keinen Haushalt in Belgien habe, größtenteils aus Bezügen oder Pensionen belgischer Herkunft stamme (*Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 6). Dies müsse auch für das Einkommen der selbständig Erwerbstätigen gelten.

A.3.6. Das Argument des Ministerrates, wonach der Gesetzgeber bei der Wahl eines Kriteriums nicht allen möglichen Einzelsituationen Rechnung tragen könne, reiche nicht aus, um die Bedingung der Dauer (neun Monate), die in den Artikeln 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 einer verhältnismäßigen Berechnungsregel vorgezogen worden sei, zu rechtfertigen. Man könne nämlich nicht davon ausgehen, daß die Steuerpflichtigen, die wie gewisse Kläger nach sechs Monaten ihre Arbeitsstelle verlieren oder erst ab Mai einer Berufstätigkeit nachgehen würden, Einzelfälle seien, denn mindestens 12.000 nichtansässige Steuerpflichtige befänden sich in einer der von den Klägern angeprangerten Situationen, und in Wirklichkeit sei die von der Regierung im Laufe der Vorarbeiten zum Gesetz vom 28. Dezember 1992 vorgebrachte Äußerung, wonach « diese Kriterien einsichtig und im Verhältnis angewandt werden », nicht befolgt worden.

A.3.7. Die zweite Bedingung (75 Prozent) führe eine Diskriminierung entsprechend der Höhe des Einkommens ein. So erreiche das Berufseinkommen gewisser Kläger nicht 75 Prozent des Gesamteinkommens belgischer und ausländischer Herkunft in ihrem Haushalt. Da das von ihrem jeweiligen Ehepartner in Frankreich bezogene Einkommen niedriger sei als das steuerbare Mindesteinkommen, würden ihre jeweiligen Haushalte ebenfalls nicht in den Genuß der in der französischen Gesetzgebung vorgesehenen steuerlichen Befreiungen, Abzüge und Verminderungen gelangen. Das gleiche gelte für jene Kläger, die Landwirt seien und deren in Frankreich bezogenes Einkommen unter dem steuerbaren Mindestbetrag liege. Solche Situationen seien nicht die vom Ministerrat angeführten Einzelfälle, und die konkrete Anwendung der beiden strittigen Kriterien beweise hinlänglich, daß dadurch nicht gewährleistet werden könne, daß die Steuerpflichtigen die betreffenden Vorteile in ihrem Aufenthaltsland nicht erhalten würden.

A.3.8. Artikel 244bis Absatz 2 enthalte die Diskriminierung unter den Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien, die unter A.1.4 und A.1.9 beschrieben worden sei. So seien die Berufseinkommen gewisser Kläger (die Landwirte seien) in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 571 in Belgien steuerbar. Die Einkommen, die ihre jeweiligen Ehepartner in Frankreich bezögen, seien höher als 270.000 Franken. Sie würden

also keine im belgischen Gesetz vorgesehenen steuerlichen Befreiungen, Verminderungen und Abzüge erhalten. Die Berufseinkommen ihrer Ehepartner seien jedoch niedriger als das besteuerebare Mindesteinkommen in Frankreich, so daß ihre jeweiligen Haushalte auch nicht in den Genuß der im französischen Gesetz vorgesehenen Vorteile gelangen würden (ausgehend davon, daß diese letztgenannte Kategorie von Klägern nicht von Amts wegen vom Genuß der im belgischen Gesetz vorgesehenen steuerlichen Befreiungen, Verminderungen und Abzüge ausgeschlossen sei, wie es derzeit der Fall ist (s. oben zu A.1.6)).

- B -

Bezüglich der Zulässigkeit der Klagen

B.1.1. Gemäß Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 muß in einer Klageschrift der Gegenstand der Klage angegeben werden und muß sie eine Darlegung des Sachverhalts und der Klagegründe enthalten.

