



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. juli 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – arbejdskraftens frie bevægelighed – den frie bevægelighed for kapital – indkomstskat – lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning – indkomst, som oppebæres i en anden medlemsstat end bopælsmedlemsstaten – metoder til beregning af fritagelsen i bopælsmedlemsstaten – tab af en del af indrømmelsen af visse skattemæssige fordele«

I sag C-241/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal de première instance du Luxembourg (retten i første instans i provinsen Luxembourg, Belgien) ved afgørelse af 1. april 2020, indgået til Domstolen den 5. juni 2020, i sagen

BJ

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, Domstolens vicepræsident, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommerne C. Toader, M. Safjan og N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- BJ ved avocate N. Lequeux,
- den belgiske regering ved C. Pochet, P. Cottin og S. Baeyens, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og M.A.M. de Ree, som befuldmægtigede,

* Processprog: fransk.

– Europa-Kommissionen ved W. Roels og V. Uher, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF, artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem BJ og État belge (den belgiske stat) vedrørende tabet af en del af de skattefordele, som han ville have haft ret til, hvis han havde haft sin samlede indkomst i Belgien.

Retsforskrifter

Den belgisk-luxembourgiske beskatningsoverenskomst

- 3 Artikel 6 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 i Luxembourg den 17. september 1970, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »den belgisk-luxembourgiske beskatningsoverenskomst«), med overskriften »Indkomst af fast ejendom« bestemmer i stk. 1:
»Indkomst af fast ejendom beskattes i den kontraherende stat, hvori ejendommen er beliggende.«
- 4 Denne overenskomsts artikel 15 med overskriften »Ikke-selvstændigt arbejde« fastsætter følgende i stk. 1:
»Med forbehold af bestemmelserne i artikel 16, 18, 19 og 20 beskattes løn og tilsvarende vederlag, som en hjemmehørende i en kontraherende stat oppebærer for lønnet beskæftigelse, kun i denne stat, medmindre beskæftigelsen udøves i den anden kontraherende stat. Såfremt beskæftigelsen udøves dér, beskattes løn og vederlag oppebåret herfor i denne anden stat.«
- 5 Overenskomstens artikel 23 med overskriften »Bestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning« bestemmer i stk. 2, nr. 1:
»For så vidt angår personer, der er hjemmehørende i Belgien, skal dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:
1° Når der oppebæres indkomst 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 indkomst eller formue fra beskatning. Belgien forbeholder sig dog retten til at tage den således undtagne indkomst eller formuegode i betragtning ved fastsættelsen af skatteprocenten.«

- 6 Overenskomstens artikel 24 med overskriften »Ikke-forskelsbehandling« bestemmer i stk. 4, litra a):

»En fysisk person bosiddende i Belgien, der i medfør af artikel 7 og artikel 14-19 er skattepligtig i Luxembourg af mere end 50% af sin erhvervmæssige indkomst, beskattes efter anmodning i Luxembourg af den indkomst, der er skattepligtig her i henhold til overenskomstens artikel 6, 7 og 13-19 med den gennemsnitlige skatteprocent, der – under hensyn til hans forhold og forsørgerbyrde og hans samlede indkomst – generelt ville finde anvendelse, såfremt han var bosiddende i Luxembourg.«

Belgisk ret

- 7 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.
- 8 De skattenedsættelser, der gives for langsigtet opsparing og for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig reguleres af henholdsvis denne lovs artikel 145/1 og 145/24.
- 9 Lovens artikel 155, første afsnit, har følgende ordlyd:

