



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

14 maart 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van werknemers – Gelijke behandeling – Inkomstenbelasting – Wetgeving ter voorkoming van dubbele belasting – In een andere lidstaat dan de woonstaat ontvangen pensioen – Wijzen van berekening van de vrijstelling in de woonstaat – Gedeeltelijk verlies van bepaalde belastingvoordelen”

In zaak C-174/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België) bij beslissing van 8 februari 2018, ingekomen bij het Hof op 5 maart 2018, in de procedure

Jean Jacob,

Dominique Lennertz

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, kamerpresident, E. Juhász en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door P. Cottin, J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en N. Gossement als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Frans.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 45 VWEU.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Jean Jacob en Dominique Lennertz, een in België wonend echtpaar, en de Belgische Staat over het feit dat bij de berekening van hun gemeenschappelijke aanslag in België rekening is gehouden met het door Jacob in een andere lidstaat ontvangen pensioen dat in België van belasting is vrijgesteld, maar wel is opgenomen in de grondslag voor de toekenning van bepaalde belastingvoordelen, met als gevolg dat zij een deel van de voordelen verliezen waarop zij recht hadden gehad indien dat pensioen niet in aanmerking was genomen.

Toepasselijke bepalingen

Overeenkomst van 1970

- 3 Artikel 18 van de op 17 september 1970 gesloten Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „Overeenkomst van 1970”), met als opschrift „Pensioenen”, bepaalt in § 3:

„[...] [P]ensioenen en andere soortgelijke beloningen verkregen uit Luxemburg en betaald aan een verblijfhouder van België [zijn] niet belastbaar in België indien die betalingen voortvloeien uit bijdragen, stortingen of verzekeringspremies gestort aan een aanvullend pensioenstelsel door de verkrijger of voor zijn rekening, of uit stortingen door de werkgever aan een intern stelsel, en indien die bijdragen, stortingen of verzekeringspremies werkelijk aan belastingheffing in Luxemburg zijn onderworpen.”

- 4 Artikel 23, § 2, 1°, van de Overeenkomst van 1970 bepaalt:

„Met betrekking tot verblijfhouders van België wordt dubbele belasting op de volgende wijze voorkomen:

1° inkomsten afkomstig uit Luxemburg met uitzondering van de in 2° en 3° bedoelde inkomsten en in Luxemburg gelegen bestanddelen van het vermogen, die volgens de voorgaande artikelen in die Staat belastbaar zijn, zijn in België vrijgesteld van belastingen. Die vrijstelling beperkt niet het recht van België om met de aldus vrijgestelde inkomsten en bestanddelen van het vermogen rekening te houden bij de bepaling van het tarief van zijn belastingen”.

Belgisch recht

- 5 Artikel 131 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „WIB 1992”), regelt de belastingvrije som.
- 6 De belastingverminderingen die worden verleend uit hoofde van langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand en giften zijn respectievelijk geregeld in de artikelen 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 en 145/33 WIB 1992.

7 Artikel 155 van dit wetboek luidt:

„Inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, komen in aanmerking voor het bepalen van de belasting, maar deze wordt verminderd naar de verhouding tussen de inkomsten die zijn vrijgesteld en het geheel van de inkomsten.

Dit is eveneens het geval voor:

- inkomsten vrijgesteld krachtens andere internationale verdragen of akkoorden, voor zover zij een clausule van progressievoorbehoud bevatten;

[...]

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de vermindering per belastingplichtige op zijn totale netto-inkomen berekend.”

- 8 Naar aanleiding van het arrest van 12 december 2002, *De Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750), heeft het Koninkrijk België op 12 maart 2008 circulaire nr. Ci.RH.331/575.420 vastgesteld, waarin is voorzien in een belastingvermindering voor inkomsten die krachtens een internationale overeenkomst zijn vrijgesteld, bovenop de vermindering bedoeld in artikel 155 WIB 1992 (hierna: „circulaire van 2008”).
- 9 In de inleiding van de circulaire van 2008 staat:

„1. In het Belgische belastingstelsel worden de fiscale tegemoetkomingen die verband houden met de persoonlijke toestand of de gezinstoestand van de belastingplichtige [...] zowel op de inkomsten van Belgische oorsprong als op de inkomsten van buitenlandse oorsprong toegepast. Indien de persoonlijke toestand of de gezinstoestand waarvan sprake niet in aanmerking is genomen in het buitenland, gaat een gedeelte van die tegemoetkomingen verloren.