Die in einer Klage angeführten Klagegründe erfüllen diese Erfordernis nur, wenn darin angegeben ist oder zu erkennen ist, gegen welche Regeln angeblich verstoßen wird, welche Bestimmungen gegen diese Regel verstoßen sollen und inwiefern diese durch die betreffenden Bestimmungen übertreten würden.

Diese Erfordernisse beruhen einerseits auf der Notwendigkeit, daß der Hof unmittelbar bei der Eingabe der Klage die genaue Tragweite der Nichtigkeitsklage bestimmen können muß, und andererseits auf dem Bemühen, den Prozeßparteien die Möglichkeit zur Beantwortung der Argumente der Kläger zu bieten, so daß es unerläßlich ist, über eine klare und eindeutige Darlegung der Klagegründe zu verfügen.

B.1.2. In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 580 streben die Kläger die Nichtigkeitsklärung der Artikel 11, 12, 13, 27 (*partim*), 28 (*partim*), 29 (*partim*) und 30 (*partim*) des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen an. Die Klage enthält jedoch keine präzise Beschwerde auf der Grundlage des Gleichheitsprinzips gegen die Artikel 27, 28 § 3 Absatz 2 und § 4, 29 Absätze 2 und 3, sowie 30. Insofern die Klage sich gegen diese Bestimmungen richtet, ist sie nicht zulässig.

Bezüglich des Interesses

B.1.3. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erfordern, daß jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflußt werden könnte.

Bezüglich des Interesses der VoE « Union francophone des Belges à l'étranger »

B.1.4. Wenn eine Vereinigung ohne Erwerbszweck sich auf ein kollektives Interesse beruft, ist es erforderlich, daß ihr Vereinigungszweck besonderer Art ist und sich daher vom allgemeinen Interesse unterscheidet, daß sich dieses Interesse nicht auf die individuellen Interessen der Mitglieder beschränkt, daß die angefochtene Rechtsnorm den Vereinigungszweck beeinträchtigen kann, und daß dieser Vereinigungszweck tatsächlich erstrebt wird, was nach wie vor aus der konkreten und dauerhaften Tätigkeit der Vereinigung hervorgehen soll.

B.1.5. Der Vereinigungszweck der klagenden Vereinigung besteht gemäß ihrer Satzung darin, « die im Ausland lebenden Belgier vor der öffentlichen Meinung und den Behörden in Belgien zu vertreten », indem sie insbesondere ihre « gesellschaftlichen, wirtschaftlichen, kulturellen und menschlichen » Interessen verteidigt, wahrt und fördert (Artikel 3). Dieser Vereinigungszweck unterscheidet sich vom allgemeinen Interesse und geht gleichzeitig über die individuellen Interessen der einzelnen Mitglieder der Vereinigung hinaus. Die unter A.1.2 und A.3.2 angeführten Elemente zeigen, daß die Klägerin ihren Vereinigungszweck tatsächlich durch dauerhafte Tätigkeiten verfolgt. Die angefochtenen Normen können diesen Vereinigungszweck beeinträchtigen, indem sie sich unmittelbar auf dessen Ziele beziehen. Obschon sie nicht spezifisch den Zweck verfolgt, nur die Verteidigung und die Vertretung der Nichtansässigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, zu gewährleisten, kann sie zu Recht aufgrund der Definition ihres Vereinigungszwecks deren Interessen verteidigen.

Bezüglich des Interesses der klagenden natürlichen Personen

B.1.6. Die in der Klageschrift und im Erwidierungsschriftsatz angeführten Elemente verdeutlichen zur Genüge, daß die Kläger, die belgische Steuerpflichtige und im Ausland wohnhaft sind, zu der Kategorie der Steuerpflichtigen gehören, deren Situation ungünstig und nachteilhaft durch die angefochtene Norm beeinflußt werden könnte.

Zur Hauptsache

B.2.1. Nach Darstellung der Kläger schaffen die Artikel 242 § 1 Absatz 2, 244 Absatz 2 und 244bis Absatz 2 EStGB 1992 zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, Diskriminierungen je nach der Art ihres Einkommens (B.3.2 und folgende), nach dem Maß, in dem dieses Einkommen durch die betreffenden Bestimmungen berücksichtigt wird (B.5.1 und folgende), und nach ihrer Höhe (B.6.1 und folgende sowie B.7.1 und folgende).