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

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 10 I skatteårene 2006-2011 havde BJ, som er skattemæssigt hjemmehørende i Belgien, lønnet erhvervmæssig beskæftigelse i Luxembourg.
- 11 BJ ejer desuden en lejlighed, der er beliggende i Luxembourg, og som er udlejet med henblik på beboelse til en fysisk person, samt to faste ejendomme, der er beliggende i Belgien.
- 12 I medfør af artikel 6, stk. 1, og artikel 15, stk. 1, i den belgisk-luxembourgsk beskatningsoverenskomst var BJ's indtægter fra fast ejendom og erhvervsindkomst af luxembourgsk oprindelse skattepligtige i Luxembourg og blev beskattet dér i henhold til overenskomstens artikel 24, stk. 4, litra a).
- 13 I henhold til overenskomstens artikel 23, stk. 2, nr. 1, og artikel 155 i CIR af 1992 blev denne indkomst, som var fritaget for beskatning i Belgien, for det første medregnet ved skatteberegningen i denne medlemsstat. For det andet anvendtes skattenedsættelserne for den indkomstskattefritagne andel, for langsigtet opsparing og for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, der er fastsat i henholdsvis artikel 131, artikel 145/1 og artikel 145/24 i CIR af 1992, på den således fastsatte skat. For det tredje blev denne i skat i henhold til artikel 155 i CIR af 1992 nedsat svarende til forholdet mellem den luxembourgsk del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og BJ's samlede indkomst.

- 14 Ved klager indgivet til den belgiske skattemyndighed anfægtede BJ rækkefølgen af disse to former for skattnedsættelse, idet han gjorde gældende, at en anvendelse af skattnedsættelsen for indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster, som ikke skete før, men efter skattnedsættelserne for den indkomstskattefritagne andel, for langsigtet opsparing og for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig fandt sted, ikke gjorde det muligt for BJ fuldt ud at benytte disse skattefordele og medførte fortabelse – pro rata i forhold til hans skattefritagne luxembourgiske indkomst – af en del af disse fordele, som han havde ret til i medfør af den belgiske lovgivning.
- 15 Efter at have fået afslag på disse klager anlagde BJ sag ved tribunal de première instance du Luxembourg (retten i første instans i provinsen Luxembourg, Belgien) med henblik på at opnå ret til samtlige de pågældende skattefordele. Ifølge denne ret er hovedparten af disse fordele fortabt, idet de nævnte nedsættelser kun har medført en meget lille nedsættelse af skatten af BJ's indkomst af belgisk oprindelse.
- 16 Den forelæggende ret ønsker indledningsvis oplyst, om artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national skattelovgivning som den lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen. Hvis dette er tilfældet, ønsker den forelæggende ret dernæst oplyst, om visse kendetegn ved hovedsagen kan have betydning for denne fortolkning. Endelig ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om artikel 63 TEUF og 65 TEUF, henset til den omstændighed, at BJ oppebærer indtægter fra udlejning af den lejlighed, som han har i Luxembourg, skal fortolkes således, at de er til hinder for en sådan lovgivning.
- 17 På denne baggrund har tribunal de première instance du Luxembourg (retten i første instans i provinsen Luxembourg) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er artikel 45 TEUF til hinder for bestemmelser som dem, hovedsagen vedrører – uanset om de er optaget i en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning – hvorefter en skattepligtig med henblik på beregningen af sin indkomstskat i bopælsstaten mister en del af fordelene ved den andel af indkomsten, som er fritaget for beskatning, og andre personlige skattefordele (såsom skattnedsættelser, der gives for langsigtet opsparing, dvs. præmier betalt i henhold til en individuel livsforsikringsaftale, og skattnedsættelser for udgifter til energibesparende foranstaltninger), fordi vedkommende i det pågældende år også har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet i denne anden medlemsstat?
 - 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal det da fortsat besvares bekræftende, såfremt den skattepligtige ikke har indkomst af betydning – kvantitativt eller forholdsmæssigt – i sin bopælsstat, uanset at denne fortsat kan indrømme den pågældende skattefordele?
 - 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende, skal det da fortsat besvares bekræftende, såfremt den skattepligtige i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er blevet indgået mellem bopælsstaten og den anden stat, i den anden stat har personlige skattefordele for så vidt angår indkomst, der er skattepligtig i den anden stat i henhold til den anden stats skattelovgivning, men disse skattefordele ikke omfatter visse skattefordele, som den skattepligtige principielt har ret til i bopælsstaten?
 - 4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares bekræftende, skal det da fortsat besvares bekræftende, såfremt den skattepligtige til trods for de ovenfor anførte forskelle i den anden stat opnår en skattnedsættelse, der mindst svarer til den, den pågældende har mistet i sin bopælsstat?

