



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

14. marts 2019\*

»Præjudiciel forelæggelse – arbejdskraftens frie bevægelighed – ligebehandling – indkomstskat – lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning – pension modtaget i en anden medlemsstat end bopælsstaten – metoder til beregning af fritagelsen i bopælsmedlemsstaten – tab af en del af tildelingen af visse skattemæssige fordele«

I sag C-174/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien) ved afgørelse af 8. februar 2018, indgået til Domstolen den 5. marts 2018, i sagen

**Jean Jacob,**

**Dominique Lennertz**

mod

**État belge,**

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe, og dommerne E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den belgiske regering ved P. Cottin, J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og N. Gossement, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

\* Processprog: fransk.

afsagt følgende

## Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Jean Jacob og Dominique Lennertz, som er et ægtepar bosiddende i Belgien, og på den anden side État belge (den belgiske stat) vedrørende en hensyntagen – i forbindelse med beregningen af deres sambeskatning i Belgien – til pension, som Jean Jacob har modtaget i en anden medlemsstat, og som er fritaget for skat i Belgien, men som medtages i beregningsgrundlaget ved tildelingen af visse skattemæssige fordele, hvilket indebærer, at de mister en del af de fordele, som de ville have haft ret til, såfremt der ikke blev taget et sådant hensyn.

## Retsforskrifter

### *Overenskomsten af 1970*

- 3 Artikel 18 i overenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning, undertegnet den 17. september 1970, i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen (herefter »overenskomsten af 1970«), med overskriften »Pensioner« fastsætter i stk. 3 følgende:

»[...] pensioner og andre lignende vederlag, der hidrører fra Luxembourg, og som udbetales til en person, der er hjemmehørende i Belgien, kan ikke beskattes i Belgien, såfremt udbetalingen hidrører fra indbetalinger af bidrag, kontingenter eller forsikringspræmier til en supplerende pensionsordning, som er foretaget af den ydelsesberettigede eller på dennes vegne, eller bidrag, som en arbejdsgiver har indbetalt til en national ordning, og såfremt disse bidrag, kontingenter, forsikringspræmier eller indbetalinger er undergivet beskatning i Luxembourg.«

- 4 Artikel 23, stk. 2, nr. 1), i overenskomsten af 1970 bestemmer følgende:

»For så vidt angår personer, der er hjemmehørende i Belgien, skal dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:

- 1) Når der oppebæres indtægter i Luxembourg, som ikke er omfattet af nr. 2) og 3), eller ejes formuegoder i Luxembourg, som kan beskattes i denne stat i medfør af de foregående artikler, skal Belgien fritage sådan indtægt eller formue fra beskatning. Belgien forbeholder sig dog retten til at tage den således undtagne indkomst eller formuegode i betragtning ved fastsættelsen af skatteprocenten.«

### *Belgisk ret*

- 5 Artikel 131 i code des impôts sur le revenu (lov om indkomstskat) af 1992 i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »CIR af 1992«), regulerer de skattefritagne andele.
- 6 De skattenedsættelser, der gives for langsigtet opsparring, for depotadministration, for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, udgifter til tyverisikring, brand og donationer reguleres af henholdsvis artikel 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 og 145/33 i CIR af 1992.

7 Artikel 155 i CIR af 1992 er affattet således:

»Indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomster, medtages ved skatteberegningen, men skatten nedsættes svarende til forholdet mellem den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og den samlede indkomst.

Det samme gælder for:

– Den indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af andre traktater eller internationale overenskomster, for så vidt som disse fastsætter en bestemmelse om progressionsforbehold.

[...]

Når der sker sambeskatning, beregnes nedsættelsen pr. skattepligtig for dennes samlede nettoindkomst.«

8 Som følge af dom af 12. december 2002, de Groot (sag C-385/00, EU:C:2002:750), vedtog Kongeriget Belgien cirkulære nr. CI.RH.331/575 420 af 12. marts 2008, der for indtægter, som er fritaget i medfør af en international overenskomst, foreskriver en skatnedsættelse ud over den i artikel 155 i CIR af 1992 fastsatte nedsættelse (herefter »cirkulæret af 2008«).

9 Cirkulæret af 2008 fastsætter i sin indledning følgende:

»1. I det belgiske skattesystem finder de skattefordele, der er forbundet med den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation [...], anvendelse på såvel indtægter af belgisk oprindelse som indtægter af udenlandsk oprindelse. Hvis der i udlandet ikke er blevet taget hensyn til den pågældende familiemæssige eller personlige situation, fortabes en del af disse fordele.