Nederland paste een vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud toe die gelijkaardig is als die welke in België wordt gebruikt. In zijn arrest [van 12 december 2002, *De Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750), heeft het Hof] evenwel geoordeeld dat die vrijstellingsmethode strijdig was met de reglementering inzake vrij verkeer van personen binnen de [Europese Unie].

België werd door de Europese Commissie verzocht de Belgische fiscale bepalingen inzake de toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud [...] in overeenstemming te brengen met de verplichtingen die voortvloeien uit de artikelen 18, 39, 43 en 56 [EG] [...]

De volgende oplossing is aangenomen: in de gevallen waarin de persoonlijke toestand of de gezinstoestand van de belastingplichtige niet in aanmerking is genomen in het buitenland, zal, bovenop de in [artikel 155 WIB 1992] vermelde vermindering, nog een belastingvermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong worden verleend.

Die bijkomende vermindering zal echter slechts worden verleend indien het totaal van de belasting zoals berekend met toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud als bepaald in [artikel 155 WIB 1992], verhoogd met de in het buitenland verschuldigde belasting op de vrijgestelde inkomsten, hoger is dan de belasting die zou verschuldigd zijn indien de inkomsten uitsluitend uit Belgische bronnen afkomstig waren en de erop betrekking hebbende belastingen in België verschuldigd waren.

Die vermindering stemt overeen met het verschil tussen de Belgische inkomstenbelasting (berekend met toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud zoals thans opgenomen in [artikel 155 WIB 1992]), verhoogd met de belasting van dezelfde aard die verschuldigd is op de

inkomsten van buitenlandse oorsprong, en de belasting die zou zijn verschuldigd indien de inkomsten uitsluitend uit Belgische bronnen afkomstig waren en de erop betrekking hebbende belastingen in België verschuldigd waren.

Om het bedrag van de bijkomende vermindering vast te stellen, is het dus nodig de belasting te berekenen die zou zijn verschuldigd indien de inkomsten uitsluitend uit Belgische bronnen afkomstig waren en de erop betrekking hebbende belastingen in België verschuldigd waren.

2. In afwachting van een aanpassing van de Belgische wetgeving in de zin van wat voorafgaat, zal die vermindering moeten worden toegepast onder de voorwaarden en binnen de grenzen die in onderhavige circulaire worden bepaald.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 10 In de gemeenschappelijke belastingaangifte van verzoekers in het hoofdgeding over 2013 heeft Jacob opgegeven dat hij twee pensioenen ontvangt, namelijk een van Belgische oorsprong ten bedrage van 15 699,57 EUR en een van Luxemburgse oorsprong ten bedrage van 14 330,75 EUR. Naast deze twee pensioenen heeft Jacob aangifte gedaan van inkomsten van onroerende goederen ter hoogte van 1 181,60 EUR, waardoor zijn totale inkomsten uitkwamen op 31 211,92 EUR.
- 11 De Belgische belastingdienst heeft ten aanzien van Jacob, op grond van zijn totale inkomsten, met inbegrip van het pensioen van Luxemburgse oorsprong dat krachtens de Overeenkomst van 1970 in België van belasting is vrijgesteld, een basisbelasting berekend van 11 448,36 EUR, hetgeen overeenkomt met een belastingtarief van ongeveer 36,68 %. Op dit bedrag zijn belastingverminderingen toegepast van 3 032,46 EUR uit hoofde van de belastingvrije som, langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand en giften, en 1 349,45 EUR uit hoofde van vervangende inkomsten, pensioen en brugpensioen. Van de uit deze verminderingen volgende basisbelasting van 7 066,45 EUR is vervolgens een vermindering voor vrijgestelde buitenlandse inkomsten van 3 220,14 EUR afgetrokken, dat overeenkomt met het aandeel van het pensioen van Luxemburgse oorsprong in de totale inkomsten, waardoor de hoofdbelasting uitkwam op een bedrag van 3 846,31 EUR.
- 12 Verzoekers in het hoofdgeding hebben tegen deze berekening bezwaar gemaakt met de opmerking dat de uit hoofde van vrijgestelde buitenlandse inkomsten berekende vermindering van 3 220,14 EUR niet overeenkomt met 36,68 %, maar met 22,47 % van het pensioen van Luxemburgse oorsprong, zodat dit pensioen uiteindelijk aan een nettoheffing van 14,21 % is onderworpen, in plaats van overeenkomstig de Overeenkomst van 1970 in België van belasting te worden vrijgesteld. Om recht te doen aan de vrijstelling van zijn Luxemburgse pensioen, had hierop volgens Jacob direct na berekening van de basisbelasting een verminderingstarief van 36,68 % moeten worden toegepast, waardoor de basisbelasting met 5 256,44 EUR zou zijn verlaagd vóór toepassing van de belastingverminderingen, en de hoofdbelasting zou zijn uitgekomen op 1 810,01 EUR in plaats van 3 846,31 EUR.
- 13 De Belgische belastingdienst heeft dit bezwaar bij besluit van 25 september 2014 afgewezen en er daarbij aan herinnerd dat, overeenkomstig artikel 155 WIB 1992, inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de belasting, met dien verstande dat deze belasting, na toepassing van de belastingverminderingen, wordt verminderd naar de verhouding tussen de vrijgestelde inkomsten en de totale inkomsten. Ook heeft deze dienst gesteld dat verzoekers in het hoofdgeding niet voldeden aan de voorwaarden uit de circulaire van 2008 voor belastingvermindering uit hoofde van inkomsten van buitenlandse oorsprong, die bovenop de in artikel 155 bedoelde vermindering wordt toegekend.