- 5) Skal spørgsmålene besvares på samme måde i relation til artikel 63, stk. 1, [TEUF] og artikel 65, stk. 1, litra a), [TEUF] for så vidt angår bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede – uanset om de er optaget i en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning – hvorefter en skattepligtig med henblik på beregningen af sin indkomstskat i bopælsstaten mister en del af fordelene ved den andel af indkomsten, som er fritaget for beskatning, og en del af sine personlige skattefordele (såsom skattnedsættelser, der gives for langsigtet opsparing, dvs. præmier betalt i henhold til en individuel livsforsikringsaftale, og skattnedsættelser for udgifter til energibesparende foranstaltninger), fordi vedkommende i det pågældende år også har haft lejeindtægter fra en ejendom, som vedkommende ejer i en anden medlemsstat, og som er blevet beskattet i denne anden medlemsstat?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 18 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvis anvendelse har til følge, at en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, i forbindelse med beregningen af den pågældendes indkomstskat i nævnte medlemsstat mister en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat, med den begrundelse, at denne skattepligtige person har lønindtægt for lønnet erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat, der er skattepligtig i denne sidstnævnte medlemsstat, og som er skattefritaget i bopælsmedlemsstaten i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- 19 Det skal indledningsvis prøves, om artikel 45 TEUF finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.
- 20 Det bemærkes i denne henseende, at i henhold til fast retspraksis er enhver unionsborger, 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, omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF, uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (dom af 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgeren i hovedsagen er bosiddende i Belgien, og at han i de i hovedsagen omhandlede skatteår havde lønnet erhvervsmæssig beskæftigelse i Luxembourg.
- 22 Følgelig er sagsøgeren i hovedsagens situation omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF.
- 23 Efter denne indledende præcisering skal det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at alle EUF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på Den Europæiske Unions område, og at disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis, og af 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

- 24 Følgelig er artikel 45 TEUF til hinder for enhver national foranstaltning, som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for unionsborgerne at udøve de ved denne bestemmelse sikrede grundlæggende friheder (dom af 10.10.2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 Det er endvidere principielt som udgangspunkt 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 (dom af 14.3.2019, Jacob og Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Heraf følger, at det i den foreliggende sag er Kongeriget Belgien som sagsøgeren i hovedsagens bopælsmedlemsstat, der skal indrømme denne sidstnævnte alle de skattefordele, som er knyttet til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold.
- 27 I denne henseende bemærkes, at de i hovedsagen omhandlede skattefordele, dvs. de skattenedsættelser, der gives for den indkomstskattefritagne andel, for langsigtet opsparing og for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, af Domstolen er blevet anerkendt som værende knyttet til den skattepligtige persons personlige og familiemæssige forhold (dom af 14.3.2019, Jacob og Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, præmis 33, 40 og 41).
- 28 Den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning fastsætter, at indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster, 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 og for udgifter til energibesparende foranstaltninger i en bolig, anvendes derefter på basisskatten. Det er først, når disse nedsættelser foretages, at basisskatten nedsættes svarende til forholdet mellem den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster, og den samlede indkomst i henhold til artikel 155 i CIR af 1992.
- 29 Ved at anvende skattenedsættelserne på et grundlag, der både omfatter ikke-fritaget indkomst af belgisk oprindelse og indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster, og ved først efterfølgende at nedsætte skatten med den del, som denne indkomst udgør af den samlede indtægt, som udgør beskatningsgrundlaget, kan denne lovgivning, således som Domstolen har fastslået, imidlertid medføre, at en skattepligtig person som sagsøgeren i hovedsagen mister en del af de skattemæssige fordele, som vedkommende ville være blevet indrømmet fuldt ud, hvis hele hans indkomst havde været af belgisk oprindelse, og hvis skattenedsættelserne således kun var blevet anvendt på denne indkomst (dom af 14.3.2019, Jacob og Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, præmis 31).
- 30 Det følger heraf, at sagsøgeren i hovedsagen har lidt en ulempe, for så vidt som han ikke fuldt ud har nydt godt af de skattefordele, som han havde haft ret til, hvis han havde oppebåret sin samlede indkomst i Belgien (jf. analogt dom af 14.3.2019, Jacob og Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, præmis 42).