Nederlandene anvender en fritagelsesmetode med progressionsforbehold, der svarer til den i Belgien anvendte. I [de Groot-dommen af 12. december 2002 (C-385/00, EU:C:2002:750)] har Domstolen imidlertid fastslået, at denne fremgangsmåde er i strid med bestemmelserne om den frie bevægelighed for personer i [Den Europæiske Union].

Europa-Kommissionen har opfordret Belgien til at bringe de belgiske skattebestemmelser om anvendelse af fritagelsesmetoden med progressionsforbehold [...] i overensstemmelse med de forpligtelser, der følger af artikel 18 EF, 39 EF, 43 EF og 56 EF [...]

Følgende løsning har fundet tilslutning: I de tilfælde, hvor der i udlandet ikke er blevet taget hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation, indrømmes en skatnedsættelse for indkomst af udenlandsk oprindelse ud over nedsættelsen i artikel 155 i CIR [af 1992].

Denne supplerende nedsættelse indrømmes imidlertid kun, hvis den samlede skat, der er beregnet ved hjælp af den fritagelsesmetode med progressionsforbehold, der er fastsat i artikel 155 i CIR [af 1992], forhøjet med den skyldige skat, der i udlandet skal betales af fritagne indtægter, ikke overstiger den skat, der skulle have været betalt, hvis indtægterne udelukkende hidrørte fra en belgisk kilde, og de dertil knyttede skatter skulle have været betalt i Belgien.

Denne nedsættelse svarer til forskellen mellem den belgiske indkomstskat (beregnet på grundlag af fritagelsesmetoden med progressionsforbehold, således som denne metode på nuværende tidspunkt er udformet i artikel 155 i CIR [af 1992]), forhøjet med den tilsvarende skat, der skal betales af udenlandsk indkomst, og den skat, der skulle have været betalt, hvis indkomsten udelukkende hidrørte fra en belgisk kilde, og de dertil knyttede skatter skulle have været betalt i Belgien.

For at kunne beregne størrelsen af den supplerende nedsættelse, er det derfor nødvendigt at beregne den skat, der skulle have været betalt, hvis indkomsten udelukkende hidrørte fra en belgisk kilde, og de dertil knyttede skatter skulle have været betalt i Belgien.

2. Indtil der er foretaget en tilpasning af belgisk lovgivning i overensstemmelse med det ovenfor anførte, skal denne nedsættelse indrømmes på de betingelser og inden for de grænser, der er fastsat i dette cirkulære.