- 14 De tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België), waarbij tegen dit besluit van de Belgische belastingdienst beroep was ingesteld, heeft een verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend bij het Hof, dat dit beroep, bij beschikking van 29 november 2016, Jacob en Lennertz (C-345/16, niet gepubliceerd, EU:C:2016:911), krachtens artikel 53, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof als kennelijk niet-ontvankelijk heeft afgewezen op grond dat dit verzoek niet voldeed aan de in artikel 94 van dit Reglement bedoelde vereisten vanwege een gebrek aan gegevens over de feitelijke en juridische context van het geding.
- 15 De verwijzende rechter heeft vervolgens tot herstel van dit gebrek aan gegevens bij het Hof een tweede verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend, en daarbij met name verwezen naar het arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 In het licht van dat arrest ziet de verwijzende rechter zich gehouden om te verzekeren dat het belastingvoordeel waarop de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen recht geeft daadwerkelijk kan worden genoten, los van de wijze waarop de lidstaten de verplichting om te verzekeren dat dergelijke belastingvoordelen volledig in aanmerking worden genomen, onderling hebben verdeeld. Hij geeft aan dat de pensioenen die volgens de Overeenkomst van 1970 slechts in de bronstaat mogen worden belast, krachtens de vrijstellingsmethode van deze overeenkomst volledig van belasting worden vrijgesteld in de woonstaat, en dat het volgens deze overeenkomst toegestane progressievoorbehoud inhoudt dat de vrijgestelde buitenlandse inkomsten uitsluitend in aanmerking worden genomen voor de bepaling van het belastingtarief dat van toepassing is op de andere inkomsten, die in België belastbaar zijn. Vanwege de methode voor de berekening van de belasting van verzoekers in het hoofdgeding verliezen zij echter een deel van de belastingvoordelen waarop zij recht hebben en worden de – in beginsel vrijgestelde – inkomsten van buitenlandse oorsprong van Jacob fiscaal getroffen.
- 17 Gelet op een en ander heeft de tribunal de première instance de Liège de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staat artikel 39 [VEU] eraan in de weg dat de Belgische belastingregeling, meer bepaald artikel 155 WIB [1992], ongeacht of de circulaire [van 2008] wordt toegepast, ertoe leidt dat verzoekers Luxemburgse pensioenen, die krachtens artikel 18 van de [Overeenkomst van 1970] zijn vrijgesteld van belasting, in aanmerking worden genomen bij de berekening van de Belgische belasting en worden opgenomen in de belastinggrondslag voor de toekenning van de in het WIB [1992] bedoelde belastingvoordelen, terwijl zij daarvan vanwege hun volledige vrijstelling als bedoeld in de [genoemde overeenkomst] geen deel zouden moeten uitmaken, en dat deze voordelen – zoals de belastingvrije som en de belastingverminderingen voor langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand, en verzoekers giften – gedeeltelijk verloren gaan, worden verminderd, of lager zijn dan wanneer verzoekers beiden inkomsten van Belgische oorsprong hadden die in België belastbaar en niet vrijgesteld zijn, en waarop derhalve alle belastingvoordelen van toepassing zijn?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Vrijheid die van toepassing is op de situatie van verzoekers in het hoofdgeding

- 18 De verwijzende rechter verwijst in zijn vraag naar artikel 39 VEU en noemt in de motivering van zijn verwijzingsbeslissing zowel de vrijheid van vestiging als het vrije verkeer van werknemers.