- 31 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning fastsætter dermed en skattemæssig forskelsbehandling mellem unionsborgere, der er bosiddende på Kongeriget Belgiens område, alt efter oprindelsen af deres indtægter, hvilken forskelsbehandling kan have en afskrækkende virkning i forhold til deres 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 14.3.2019, Jacob og Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Heraf følger, at en sådan lovgivning udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, der principielt er forbudt ved denne artikel.
- 33 En sådan hindring kan kun tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten, og er begrundet i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, i et sådant 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 (dom af 14.3.2019, Jacob og Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 I den foreliggende sag har den belgiske regering imidlertid ikke fremført nogen begrundelse, hvilket den forelæggende ret i øvrigt heller ikke har, men har anført, at det første spørgsmål i det væsentlige er identisk med det, der blev stillet i de sager, der gav anledning til dom af 12. december 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), og af 14. marts 2019, Jacob og Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), og at det derfor skal besvares bekræftende.
- 35 Henset til de ovenfor anførte betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvis anvendelse har til følge, at en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, i forbindelse med beregningen af den pågældendes indkomstskat i nævnte medlemsstat mister en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat, med den begrundelse, at denne skattepligtige person har lønindtægt for lønnet erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat, der er skattepligtig i denne sidstnævnte medlemsstat, og som er skattefritaget i den førstnævnte medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det andet spørgsmål

- 36 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person ikke har indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten, uanset at denne sidstnævnte medlemsstat fortsat kan indrømme denne person de pågældende skattefordele, har betydning for besvarelsen af det første spørgsmål.
- 37 Det følger af fast retspraksis, at forpligtelsen til at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold kun kan påhvile beskæftigelsesmedlemsstaten, når den skattepligtige har næsten hele sin skattepligtige indkomst eller hele sin skattepligtige indkomst ved beskæftigelse i denne stat og ikke har en indkomst af betydning i sin bopælsmedlemsstat, således at denne ikke er i stand til at indrømme ham de fordele, som følger af, at hans personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning (dom af 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

- 38 Domstolen har præciseret, at dette således er tilfældet, hvis det viser sig, at den skattepligtige person ikke på bopælsmedlemsstatens område har oppebåret nogen indkomst eller så lav en indkomst, at denne stat ikke kan indrømme ham de fordele, han ville opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (dom af 9.2.2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, præmis 39).
- 39 Det afgørende kriterium er nemlig fortsat det, at det for en medlemsstat er umuligt skattemæssigt at tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold på grund af utilstrækkelig skattepligtig indkomst, mens en sådan hensyntagen er mulig andetsteds grundet tilstrækkelige indtægter (dom af 9.2.2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, præmis 42).
- 40 Dette er imidlertid åbenbart ikke tilfældet i hovedsagen, eftersom det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at disse indtægter, uafhængigt af størrelsen af de indtægter, som sagsøgeren i hovedsagen har oppebåret i bopælsmedlemsstaten, og deres andel af hans samlede indkomst, er tilstrækkelige til, at denne medlemsstat er i stand til at beskatte disse indtægter og indrømme ham de fordele, såsom de i hovedsagen omhandlede skattnedsættelser, der følger af, at hans personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning.
- 41 Selv om sagsøgeren i hovedsagen oppebærer størstedelen af sin indkomst i Luxembourg, fremgår det således af forelæggelsesafgørelsen, at han har tilstrækkelig indkomst i Belgien til, at hans personlige og familiemæssige forhold kan tages i betragtning i sidstnævnte medlemsstat med henblik på at indrømme ham skattefordele.
- 42 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål besvares med, at den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person ikke har indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten, er uden betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, idet denne medlemsstat fortsat kan indrømme denne person de pågældende skattefordele.