B.2.2. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

Bezüglich der Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992

B.3.1. Nach Darstellung der Kläger schaffen die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 eine erste Diskriminierung zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, indem sie die betreffenden steuerlichen Vorteile nur den in Artikel 228 § 2 6^o oder 7^o EStGB 1992 erwähnten Beziehern von Einkommen (Bezüge und Pensionen, Renten und als Einkommen geltende Zulagen) gewähren, unter Ausschluß der Steuerpflichtigen, die eine andere selbständige Berufstätigkeit ausüben als die Verwaltungsratsmitglieder von Aktiengesellschaften oder die aktiven Gesellschafter von Personengesellschaften.

B.3.2. Diese Bestimmungen beruhen auf der Überlegung, daß kein Anlaß zu der Befürchtung besteht, ein nichtansässiger Steuerpflichtiger, der keinen Haushalt in Belgien beibehalten hat, könne gleichzeitig in seinem Aufenthaltsland und in Belgien Ermäßigungen und Abzüge erhalten, die mit seiner persönlichen und familiären Situation zusammenhängen, wenn sein Einkommen größtenteils aus Einkommen oder Pensionen belgischer Herkunft stammt (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer Nr. 717/1, S. 6). Der Gesetzgeber hat aus dieser Sicht die ungünstigste Regelung alleine auf die Nichtansässigen ohne Haushalt in Belgien beschränkt, die gelegentlich oder in begrenztem Maße ein Einkommen belgischer Herkunft beziehen und die den größten Anteil ihres Einkommens in ihrem Aufenthaltsland erhalten (ebenda, S. 6).

B.3.3. Der Gesetzgeber scheint der Auffassung gewesen zu sein, daß einerseits unter den Steuerpflichtigen, die im Ausland wohnhaft sind, ohne einen Haushalt in Belgien beibehalten zu haben, es nur denjenigen, die in Belgien Bezüge als Arbeitnehmer oder eine Pension erhalten, gewöhnlich unmöglich ist, in den Genuß steuerlicher Vorteile in ihrem Aufenthaltsland zu gelangen, und daß andererseits die selbständig Erwerbstätigen im allgemeinen in der gleichen Situation zusätzlich zu dem in Belgien bezogenen Berufseinkommen ein ausreichendes Berufseinkommen in ihrem Aufenthaltsland erhalten, um dort in den Genuß der besagten Vorteile zu gelangen. Was die Bezieher einer Pension belgischer Herkunft betrifft, konnte der Gesetzgeber sicherlich von einer solchen Voraussetzung ausgehen, jedoch vorbehaltlich der Prüfung der Höhe des in Belgien beziehungsweise des im Aufenthaltsland bezogenen Einkommens. Insofern der Gesetzgeber jedoch beschlossen hat, von der gleichen Voraussetzung auszugehen und somit die gleiche Prüfung auf Beamte und Arbeitnehmer auszudehnen, erläutert der Ministerrat aber nicht ausreichend den Grund, weshalb der Ausschluß der selbständig Erwerbstätigen vom Vorteil einer solchen Regelung

gerechtfertigt wäre, und der Hof kann dies auch nicht erkennen. Es trifft zwar zu, daß in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, daß das Einkommen der selbständig Erwerbstätigen ausschließlich im Aufenthaltsland besteuert wird, doch dieses Element reicht nicht zur Rechtfertigung der betreffenden Unterscheidung aus. Es trifft auch zu, daß es - so wie der Ministerrat in der Verhandlung bemerkt hat - unangebracht sein kann, bei einem selbständig Erwerbstätigen, der seine Tätigkeit in verschiedenen Ländern ausübt, zu prüfen, wo er den größten Teil seiner Zeit verbringt. Doch hinsichtlich der Bestimmung des Landes, in dem jemand den größten Teil seines Einkommens bezieht (B.3.2), war es nicht notwendig, dem Kriterium der 75 Prozent dasjenige der neun Monate hinzuzufügen.