- 19 Zoals het Hof heeft geoordeeld, belet deze omstandigheid het Hof niet om de nationale rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie te verschaffen die nuttig kunnen zijn met het oog op een beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of er in zijn vraag naar wordt verwezen (zie in die zin met name arresten van 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, punt 29, en 23 april 2009, Rüffler, C-544/07, EU:C:2009:258, punt 57).
- 20 De verwijzende rechter maakt echter niet duidelijk of Jacob zijn pensioen van Luxemburgse oorsprong ontvangt vanwege in Luxemburg verrichte werkzaamheden in loondienst of werkzaamheden anders dan in loondienst.
- 21 Volgens vaste rechtspraak omvat de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst (zie met name arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, EU:C:1986:37, punt 13; 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, punt 22, en 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punt 54). Anderzijds valt iedere burger van de Unie die gebruikgemaakt heeft van het recht op vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat dan zijn woonstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn verblijfplaats en zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 45 VWEU (zie met name arresten van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 76, en 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 34).
- 22 In dit verband is, indien het pensioen van Luxemburgse oorsprong dat Jacob ontvangt voortvloeit uit werkzaamheden in loondienst, artikel 45 VWEU inzake het vrije verkeer van werknemers relevant. Indien Jacob daarentegen werkzaamheden anders dan in loondienst heeft verricht in Luxemburg, is de vrijheid van vestiging van artikel 49 VWEU van toepassing. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan welke bepaling van het VWEU van toepassing is.
- 23 Ook al zal het Hof de prejudiciële vraag onderzoeken vanuit het oogpunt van het vrije verkeer van werknemers, er moet worden opgemerkt dat de toepassing van de vrijheid van vestiging geenszins zou afdoen aan het antwoord van het Hof, aangezien dit antwoord daarop mutatis mutandis zou kunnen worden toegepast.

Prejudiciële vraag

- 24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat zoals aan de orde in het hoofdgeding, die ertoe leidt dat een echtpaar dat in die staat woont, waarvan een van de partners in een andere lidstaat een pensioen ontvangt dat in de eerste lidstaat van belasting is vrijgesteld krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, een deel van de door deze staat toegekende belastingvoordelen wordt ontzegd.
- 25 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het de lidstaten volgens vaste rechtspraak weliswaar vrijstaat om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingspunten ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen, maar deze verdeling niet betekent dat zij maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer. Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de regels van Unierecht (zie met name arresten van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punten 93 en 94; 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punten 41 en 42, en 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punt 66) en, meer in het bijzonder, het beginsel van gelijke behandeling te eerbiedigen (zie in die zin arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 94).