Det tredje spørgsmål

- 43 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem bopælsmedlemsstaten og beskæftigelsesmedlemsstaten i forbindelse med beskatningen af den indkomst, som han har oppebåret i den anden medlemsstat, indrømmes de skattefordele, der er fastsat i denne medlemsstats skattelovgivning, men uden at disse skattefordele omfatter visse af dem, som han i princippet har ret til i den førstnævnte medlemsstat, har betydning for besvarelsen af det første spørgsmål.
- 44 Det bemærkes i denne henseende, at når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger til at indføre ensartede eller harmoniserede regler, står det medlemsstaterne frit for at ændre forholdet mellem bopælsmedlemsstatens hensyntagen til på den ene side hele indkomsten for personer, der er hjemmehørende i denne, og på den anden side alle deres personlige og familiemæssige forhold, ved bilaterale eller multilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning. Bopælsmedlemsstaten kan således ved overenskomst blive frigjort for sin forpligtelse til fuldt ud at påtage sig at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold for skattepligtige, som er hjemmehørende på dens område, og som til dels udøver erhverv i en anden medlemsstat (dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 99).

- 45 Bopælsmedlemsstaten kan endvidere også undlade at opfylde denne forpligtelse, såfremt den konstaterer, at en eller flere beskæftigelsesmedlemsstater – selv uafhængigt af en overenskomst – i forbindelse med de indtægter, de beskatter, indrømmer fordele i tilknytning til, at de tager hensyn til personlige og familiemæssige forhold for skattepligtige, som ikke er hjemmehørende på disse medlemsstaters område, men som erhverver skattepligtige indtægter på deres område (dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 100).
- 46 De metoder, der anvendes til undgåelse af dobbeltbeskatning, eller de nationale skattesystemer, der fører til, at dobbeltbeskatning undgås eller lempes, skal imidlertid sikre de skattepligtige i de pågældende medlemsstater, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning, uanset hvordan medlemsstaterne har fordelt den nævnte forpligtelse mellem sig, idet der i modsat fald opstår en ulige behandling i strid med traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed, som ikke er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivninger (dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 101, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 70).
- 47 I den foreliggende sag bemærkes imidlertid for det første, at det ikke fremgår af bestemmelserne i den belgisk-luxembourgiske beskatningsoverenskomst, at Kongeriget Belgien i medfør af denne sidstnævnte overenskomst frigøres for sin forpligtelse til fuldt ud at påtage sig at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold for skattepligtige personer, som er hjemmehørende på dens område, og som til dels udøver erhverv i Luxembourg.
- 48 Denne overenskomsts artikel 24, stk. 4, litra a), fastsætter nemlig, at der skal tages hensyn til den pågældende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold udelukkende med henblik på fastsættelsen af den gennemsnitlige skattesats for hans skattepligtige indkomst i Luxembourg, uden at Kongeriget Belgien fritages for denne forpligtelse.
- 49 For det andet fastsætter den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning ikke nogen sammenhæng mellem de skattefordele, som indrømmes skattepligtige personer, der er bosiddende i den pågældende medlemsstat, og de skattefordele, som disse personer kan indrømmes i forbindelse med en anden medlemsstats beskatning af dem (dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 73), eftersom det delvise tab af de førstnævnte fordele ikke er en følge af retten til tilsvarende skattefordele i Luxembourg, men sker automatisk ved, at der oppebæres indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster.
- 50 I sagsøgeren i hovedsagens beskæftigelsesmedlemsstat synes den pågældendes personlige og familiemæssige forhold endvidere kun delvist at blive taget i betragtning, eftersom, således som det fremgår af selve ordlyden af det tredje spørgsmål, de skattefordele, som han har haft i forbindelse med beskatningen i denne medlemsstat af den indkomst, han har oppebåret i sidstnævnte medlemsstat, ikke omfatter visse af de skattefordele, som han i princippet har ret til i bopælsmedlemsstaten, dvs. Kongeriget Belgien, og hvilke han i henhold til denne lovgivning mister en del af.
- 51 Under disse omstændigheder giver hverken de mekanismer, der anvendes i den belgisk-luxembourgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller den i hovedsagen omhandlede nationale skatteordning mulighed for at sikre personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Belgien, at alle deres personlige og familiemæssige forhold samlet set tages behørigt i betragtning i beskæftigelsesmedlemsstaten.