[...]«

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

- 10 I sagsøgerne i hovedsagens fælles selvangivelse for skatteåret 2013 anførte Jean Jacob to pensioner, som han oppebar, nemlig en belgisk pension på 15 699,57 EUR og en anden pension hidrørende fra Luxembourg på 14 330,75 EUR. Disse to pensioner blev suppleret af indtægter fra fast ejendom, som Jean Jacob angav til 1 181,60 EUR, hvorefter hans samlede indkomst var på 31 211,92 EUR.
- 11 Hvad angår Jean Jacob beregnede de belgiske skattemyndigheder på grundlag af hans samlede indkomst, herunder den luxembourgske pension, der i medfør af overenskomsten af 1970 var skattefritaget i Belgien, en basisskat på 11 448,36 EUR, hvilket svarede til en skattesats på 36,68%. Dette beløb var blevet fradraget skattnedsættelser, nemlig dels et beløb på 3 032,46 EUR for skattefritagne andele, langsigtet opsparing, depotadministration, udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, udgifter til tyverisikring, brand og donationer, dels et beløb på 1 349,45 EUR for indkomst fra erstatning, pension og førtidspension. Den deraf følgende nedsatte basisskat, nemlig 7 066,45 EUR, blev efterfølgende formindsket ved en nedsættelse for fritaget udenlandsk indkomst på 3 220,14 EUR, i forhold til den del, som den luxembourgske pension udgjorde af den samlede indkomst, hvilket gav et hovedskattebeløb på 3 846,31 EUR.
- 12 Sagsøgere i hovedsagen bestred denne beregning, idet de anførte, at den nedsættelse på 3 220,14 EUR, der var givet for fritaget udenlandsk indkomst, ikke svarede til 36,68%, men til 22,47% af pensionen af luxembourgske oprindelse, så denne i sidste ende blev underlagt en nettoskattesats på 14,21% i stedet for at være skattefritaget i Belgien i henhold til overenskomsten af 1970. Ifølge Jean Jacob skulle der for at iagttage fritagelsen for hans pension af luxembourgske oprindelse have været anvendt en nedsættelsessats på 36,68% direkte efter beregningen af basisskatten, hvilket ville have formindsket basisskatten med 5 256,44 EUR før anvendelsen af skattnedsættelserne, og dette ville i sidste ende have resulteret i et hovedskattebeløb på 1 810,01 EUR i stedet for 3 846,31 EUR.
- 13 Ved afgørelse af 25. september 2014 forkastede de belgiske skattemyndigheder denne indsigelse og mindede om, at i henhold til artikel 155 i CIR af 1992 medtages indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster, ved skatteberegningen, idet skatten nedsættes svarende til forholdet mellem den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og den samlede indkomst, efter anvendelsen af skattnedsættelserne. Skattemyndighederne bekræftede desuden, at sagsøgerne i hovedsagen ikke opfyldte betingelserne i cirkulæret af 2008 for at blive indrømmet en skattnedsættelse for indkomst af udenlandsk oprindelse ud over nedsættelsen i artikel 155.
- 14 Retten i første instans i Liège (Belgien), for hvilken der blev indbragt et søgsmål til prøvelse af denne afgørelse truffet af de belgiske skattemyndigheder, indgav en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen, som ved kendelse af 29. november 2016, Jacob og Lennertz (C-345/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:911), afviste denne i henhold til artikel 53, stk. 2, i Domstolens procesreglement, idet det var åbenbart, at nævnte anmodning ikke kunne antages til realitetsbehandling, da den ikke opfyldte kravene i procesreglementets artikel 94 som følge af mangler vedrørende beskrivelsen af den faktiske og retlige baggrund for sagen.

- 15 Den forelæggende ret forelagde således Domstolen en anden anmodning om præjudiciel afgørelse for at udbedre disse mangler, idet den bl.a. påberåbte sig dom af 12. december 2013, Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 I lyset af nævnte dom er den forelæggende ret af den opfattelse, at den er forpligtet til at sikre, at de skattepligtige reelt kan opnå den skattefordel, som deres personlige og familiemæssige situation giver ret til, uanset hvorledes medlemsstaterne mellem sig måtte have fordelt forpligtelsen til at anlægge en samlet betragtning af alle sådanne skattefordele. Den forelæggende ret har anført, at den fritagelsesmetode, der er fastsat i overenskomsten af 1970, kræver, at bopælsmedlemsstaten fuldstændig fritager pensioner fra beskatning, idet disse i henhold til overenskomsten kun kan beskattes i kildemedlemsstaten, eftersom det progressionsforbehold, der indrømmes i overenskomsten, betyder, at der udelukkende kan tages hensyn til fritaget udenlandsk indkomst med henblik på fastlæggelsen af den skattesats, der skal finde anvendelse på anden indkomst, der er skattepligtig i Belgien. Som følge af den skatteberegningens måde, der er anvendt over for sagsøgerne i hovedsagen, har disse imidlertid mistet en del af deres skattemæssige fordele, og Jean Jacobs indkomst af udenlandsk oprindelse, som i princippet er fritaget, beskattes.
- 17 På denne baggrund har Tribunal de première instance de Liège besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 39 [TEU] til hinder for, at det belgiske skattesystem i artikel 155 i [CIR af 1992] – og det uanset om [cirkulæret af 2008] finder anvendelse – har til følge, at den mandlige sagsøgers luxembourgiske pension, som er fritaget i henhold til artikel 18 i [overenskomsten af 1970], medtages ved beregningen af den belgiske skat og tjener som beregningsgrundlag ved tildelingen af skattefordele i henhold til [CIR af 1992], selv om den i medfør af den fuldstændige fritagelse, der følger af [nævnte overenskomst], ikke burde medregnes heri, og selv om disse fordele, såsom de skattefritagne andele og skatnedsættelser for langsigtet opsparing, for depotadministration, for energibesparende foranstaltninger i boligen, for sikring af boligen mod tyveri og brand og for donationer, der vedrører den mandlige sagsøger, delvist mistes, reduceres eller tildeles i mindre omfang, end hvis sagsøgerne begge [havde] indkomst af belgisk oprindelse, der er skattepligtig i Belgien og ikke fritaget, og som således kan udnytte de samlede skattefordele?«