- 26 Tevens zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof in beginsel aan de woonstaat is om alle aan de persoonlijke en de gezinssituatie verbonden belastingvoordelen aan de belastingplichtige toe te kennen, omdat deze lidstaat, uitzonderingen daargelaten, de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige, die wordt gevormd door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het best kan beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft (zie met name arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 32; 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 34; 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 43, en 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punt 55).
- 27 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat de woonstaat niet dusdanig mag handelen dat een belastingplichtige een deel van het profijt van zijn belastingvrije som en van zijn persoonlijke fiscale tegemoetkomingen verliest, doordat hij in het betrokken jaar ook in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, waarvoor hij aldaar is belast zonder dat daarbij zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking is genomen (arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 110).
- 28 In het licht van deze beginselen moet worden onderzocht of het gedeeltelijke verlies van belastingvoordelen zoals die aan de orde in het hoofdgeding, dat ontstaat door de toepassing van het nationale recht, in strijd is met artikel 45 VWEU.
- 29 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde Belgische belastingregeling bepaalt dat de vrijgestelde buitenlandse inkomsten allereerst worden opgenomen in de belastinggrondslag ter bepaling van het tarief dat op de niet-vrijgestelde Belgische inkomsten van toepassing is, waarna de basisbelasting op grond van deze belastinggrondslag wordt berekend. De belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije som, langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand en giften worden vervolgens van de basisbelasting afgetrokken. Pas nadat deze verminderingen zijn toegepast, wordt de basisbelasting overeenkomstig artikel 155 WIB 1992 verminderd naar verhouding van het aandeel van de vrijgestelde buitenlandse inkomsten in de totale inkomsten.
- 30 Er zij op gewezen dat de opname van de vrijgestelde buitenlandse inkomsten in de berekening van het Belgische heffingstarief, in de berekening van de Belgische belasting en in de belastinggrondslag voor de toekenning van de belastingvoordelen, tot de vrije keuze van het Koninkrijk België behoort om krachtens het beginsel van fiscale autonomie zijn belastingstelsel te organiseren en niet strijdig is met het vrije verkeer van werknemers indien die opname niet leidt tot een met het Unierecht strijdige discriminerende behandeling (zie in die zin arrest van 6 december 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, punt 53). Een dergelijke opname staat er immers op zichzelf niet aan in de weg dat deze inkomsten, in voorkomend geval door middel van vergoedingen achteraf, daadwerkelijk worden vrijgesteld in de zin van het Unierecht.
- 31 Echter, door de belastingverminderingen toe te passen op een grondslag die zowel de niet-vrijgestelde Belgische inkomsten als de vrijgestelde buitenlandse inkomsten omvat, en het aandeel dat deze buitenlandse inkomsten vertegenwoordigt in het totaal aan inkomsten dat de belastinggrondslag vormt pas achteraf van de belasting af te trekken, kan de Belgische belastingregeling, zoals de Belgische regering zelf in haar schriftelijke opmerkingen heeft erkend, ertoe leiden dat belastingplichtigen zoals verzoekers in het hoofdgeding een deel van de belastingvoordelen verliezen die hun volledig zouden zijn toegekend indien al hun inkomsten van Belgische oorsprong waren geweest en indien de belastingverminderingen derhalve enkel op deze inkomsten waren toegepast of indien de circulaire van 2008 op de betrokken voordelen van toepassing was geweest.
- 32 Uit de in punt 26 van dit arrest aangehaalde rechtspraak blijkt dat het als woonstaat van verzoekers in het hoofdgeding aan het Koninkrijk België staat om aan verzoekers alle belastingvoordelen toe te kennen die aan hun persoonlijke en gezinssituatie zijn verbonden. De Belgische regering geeft in dit

verband aan dat de betrokken belastingverminderingen, afgezien van de belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije som, niet aan de „persoonlijke en gezinssituatie” van verzoekers in het hoofdgeding zijn verbonden en, in navolging van de uitlegging die de Belgische autoriteiten in de circulaire van 2008 aan dit begrip hebben gegeven, niet moeten worden beschouwd als persoonlijke belastingvoordelen waarvan het niet-gecompenseerde verlies ten gevolge van de vrijstelling van buitenlandse inkomsten en de niet-toepasselijkheid van de circulaire van 2008, door artikel 45 VWEU zou zijn verboden.