52 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem bopælsmedlemsstaten og beskæftigelsesmedlemsstaten i forbindelse med beskatningen af den indkomst, som han har oppebåret i den anden medlemsstat, indrømmes de skattefordele, der er fastsat i denne medlemsstats skattelovgivning, er uden betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, idet hverken denne overenskomst eller bopælsmedlemsstatens skattelovgivning fastsætter, at disse skattefordele skal tages i betragtning, og idet de sidstnævnte ikke omfatter visse af dem, som denne skattepligtige person i princippet har ret til i bopælsmedlemsstaten.

Det fjerde spørgsmål

53 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person i beskæftigelsesmedlemsstaten har opnået en skattenedsættelse med et beløb, der mindst svarer til beløbet af de skattefordele, som den pågældende har mistet i bopælsmedlemsstaten, har betydning for besvarelsen af det første spørgsmål.

54 Det bemærkes i denne henseende, at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig en fordel, som ensidigt er indrømmet af en anden medlemsstat – i det foreliggende tilfælde den medlemsstat, hvori den pågældende skattepligtige person arbejder og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst – med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten (jf. i denne retning dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

55 Anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning har imidlertid til følge, at en skattepligtig person som BJ, som er bosiddende i Belgien og dér oppebærer skattepligtig indkomst, automatisk mister en del af de skattefordele, som han i princippet har ret til i medfør af denne lovgivning, når han oppebærer indkomst i en anden medlemsstat, som i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er skattefritaget i Belgien. Det er den automatiske karakter af denne fortabelse, der – uanset den skattemæssige behandling af denne skattepligtige person i denne anden medlemsstat – krænker arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. i denne retning dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 62).

56 Den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagens personlige og familiemæssige forhold i forbindelse med beskatningen af den indkomst, som han har oppebåret i Luxembourg, delvist er blevet taget i betragtning i denne medlemsstat, og at han derfor har kunnet opnå en skattefordel, kan derfor ikke, uanset størrelsen af denne fordel, påberåbes af bopælsmedlemsstaten for at undslippe de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 45 TEUF.

57 Det bemærkes desuden, at det i overensstemmelse med den retspraksis, der er henvist til i nærværende doms præmis 25, 37 og 46, påhviler bopælsmedlemsstaten, og i givet fald beskæftigelsesmedlemsstaten, at sikre de skattepligtige personer, at deres personlige og familiemæssige forhold behørigt vil blive taget i betragtning.

58 Det kan imidlertid ikke udledes af den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen i Luxembourg har opnået en skattenedsættelse, der mindst svarer til de skattefordele, som han har mistet i Belgien, at der fuldt ud er taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold, og dette så meget desto mindre som en hensyntagen til disse forhold kun synes at være delvis, eftersom denne skattenedsættelse ikke omfatter visse af de skattefordele, som han i princippet har ret til i Belgien.

- 59 Endvidere, og således som det er anført i nærværende doms præmis 48, fastsætter den belgisk-luxembourgiske beskatningsoverenskomsts artikel 24, stk. 4, litra a), at der skal tages hensyn til den pågældende skattepligtige persons personlige og familiemæssige forhold udelukkende med henblik på fastsættelse af den gennemsnitlige skattesats for vedkommendes skattepligtige indkomst i Luxembourg.
- 60 Følgelig skal det fjerde spørgsmål besvares med, at den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person i beskæftigelsesmedlemsstaten har opnået en skattenedsættelse med et beløb, der mindst svarer til beløbet af de skattefordele, som den pågældende har mistet i bopælsmedlemsstaten, er uden betydning for besvarelsen af det første spørgsmål.