## **Om det præjudicielle spørgsmål**

### ***Om den frihed, der finder anvendelse på sagsøgerne i hovedsagens situation***

- 18 Den forelæggende ret har i sit spørgsmål henvist til artikel 39 TEU, alt imens den i begrundelsen for i sin forelæggelsesafgørelse både har nævnt etableringsfriheden og arbejdskraftens frie bevægelighed.
- 19 En sådan omstændighed hindrer, således som Domstolen gentagne gange har fastslået, ikke Domstolen i at forsyne den nationale ret med alle de elementer til fortolkning af EU-retten, som kan være til nytte ved pådømmelsen af den for retten verserende sag, uanset om retten har henvist hertil ved affattelsen af sit spørgsmål (jf. i denne retning bl.a. dom af 21.2.2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, præmis 29, og af 23.4.2009, Rüffler, C-544/07, EU:C:2009:258, præmis 57).
- 20 Den forelæggende ret har imidlertid ikke præciseret, om Jean Jacob oppebærer sin pension af luxembourgsk oprindelse på grund af lønnet beskæftigelse eller selvstændig virksomhed udøvet i Luxembourg.
- 21 Det følger af fast retspraksis, at den frihed, som en medlemsstats statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, indebærer en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed (jf. bl.a. dom af 28.1.1986, Kommissionen mod Frankrig, 270/83, EU:C:1986:37,

præmis 13, af 29.4.1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, præmis 22, og af 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, præmis 54). Enhver EU-borger, som har gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, og som har haft erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, er derimod omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (jf. bl.a. dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 76, og af 28.2.2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 34).

- 22 Hvis den pension af luxembourgsk oprindelse, som Jean Job oppebærer, hidrører fra lønnet beskæftigelse, er det rent faktisk artikel 45 TEUF vedrørende den frie bevægelighed for arbejdstagere, der er relevant. Hvis Jean Jacob derimod udøvede selvstændig virksomhed i Luxembourg, vil det således være etableringsfriheden i artikel 49 TEUF, som skal anvendes. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, hvilken bestemmelse i EUF-traktaten, der finder anvendelse.
- 23 Selv om Domstolen behandler det præjudicielle spørgsmål med udgangspunkt i den frie bevægelighed for arbejdstagere, bemærkes, at anvendelsen af etableringsfriheden i hovedsagen på ingen måde vil påvirke Domstolens besvarelse, der vil kunne overføres på tilsvarende måde.

### *Spørgsmålet*

- 24 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende nærmere bestemt oplyst, om artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der bevirker, at et par, som er bosiddende i denne stat, hvor den ene person oppebærer pension fra en anden medlemsstat, som er skattefritaget i den første medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, fratages en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat.
- 25 Det bemærkes indledningsvis, at selv om medlemsstaterne i henhold til fast retspraksis har frihed til i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen, giver denne fordeling af beskatningskompetencen dem ikke ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de af traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne (jf. bl.a. dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 93 og 94, af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 41 og 42, og af 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 66) og nærmere bestemt til at overholde ligebehandlingsprincippet (jf. i denne retning dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 94).
- 26 Der skal desuden mindes om, at det ifølge Domstolens praksis som udgangspunkt er bopælsmedlemsstaten, der skal indrømme den skattepligtige alle de skattefordele, som er knyttet til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold, idet det med forbehold for undtagelser er denne medlemsstat, der bedst kan bedømme nævnte skattepligtiges personlige skatteevne, som afhænger af dennes samlede indkomst og vedkommendes personlige og familiemæssige forhold, eftersom den skattepligtige her har midtpunktet for sine livsinteresser (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 32, af 18.7.2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 34, af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 43, og af 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 55).