B.4. Die Beschwerde, die aus der Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen, die in ihrem eigenen Namen einer selbständigen Berufstätigkeit nachgehen, und denjenigen, die die gleiche Tätigkeit in Form einer Gesellschaft ausüben und folglich Bezüge als aktive Gesellschafter erhalten (A.3.3 *in fine*) abgeleitet ist, taucht erst im Erwidierungsschriftsatz der Kläger auf. Sie stellt einen neuen Klagegrund dar, der nur unter der in Artikel 85 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof vorgesehenen Hypothese aufgenommen werden kann, und kann somit nicht berücksichtigt werden.

B.5.1. Nach Darstellung der Kläger führen die angefochtenen Bestimmungen ferner zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, eine Diskriminierung entsprechend der Dauer der dort ausgeübten Berufstätigkeit herbei, denn das angewandte Kriterium von neun Monaten sei unpräzise und man hätte eine Berechnung im Verhältnis zur Dauer der Berufstätigkeit in Belgien vorziehen sollen.

B.5.2. Unbeschadet der unter B.3.3 zum Kriterium der neun Monate dargelegten Anmerkungen verlangen die Verfassungsbestimmungen der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes nicht, daß der Gesetzgeber einem Grenzwert eine Regelung der verhältnismäßigen Verringerung vorzieht. Was die Ungenauigkeit des Begriffs «Monate» betrifft, ist festzuhalten, daß einerseits in diesem Kontext der Begriff «Monate» als einer festen Anzahl Tage entsprechend zu verstehen ist und daß andererseits dieser Begriff, falls er Gegenstand einer Auslegung durch die zuständigen Organe und Gerichtsbarkeiten sein sollte, nicht notwendigerweise diskriminierend wäre.

B.6.1. Nach Darstellung der Kläger führen die betreffenden Bestimmungen eine dritte Diskriminierung zwischen denselben Steuerpflichtigen herbei, da sie die Haushalte, die ein einziges hohes Einkommen in Belgien beziehen, gegenüber den Haushalten, die zwei mittlere Einkommen, davon eines in Belgien, beziehen, bevorteilen, indem sie die Gewährung der betreffenden steuerlichen Vorteile von der Bedingung abhängig machen, daß mindestens 75 Prozent des gesamten Berufseinkommens (gegebenenfalls der beiden Ehepartner (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 5)) belgischer Herkunft sein müssen; der Gesetzgeber habe nicht dem Umstand Rechnung getragen, daß diese Bestimmungen dazu führen könnten, daß nicht nur dem Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile, die im belgischen Gesetz vorgesehen sind, vorenthalten werden, obschon er nicht in den Genuß der im ausländischen Gesetz vorgesehenen Vorteile gelangt, sondern daß sie ihm gewährleistet werden, obschon er außerdem in den Genuß der im ausländischen Gesetz vorgesehenen Vorteile gelangt.

B.6.2. Indem der Gesetzgeber davon ausgeht, daß die nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, ihr Recht auf im belgischen Gesetz vorgesehene steuerliche Vorteile geltend machen können, wenn ein ausreichender Teil ihres Einkommens belgischer Herkunft ist (s. B.3.1), ergreift er eine Maßnahme, die dem von ihm angestrebten Ziel entspricht, wenn er diesen Teil auf mindestens 75 Prozent festsetzt.

Wenn das Gesetz gleichzeitig Steuerpflichtige betrifft, deren Einkommenssituationen unterschiedlich sind, muß es notwendigerweise diese Verschiedenartigkeit erfassen, indem es vereinfachende Kategorien anwendet.

Die Verfassungsregeln der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes verlangen nicht, daß der Gesetzgeber die angefochtene Regel entsprechend der Einkommensstruktur der betroffenen Haushalte anpaßt oder daß er unter allen Umständen der Auswirkung der Anwendung der ausländischen Gesetzgebung Rechnung trägt, wenn er Bestimmungen über Situationen, die Elemente ausländischer Art beinhalten, erläßt.