Det femte spørgsmål

- 61 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvis anvendelse har til følge, at en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, mister en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat, med den begrundelse, at denne skattepligtige person oppebærer indkomst fra en lejlighed, som han er ejer af i en anden medlemsstat, og som er skattepligtig i denne anden medlemsstat og fritaget for beskatning i førstnævnte medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- 62 I henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.
- 63 I denne henseende bemærkes, at de foranstaltninger, der i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde en i en medlemsstat hjemmehørende person fra at foretage investeringer i fast ejendom i andre medlemsstater (dom af 12.4.2018, Kommissionen mod Belgien, C-110/17, EU:C:2018:250, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 64 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at BJ i de skatteår, der er omhandlet i hovedsagen, oppebærer indtægter fra udlejning med henblik på beboelse af en lejlighed beliggende i Luxembourg.
- 65 Artikel 63 TEUF finder følgelig anvendelse på tvisten i hovedsagen.
- 66 I denne forbindelse skal det fastslås, at den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning, således som den bl.a. er beskrevet i nærværende doms præmis 28, finder anvendelse på al indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af en international dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- 67 Hvad angår indkomst af fast ejendom beliggende i Luxembourg kan denne i henhold til den belgisk-luxembourgiske beskatningsoverenskomst beskattes i denne medlemsstat og er fritaget for beskatning i Belgien.
- 68 På samme måde som det er tilfældet med den indkomst, som sagsøgeren i hovedsagen oppebærer i forbindelse med udøvelsen af sin erhvervs-mæssige beskæftigelse i Luxembourg, ville anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning – ved at anvende skattenedsættelserne på et grundlag, der både omfatter ikke-fritaget indkomst af belgisk oprindelse og indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster, og ved først efterfølgende at nedsætte skatten med den del, som denne indkomst udgør af den samlede

indtægt, som udgør beskatningsgrundlaget – imidlertid ligeledes udsætte sagsøgeren i hovedsagen for en ulempe med den begrundelse, at denne lovgivning har til følge, at vedkommende fratages en del af de skattefordele, som han havde haft ret til, hvis de samlede indtægter fra fast ejendom hidrørte fra fast ejendom beliggende i Belgien.

- 69 Denne lovgivning indfører således en forskellig behandling af skattepligtige personer, der er hjemmehørende i Belgien, alt efter om de oppebærer indkomst af fast ejendom beliggende i Belgien eller i en anden medlemsstat, som kan afholde disse personer fra at foretage investeringer i fast ejendom i andre medlemsstater end Kongeriget Belgien.
- 70 Den nævnte lovgivning udgør følgelig en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF.
- 71 I henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber artikel 63 TEUF ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sonder imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.
- 72 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes indskrænkende. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sonder mellem de skattepligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (dom af 11.9.2014, Verest og Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 73 Undtagelsen i den nævnte bestemmelse er nemlig begrænset af artikel 65, stk. 3, TEUF, hvorefter de nationale bestemmelser, der er nævnt i denne artikels stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 63« (dom af 11.9.2014, Verest og Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 74 Ifølge fast retspraksis skal der sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 65, stk. 3, TEUF. Det er en betingelse for at anse en national skattelovgivning for at være forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, at den omhandlede forskelsbehandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet på grund af et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 12.4.2018, Kommissionen mod Belgien, C-110/17, EU:C:2018:250, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).
- 75 I den foreliggende sag bemærkes for det første, at Kongeriget Belgien i medfør af den belgisk-luxembourgiske beskatningsoverenskomsts artikel 6, sammenholdt med artikel 23, stk. 2, nr. 1, og artikel 155 i CIR af 1992, for så vidt angår personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Belgien, har fastsat en metode for fritagelse med »progressionsforbehold«, i henhold til hvilken den indkomst, såfremt denne indkomst hidrører fra fast ejendom beliggende i Luxembourg, er skattepligtig i denne medlemsstat og fritaget for beskatning i Belgien, medregnes med henblik på fastsættelsen af den skattesats, der finder anvendelse på skattepligtig indkomst i Belgien.