- 33 In de eerste plaats moet worden vastgesteld dat de belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije som, zoals de Belgische regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangegeven, in de rechtspraak van het Hof zijn erkend als belastingvoordelen die zijn verbonden aan de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, hetgeen voortvloeit uit punt 27 van dit arrest.
- 34 Dienaangaande volgt hieruit dat de Belgische belastingregeling niet in overeenstemming is met deze rechtspraak.
- 35 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of de andere in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingverminderingen, namelijk de belastingverminderingen uit hoofde van langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand en giften, kunnen worden beschouwd als zijnde verbonden aan de persoonlijke en gezinssituatie van verzoekers in het hoofdgeding, moet om te beginnen de context waarvan dat begrip deel uitmaakt worden geschetst.
- 36 In dit verband volgt uit de in punt 26 van dit arrest aangehaalde rechtspraak en, in het bijzonder, uit het arrest van 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), dat het aan de woonstaat is om, met het oog op de toekenning van eventuele belastingvoordelen, de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige in zijn geheel te beoordelen.
- 37 De door de Belgische regering voorgestelde uitlegging, volgens welke de aan de persoonlijke en gezinssituatie verbonden belastingvoordelen restrictief moeten worden opgevat als voordelen die een maatschappelijk doel nastreven doordat de belastingplichtige een minimum voor levensonderhoud wordt gegarandeerd dat niet aan belasting is onderworpen, en die derhalve voorzien in een maatschappelijke behoefte, kan niet worden aanvaard.
- 38 In het bijzonder kan een dergelijke uitlegging, anders dan de Belgische regering in haar schriftelijke opmerkingen stelt, niet worden afgeleid van het arrest van 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452). In dit arrest heeft het Hof geoordeeld dat de weigering van de lidstaat waarin de belastingplichtige een activiteit in loondienst uitoefent om bij de vaststelling van het tarief van de belasting over de inkomsten van deze in een andere lidstaat wonende belastingplichtige rekening te houden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van in die andere lidstaat gelegen onroerende goederen die deze belastingplichtige niet zelf gebruikt, in strijd was met het vrije verkeer van werknemers zoals bedoeld in artikel 39 EG, wanneer de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie. Door dergelijke negatieve inkomsten uit verhuur in aanmerking te nemen, heeft het Hof het begrip „persoonlijke en gezinssituatie” in ruime zin uitgelegd, zonder daarbij naar enig maatschappelijk doel te verwijzen.
- 39 Om vast te stellen of verzoekers in het hoofdgeding ten onrechte aan hun persoonlijke en gezinssituatie verbonden belastingvoordelen zijn ontzegd, anders dan de vermindering uit hoofde van de belastingvrije som, moet dus worden onderzocht of deze voordelen zijn verbonden aan hun persoonlijke fiscale draagkracht.

- 40 In dit verband moet erop worden gewezen dat belastingverminderingen zoals aan de orde in het hoofdgeding, namelijk verminderingen uit hoofde van langetermijnsparen, met dienstencheques betaalde prestaties, energiebesparende uitgaven in een woning, uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand en giften, vooral bedoeld zijn om de belastingplichtige te stimuleren om uitgaven en investeringen te doen die noodzakelijkerwijs van invloed zijn op zijn fiscale draagkracht.
- 41 Bijgevolg kunnen dergelijke belastingverminderingen worden beschouwd als verbonden aan de „persoonlijke en gezinssituatie” van verzoekers in het hoofdgeding, net als de belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije som.
- 42 Hieruit volgt dat verzoekers in het hoofdgeding als echtpaar zijn benadeeld, aangezien zij niet volledig de belastingvoordelen hebben kunnen genieten waarop zij recht zouden hebben gehad indien zij beiden al hun inkomsten in België hadden ontvangen.
- 43 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling doet dus een verschil in fiscale behandeling ontstaan tussen echtparen van Unieburgers die op het grondgebied van het Koninkrijk België wonen, naargelang van de herkomst van hun inkomsten, en dit verschil kan hen ontmoedigen om de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden, inzonderheid het door artikel 45 VWEU gegarandeerde vrije verkeer van werknemers, uit te oefenen (zie in die zin arrest van 12 december 2013, *Imfeld en Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 51).
- 44 Volgens vaste rechtspraak is een maatregel die mogelijkwel het in artikel 45 VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van werknemers belemmert, slechts toelaatbaar wanneer hij een met het Verdrag verenigbare wettige doelstelling nastreeft en gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de toepassing van de betrokken maatregel geschikt zijn om de verwezenlijking van de nagestreefde doelstelling te verzekeren en niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van deze doelstelling noodzakelijk is (zie naar analogie arrest van 12 december 2013, *Imfeld en Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 64, en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 In de onderhavige zaak heeft evenwel de Belgische regering, noch de verwijzende rechter een rechtvaardigingsgrond aangevoerd.
- 46 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat zoals aan de orde in het hoofdgeding, die ertoe leidt dat een echtpaar dat in die staat woont, waarvan een van de partners in een andere lidstaat een pensioen ontvangt dat in de eerste lidstaat van belasting is vrijgesteld krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, een deel van de door deze staat toegekende belastingvoordelen wordt ontzegd.

Kosten

- 47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat zoals aan de orde in het hoofdgeding, die ertoe leidt dat een echtpaar dat in die staat woont, waarvan een van de partners in een andere lidstaat een

pensioen ontvangt dat in de eerste lidstaat van belasting is vrijgesteld krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, een deel van de door deze staat toegekende belastingvoordelen wordt ontzegd.

ondertekeningen