- 27 Domstolen har tillige fastslået, at bopælsmedlemsstaten ikke må fratage en skattepligtig person en del af fordelene ved den andel af indkomsten, som er fritaget for beskatning, og en del af sine personlige skattefordele, fordi han i det pågældende år også har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet i denne anden medlemsstat, uden at der derved er taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 110).
- 28 Det er i lyset af disse principper, at det skal undersøges, om det delvise tab af skattemæssige fordele som de i hovedsagen omhandlede på grund af anvendelsen af national ret er i strid med artikel 45 TEUF.
- 29 Den i hovedsagen omhandlede belgiske skattelovgivning fastsætter, at fritaget indkomst af udenlandsk oprindelse først inddrages i beskatningsgrundlaget, som anvendes til at fastlægge den sats, der finder anvendelse på ikke-fritaget indkomst af belgisk oprindelse, idet basisskatten beregnes på grundlag af dette beskatningsgrundlag. De skattenedsættelser, der gives for den skattefritagne andel, for langsigtet opsparing, for depotadministration, for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, udgifter til tyverisikring, brand og donationer, anvendes derefter på basisskatten. Det er først, når disse nedsættelser foretages, at basisskatten nedsættes svarende til forholdet mellem den del af indkomsten af udenlandsk oprindelse, der er fritaget for beskatning, og den samlede indkomst i henhold til artikel 155 i CIR af 1992.
- 30 Det bemærkes, at medregningen af fritaget indkomst af udenlandsk oprindelse i beregningen af den belgiske skattesats, i beregningen af belgisk skat og i beregningsgrundlaget ved tildelingen af skattefordele er omfattet af Kongeriget Belgiens frihed til at tilrettelægge sin skatteordning i medfør af princippet om national autonomi på skatteområdet og ikke skal anses for at være i strid med den frie bevægelighed for arbejdstagere, eftersom virkningerne af en sådan medregning ikke medfører diskriminerende behandling i strid med EU-retten (jf. i denne retning dom af 6.12.2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 53). En sådan medregning forhindrer således ikke i sig selv, at der sikres en effektiv fritagelse for denne indkomst i forhold til EU-retten, eventuelt gennem efterfølgende kompensationer.
- 31 Ved at anvende skattenedsættelserne på et grundlag, der både omfatter ikke-fritaget indkomst af belgisk oprindelse og fritaget indkomst af udenlandsk oprindelse, og ved først efterfølgende at nedsætte skatten med den del, som denne indkomst udgør af den samlede indtægt, som udgør beskatningsgrundlaget, kan den belgiske skattelovgivning, således som den belgiske regering selv har anerkendt i sine skriftlige bemærkninger, imidlertid medføre, at skattepligtige personer som sagsøgerne i hovedsagen mister en del af de skattemæssige fordele, som de ville være blevet indrømmet fuldt ud, hvis hele deres indkomst havde været af belgisk oprindelse, og hvis skattenedsættelserne således kun var blevet anvendt på denne indkomst, eller hvis cirkulæret af 2008 havde fundet anvendelse på de omhandlede fordele.
- 32 Det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 26, at det er Kongeriget Belgien som sagsøgerne i hovedsagens bopælsmedlemsstat, der skal indrømme disse sidstnævnte de skattemæssige fordele, der knytter sig til deres personlige og familiemæssige forhold. Den belgiske regering har i denne henseende anført, at bortset fra skattenedsættelserne for den skattefritagne andel er de andre omhandlede skattenedsættelser ikke knyttet til begrebet sagsøgerne i hovedsagens »personlige og familiemæssige forhold« og skal dermed ikke, ligesom den fortolkning, som de belgiske myndigheder giver dette begreb i cirkulæret af 2008, anses for personlige skattemæssige fordele, hvis ikke-kompenserede fortabelse som følge af fritagelsen for indkomst af udenlandsk oprindelse og uanvendeligheden af cirkulære af 2008 er forbudt i henhold til artikel 45 TEUF.
- 33 Det skal for det første fastslås, at skattenedsættelser for den skattefritagne andel, således som den belgiske regering har medgivet i sine skriftlige bemærkninger, anerkendes i Domstolens praksis som fordele, der knytter sig til den skattepligtige persons personlige og familiemæssige forhold, således som det fremgår af nærværende doms præmis 27.