- 76 Denne metode gør det muligt at sikre, at en skattepligtig persons indkomst, der er fritaget for beskatning i bopælsstaten, alligevel kan tages i betragtning af sidstnævnte medlemsstat for at kunne anvende progressionsprincippet ved beregningen af skatten af den pågældendes øvrige indkomst (jf. i denne retning dom af 11.9.2014, Verest og Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 77 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at formålet med en sådan lovgivning er at undgå, at den skattepligtige indkomst, der oppebæres af en skattepligtig person, der er indehaver af en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, bliver pålagt en lavere skattesats i bopælsmedlemsstaten end den, der finder anvendelse på indkomst, der oppebæres af indehavere af sammenlignelige faste ejendomme i bopælsstaten (dom af 11.9.2014, Verest og Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, præmis 31).
- 78 I lyset af dette formål kan den situation, som skattepligtige, der har købt en fast ejendom i bopælsmedlemsstaten, befinder sig i, sammenlignes med situationen for skattepligtige, der har købt en sådan ejendom i en anden medlemsstat (dom af 11.9.2014, Verest og Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, præmis 32).
- 79 For det andet har den belgiske regering, i øvrigt lige så lidt som den forelæggende ret, ikke anført noget tvingende alment hensyn, der kan begrunde den forskelsbehandling, der er indført ved den i hovedsagen omhandlede lovgivning, mellem disse to kategorier af skattepligtige personer.
- 80 Under disse omstændigheder kan en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, navnlig artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF.
- 81 Henset til ovenstående betragtninger skal det femte spørgsmål besvares med, at artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvis anvendelse har til følge, at en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, mister en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat, med den begrundelse, at denne skattepligtige person oppebærer indkomst fra en lejlighed, som han er ejer af i en anden medlemsstat, og som er skattepligtig i denne anden medlemsstat og fritaget for beskatning i førstnævnte medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Sagsomkostninger

- 82 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 de 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 (Første Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvis anvendelse har til følge, at en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, i forbindelse med beregningen af den pågældendes indkomstskat i nævnte medlemsstat mister en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat, med den begrundelse, at denne skattepligtige person har lønindtægt**

for lønnet erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat, der er skattepligtig i denne sidstnævnte medlemsstat, og som er skattefritaget i den førstnævnte medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst.

- 2) Den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person ikke har indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten, er uden betydning for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål, idet denne medlemsstat fortsat kan indrømme denne person de pågældende skattefordele.
- 3) Den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem bopælsmedlemsstaten og beskæftigelsesmedlemsstaten i forbindelse med beskatningen af den indkomst, som han har oppebåret i den anden medlemsstat, indrømmes de skattefordele, der er fastsat i denne medlemsstats skattelovgivning, er uden betydning for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål, idet hverken denne overenskomst eller bopælsmedlemsstatens skattelovgivning fastsætter, at disse skattefordele skal tages i betragtning, og idet de sidstnævnte ikke omfatter visse af dem, som denne skattepligtige person i princippet har ret til i bopælsmedlemsstaten.
- 4) Den omstændighed, at den pågældende skattepligtige person i beskæftigelsesmedlemsstaten har opnået en skattenedsættelse med et beløb, der mindst svarer til beløbet af de skattefordele, som den pågældende har mistet i bopælsmedlemsstaten, er uden betydning for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål.
- 5) Artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvis anvendelse har til følge, at en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, mister en del af de skattefordele, som indrømmes i denne medlemsstat, med den begrundelse, at denne skattepligtige person oppebærer indkomst fra en lejlighed, som han er ejer af i en anden medlemsstat, og som er skattepligtig i denne anden medlemsstat og fritaget for beskatning i førstnævnte medlemsstat i medfør af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Underskrifter