Bezüglich des Artikels 244bis EStGB 1992

B.7.1. Nach Darstellung der Kläger schafft Artikel 244bis Absatz 2 EStGB 1992, der durch

Artikel 13 des vorgenannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 eingefügt wurde, eine Diskriminierung zwischen den nichtansässigen Steuerpflichtigen, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, je nachdem, ob der der Steuer unterliegende Ehepartner - der durch Absatz 1 der vorgenannten Bestimmung als alleinstehende Person betrachtet wird - ein höheres oder ein niedrigeres Berufseinkommen bezieht als der Ehepartner, dessen Berufseinkommen nicht der Steuer unterliegt, da nur derjenige, der das höchste Berufseinkommen bezieht, in den Genuß der Erhöhung des steuerbefreiten Einkommensanteils für Personen zu Lasten gelangt. Der Gesetzgeber trage nicht dem Umstand Rechnung, daß diese Bestimmungen dazu führen konnten, nicht nur dem Steuerpflichtigen steuerliche Vorteile, die im belgischen Gesetz vorgesehen sind, vorzuenthalten, obschon er die im ausländischen Gesetz vorgesehenen Vorteile nicht erhalte, sondern auch ihm diese Vorteile zu gewähren, obschon er außerdem in den Genuß derjenigen gelange, die im ausländischen Gesetz vorgesehen sind.

B.7.2. Artikel 134 Absatz 2 EStGB 1992 besagt in bezug auf die Einwohner des Königreiches, daß die Erhöhungen für Personen zu Lasten vorrangig auf den Anteil des Einkommens desjenigen Ehepartners angerechnet werden, der das höchste Berufseinkommen bezieht. Diese Bestimmung beruht auf der Überlegung, daß der steuerliche Vorteil für die einem Haushalt zur Last fallenden Personen nur einem Ehepartner aus diesem Haushalt gewährt werden darf und daß dessen Bestimmung sich vernünftigerweise aus dem Vergleich zwischen der Höhe des Berufseinkommens beider Ehepartner ergeben kann. Der Gesetzgeber, der die Nichtansässigen (Artikel 244*bis* EStGB 1992) und die Ansässigen (Artikel 128 4^o desselben Gesetzbuches) in steuerlicher Hinsicht auf gleiche Weise zu behandeln gedenkt, falls nur einer der Ehepartner ein Einkommen bezieht, das der Besteuerung der Nichtansässigen unterliegt, während der andere Ehepartner ein Einkommen belgischer oder ausländischer Herkunft bezieht, das gemäß Abkommen von der Steuer befreit ist (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 7; Bericht, *Parl. Dok.*, Senat, Nr. 591/2, S. 38), ergreift eine der Zielsetzung entsprechende Maßnahme, indem er nur demjenigen der Ehepartner, der der Steuer unterliegt und der das höchste Berufseinkommen erhält, den Vorteil der Erhöhungen für Personen zu Lasten gewährt.

Bezüglich des Artikels 28 § 2 Absätze 1 bis 3 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992

B.8.1. Artikel 28 ist eine Übergangsbestimmung, um die durch die Artikel 244 und 244*bis* eingeführte Regelung des Steuerjahres 1992 auf das Steuerjahr 1991 zur Anwendung zu bringen (Begründungsschrift, *Parl. Dok.*, Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, S. 7).

B.8.2. Der Hof stellt fest, daß Artikel 28 § 2 Absätze 1 bis 3 sich auf die Gewährung von in Artikel 87*ter* EStGB vorgesehenen Verminderungen für Pensionen und Ersatzeinkommen bezieht. Die Kläger scheinen dieser Bestimmung - sowie offenbar Artikel 29 Absatz 3, der sich auf die Artikel 146 bis 154 EStGB 1992 bezieht, die von den Klägern angeführt werden und deren Gegenstand demjenigen des vorgenannten Artikels 87*ter* entspricht - vorzuwerfen, daß sie rückwirkend die Diskriminierung zwischen Pensionsempfängern, die der Hof in seinem Urteil Nr. 34/91 getadelt hatte, wieder einführt.