- 34 Det følger i denne henseende heraf, at den belgiske skattelovgivning ikke er i overensstemmelse med denne retspraksis.
- 35 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt de andre skattenedsættelser i hovedsagen, dvs. skattenedsættelserne for langsigtet opsparing, for depotadministration, for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, udgifter til tyverisikring, brand og donationer, kan anses for at være knyttet til sagsøgerne i hovedsagens personlige og familiemæssige forhold, skal den sammenhæng, hvori dette begreb indgår, indledningsvis præciseres.
- 36 I denne henseende følger det af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 26, herunder navnlig dom af 18. juli 2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), at bopælsmedlemsstaten med henblik på indrømmelse af eventuelle skattefordele skal bedømme den skattepligtiges personlige skatteevne i sin helhed.
- 37 Den af den belgiske regering foreslåede fortolkning, ifølge hvilken de skattemæssige fordele, der er knyttet til de personlige og familiemæssige forhold, bør forstås snævert som fordele, som forfølger et socialt formål, ved at gøre det muligt at sikre den skattepligtige person en mindsteindkomst, som ikke er undergivet skat, og som således svarer til en nødvendighed i social henseende, kan ikke lægges til grund.
- 38 En sådan fortolkning kan i modsætning til det, som den belgiske regering har anført i sine skriftlige bemærkninger, ikke udledes af dom af 18. juli 2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452). I denne dom fastslog Domstolen, at afslaget fra den medlemsstat, i hvilken den skattepligtige person udøvede lønnet beskæftigelse, på – med henblik på at fastlægge den skattesats, der skulle anvendes på indkomsten for denne skattepligtige person, som havde bopæl i en anden medlemsstat – at tage hensyn til negative lejeindtægter vedrørende nogle ejendomme, som nævnte skattepligtige person ikke selv benyttede, og som var beliggende i denne anden medlemsstat, var i strid med den frie bevægelighed for arbejdstagere som omhandlet i artikel 39 EF, da bopælsmedlemsstaten ikke var i stand til at indrømme den skattepligtige person de fordele, der følger af en hensyntagen til dennes personlige og familiemæssige forhold. Ved at tage hensyn til sådanne negative lejeindtægter har Domstolen fastslået en bred betydning af begrebet »personlige og familiemæssige forhold« uden henvisning til noget socialt formål.
- 39 På denne baggrund skal det, med henblik på at fastslå, om sagsøgerne i hovedsagen med rette blev frataget samtlige de skattefordele, der, ud over nedsættelsen for den skattefritagne andel, er knyttet til deres personlige og familiemæssige forhold, efterprøves, om de nævnte fordele er knyttet til deres personlige skatteevne.
- 40 I denne henseende skal det fastslås, at skattenedsættelser som de i hovedsagen omhandlede, dvs. skattenedsættelser for langsigtet opsparing, depotadministration, udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, udgifter til tyverisikring, brand og donationer, i det væsentlige skal tilskynde den skattepligtige person til at afholde udgifter og foretage investeringer, som nødvendigvis har en indvirkning på dennes skatteevne.
- 41 Sådanne skattenedsættelser kan derfor anses for at være knyttet til sagsøgerne i hovedsagens »personlige og familiemæssige forhold« på samme måde som skattenedsættelser for den skattefritagne andel.
- 42 Det følger heraf, at sagsøgerne i hovedsagen som par har lidt en ulempe, for så vidt som de ikke fuldt ud har nydt godt af de skattefordele, som de havde haft ret til, hvis de begge havde oppebåret deres samlede indkomst i Belgien.



- 43 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning fastsætter dermed en skattemæssig forskelsbehandling mellem par bestående af unionsborgere, der er bosiddende på Kongeriget Belgiens område, alt efter oprindelsen af deres forskellige indtægter, hvilken forskelsbehandling kan have en afskrækkende virkning i forhold til sidstnævntes udøvelse af de ved traktaten sikrede friheder, navnlig den frie bevægelighed for arbejdstagere som sikret i artikel 45 TEUF (jf. i denne retning dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 51).
- 44 Det følger af fast retspraksis, at en foranstaltning, der kan hindre den frie bevægelighed for arbejdstagere, der er sikret ved artikel 45 EF, kun kan tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, i et lignende tilfælde, at anvendelsen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. analogt dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 I den foreliggende sag har den belgiske regering imidlertid ikke fremført nogen begrundelse, og en sådan er heller ikke blevet nævnt af den forelæggende ret.
- 46 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der bevirker, at et par, som er bosiddende i denne stat, hvor den ene person oppebærer pension fra en anden medlemsstat, som er skattefritaget i den første medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, fratages en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat.

### Sagsomkostninger

- 47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

**Artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der bevirker, at et par, som er bosiddende i denne stat, hvor den ene person oppebærer pension fra en anden medlemsstat, som er skattefritaget i den første medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, fratages en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat.**

Underskrifter