B.8.3. Es stimmt, daß die durch das angefochtene Gesetz festgelegte Regelung zur Berechnung der Steuer für gewisse nichtansässige Pensionsempfänger, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten

haben, weniger günstig ist als diejenige, die sich aus der Nichtigklärung der Bestimmungen, wodurch sie nicht in den Genuß der Regelung für Nichtansässige mit weiterem Haushalt in Belgien gelangen konnten, durch das obengenannte Urteil Nr. 34/91 ergab. Dazu müssen sie nunmehr tatsächlich Pensionen belgischer Herkunft in Höhe der Mindestbeträge erhalten, die - übergangsweise, doch in ähnlicher Weise wie diejenigen, die durch die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 festgesetzt wurden - nicht nur durch Artikel 28 § 3 Absatz 2 sondern auch durch Artikel 27 § 3 Absatz 2 festgesetzt wurden.

B.8.4. Die Nichtigklärung durch Urteil Nr. 34/91 der Gesetzesbestimmungen, die es den nichtansässigen Pensionsempfängern, die keinen Haushalt in Belgien beibehalten haben, verwehren, in den Genuß des für die nichtansässigen Pensionsempfänger, die dort einen Haushalt beibehalten haben, vorgesehenen Systems zu gelangen, obwohl sie in den meisten Fällen « als einziges Einkommen oder immerhin als Haupteinkommen ein belgisches Ruhegehalt » hatten (Urteil Nr. 34/91, 2.B.6), ist an und für sich nicht geeignet, es dem Gesetzgeber zu verbieten, späterhin Gesetzesbestimmungen zu verabschieden, die den Genuß der betreffenden Vorteile von bestimmten Bedingungen abhängig machen.

Im vorliegenden Fall bieten die durch die angefochtenen Übergangsbestimmungen festgesetzten Bedingungen des Mindestbetrags und der Dauer wegen ihrer Beschaffenheit die Gewähr dafür, daß die genannten Vorteile - übrigens gemäß der Zielsetzung des Gesetzgebers - denjenigen der Betroffenen vorbehalten bleiben, die als hauptsächliche oder einzige Einnahmequelle über eine belgische Pension verfügen; unter Vorbehalt der unter B.9 angeführten Erwägungen halten sie aus den unter B.5.1, B.5.2, B.6.1 und B.6.2 in bezug auf die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit stand.

Bezüglich der Artikel 27 § 3 Absatz 2 und 28 § 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992

B.9. Die Artikel 27 § 3 Absatz 2 und 28 § 3 Absatz 2 sehen übergangsweise für das Steuerjahr 1991 gleiche Regeln vor, wie sie in den Artikeln 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 festgelegt sind. Sie müssen aus den gleichen Gründen wie unter B.3.3 angeführt und im gleichen Maße für nichtig erklärt werden.

Bezüglich des Artikels 30 § 1 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992

B.10. Artikel 30 § 1 des vorgenannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 muß für nichtig erklärt werden, insofern er das Inkrafttreten der Bestimmungen von Artikel 11 und 12 desselben Gesetzes, die sich auf die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 beziehen, regelt.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt die Artikel 11, 27 § 3 Absatz 2 und 28 § 3 Absatz 2 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen sowie Artikel 12 desselben Gesetzes insofern, als er sich auf Absatz 2 von Artikel 244 EStGB 1992 bezieht, für nichtig;

erklärt Artikel 30 § 1 des vorgenannten Gesetzes vom 28. Dezember 1992 insofern für nichtig, als er das Inkrafttreten der Bestimmungen der Artikel 11 und 12 desselben Gesetzes, die sich auf die Artikel 242 § 1 Absatz 2 und 244 Absatz 2 EStGB 1992 beziehen, regelt;

weist die Klagen im übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 26. April 1994.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior