

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PEDRO CRUZ VILLALÓN

föredraget den 13 juni 2013(1)

Mål C-303/12

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

mot

État belge

(begäran om förhandsavgörande från tribunal de première instance de Liège (Belgien))

”Fri rörlighet för personer – Fria yrkesutövare – Etableringsfrihet – Inkomstskatt – Bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning – Undantagande från skatt för inkomster som uppburits i en annan medlemsstat än hemvistmedlemsstaten – Sambeskattningsavtal – Beaktande av de från skatt undantagna inkomsterna i beskattningsunderlaget – Skatteförmåner med anledning av personliga förhållanden och familjesituation – Inskränkningar i etableringsfriheten”

1. Domstolen har i förevarande mål återigen fått en fråga om huruvida en medlemsstats bestämmelser för inkomstbeskattning som medför att ett skattskyldigt par med hemvist i den staten fräntas en del av de skatteförmåner för familjer som föreskrivs i dessa bestämmelser är förenliga med unionsrätten. Målet kännetecknas av att en av makarna uppstår hela sin inkomst i en annan medlemsstat, där han har beskattats individuellt och där han delvis har åtnjutit motsvarande skatteförmåner.

2. Domstolen ska således för första gången besvara frågan huruvida en medlemsstat för att motivera att ett par som har hemvist i staten, varav den ena personen har utnyttjat de friheter som säkerställs genom EUF-fördraget, inte beviljas en viss skatteförmån, i förevarande fall ett undantagande från skatt för försörjningsbörda för barn, får hänvisa till den omständigheten att nämnda person har åtnjutit en motsvarande förmån vid sin beskattning i en annan medlemsstat. Domstolen har i vidare bemärkelse ombetts att klargöra sin praxis enligt vilken det i princip ankommer på hemvistmedlemsstaten att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation som helhet, utom för det fall den skattskyldige uppstår större delen av sin inkomst i en annan medlemsstat.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Avtalet mellan Tyskland och Belgien för undvikande av dubbelbeskattning av den 11 april 1967*

3. I artikel 14 i avtalet mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning och reglering av vissa andra frågor beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, samt närings- och fastighetsskatt, undertecknat i Bryssel den 11 april 1967(2) föreskrivs följande:

”1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande, för att utöva verksamheten. Om han har sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.

2. Uttrycket 'fritt yrke' inbegriper särskilt ... sådan självständig verksamhet som läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

...”

4. I artikel 23.2 första stycket i 1967 års bilaterala avtal, som avser hur dubbelbeskattning ska undvikas för personer med hemvist i Konungariket Belgien, föreskrivs bland annat att inkomster som härrör från Tyskland och som beskattas i denna stat i enlighet med nämnda avtal ska undantas från beskattning i Belgien. I samma bestämmelse anges emellertid att detta undantag inte begränsar Konungariket Belgiens rätt att vid fastställelsen av skattesatser beakta de inkomster som därigenom undantagits från beskattning.

B – *Belgisk rätt*

5. De huvudsakliga bestämmelserna i den belgiska lagen om inkomstskatt av 1992(3) som är i fråga i det nationella målet är artikel 155, i vilken det fastställs på vilka villkor inkomst som med stöd av avtal för undvikande av dubbelbeskattning ska undantas från inkomstskatt,(4) och artiklarna 132–134, i vilka det föreskrivs en skatteförmån för försörjningsbörd för barn, som beviljas varje skattskyldig i form av ett grundavdrag.

6. I artikel 155 CIR föreskrivs följande:

”De inkomster som är undantagna från beskattning i enlighet med internationella avtal för undvikande av dubbelbeskattning ska beaktas vid fastställelsen av skatten, men skatten ska minskas proportionerligt i förhållande till den del av den totala inkomsten som undantagits från skatt.

Detsamma gäller avseende:

– Inkomster för vilka undantag gäller med stöd av andra fördrag eller internationella avtal, under förutsättning att dessa innehåller en klausul om progressionsförbehåll,

...

När sambeskattnings sker ska minskningen av skatten beräknas för varje skattskyldig för sig på grundval av vederbörandes totala nettoinkomst.”

7. I artikel 134.1 CIR 1992 föreskrivs följande:

”Grundavdraget fastställs för varje skattskyldig för sig och inbegriper det totala, eventuellt ökade, grundbeloppet och de tillägg som anges i artikel 132 och artikel 133.

När sambeskattnings sker ska de tillägg som anges i artikel 132 göras till den skattskyldiges inkomst som utgör den högsta skattepliktiga inkomsten. ...”

8. Vidare har Konungariket Belgien, för att rätta sig efter domstolens dom av den 12 december 2002 i målet *de Groot*,⁽⁵⁾ antagit cirkulär nr Ci.RH.331/575.420 av den 12 mars 2008 i vilket föreskrivs en skattereduktion för inkomster som undantas från skatt enligt avtal⁽⁶⁾ och i vars punkter 3 och 4 anges följande:

”3. En ytterligare skattereduktion för inkomster som undantas från skatt enligt avtal kan endast medges om följande villkor är uppfyllda:

- Den skattskyldige har uppburit inkomster som är undantagna från skatt enligt avtal i en eller flera medlemsstater i [Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)].
- Den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation har inte tagits i beaktande vid beräkningen av den skatt som ska erläggas i ifrågavarande stater på inkomster som undantas från skatt i Belgien.
- Den skattskyldige har i Belgien inte i full utsträckning kunnat åtnjuta de skatteförmåner som är förbundna med hans personliga förhållanden och familjesituation.
- Den skatt som ska erläggas i Belgien, ökad med den skatt som ska erläggas i utlandet, är högre än den skatt som skulle ha erlagts om inkomsterna uteslutande härrör från en källa i Belgien och varit skattepliktiga i Belgien.

4. En skattskyldig som gör anspråk på en ytterligare skattereduktion måste visa att han uppfyller de nödvändiga villkoren.”

II – Omständigheterna i det nationella målet

9. Guido Imfeld, som är tysk medborgare, och Nathalie Garcet, som är belgisk medborgare, är gifta, har två barn och är bosatta i Belgien. För beskattningsåren 2003 och 2004 upprättade makarna separat var sin inkomstdeklaration i Belgien utan att ange att de var gifta. Guido Imfeld, som arbetar som advokat i Tyskland, där han uppstår hela sin inkomst, uppgav ingen skattepliktig inkomst och inte heller någon försörjningsbörda. Nathalie Garcet, som utövar ett avlönat yrke i Belgien, deklarerade däremot hypoteksräntor och att hon hade två barn att försörja samt kostnader för barnomsorg.

10. Nämnade deklarerationer föranledde tre mål vid den hänskjutande domstolen, vilka ligger till grund för den begäran om förhandsavgörande som nämnda domstol har hänskjutit till EU-domstolen.

11. Guido Imfelds skattesituation i Tyskland gav även upphov till ett mål i denna medlemsstat.

A – *Mål med anledning av den belgiska beskattningen av klagandena i de nationella målen*

1. Mål avseende 2003 års taxering

12. Den 5 april 2004 beslutade den belgiska skattemyndigheten inledningsvis, avseende beskattningsåret 2003, att Nathalie Garcet ensam skulle erlägga skatt på de av henne deklarerade

inkomsterna.

13. Den 16 november 2004 konstaterade denna myndighet emellertid att Nathalie Garcet felaktigt betraktats som ogift och meddelade således ett beslut om ändrad taxering, enligt vilket klagandena i det nationella målet skulle sambeskattas och en ny skattskyldighet fastställdes på grundval av Nathalie Garcets inkomst och den inkomst av självständig verksamhet som Guido Imfeld hade uppburit i Tyskland.
14. Genom skrivelse av den 9 december 2004 begärde makarna omprövning av den meddelade ändringen, varvid de bestred att skatten skulle beräknas på deras sammanlagda inkomster och yrkade att få särbeskattas för att etableringsfriheten skulle säkerställas och för att det skulle garanteras att Guido Imfelds inkomster från Tyskland verkligen blev helt undantagna från beskattning.
15. I taxeringsbeslut av den 13 december 2004 meddelade skattemyndigheten att Guido Imfelds tyska inkomster helt och hållet skulle undantas från skatt, men att det vid sambeskattningen skulle tas hänsyn till kostnaderna för barnomsorg, grundavdragets belopp och till avdragen för inkomst som ersätter inkomst av tjänst.
16. Den 10 februari 2005 fastställdes skattskyldighet endast för Nathalie Garcet avseende beskattningsåret 2003 på inkomster som beräknades till 0 euro. Klagandena i det nationella målet begärde omprövning av detta beslut genom skrivelse av den 9 mars 2005.
17. I omprövningsbeslut den 11 juli 2005 valde regiondirektören för direkta skatter i Liège att inte ändra det omprövade beslutet.
18. Klagandena i det nationella målet överklagade detta beslut genom ansökan som inkom till den hänskjutande domstolens kansli den 29 september 2005.
19. Den 13 oktober fastställdes att klagandena i det nationella målet var gemensamt skattskyldiga för beskattningsåret 2003. Klagandena i det nationella målet begärde omprövning av detta beslut den 13 januari 2006.
20. I omprövningsbeslut av den 7 mars 2006 valde regiondirektören för direkta skatter i Liège att inte ändra det omprövade beslutet.
21. Klagandena i det nationella målet överklagade detta beslut genom ansökan som inkom till den hänskjutande domstolens kansli den 31 mars 2006.

2. Mål avseende 2004 års taxering

22. Den 24 juni 2005 fastställdes att klagandena i det nationella målet var gemensamt skattskyldiga för beskattningsåret 2004. Klagandena i det nationella målet begärde omprövning av detta beslut den 15 september 2005.
23. I omprövningsbeslut av den 19 oktober 2005 valde regiondirektören för direkta skatter i Liège att inte ändra det omprövade beslutet.
24. Klagandena i det nationella målet överklagade detta beslut genom ansökan som inkom till den hänskjutande domstolens kansli den 21 november 2005.

B – Mål med anledning av den tyska beskattningen av Guido Imfeld

25. Det framgår även av beslutet om hänskjutande, de skriftliga och muntliga yttrandena samt

de skriftliga svaren på de frågor som domstolen har ställt att Guido Imfeld av de tyska skattemyndigheterna för taxeringsåret 2003 nekats åtnjutande av den sambeskattningsordning vilken skattskyldiga som är gifta och tillfälligt separerade och som är skattskyldiga i Tyskland men som har hemvist i en annan medlemsstat kan åtnjuta enligt artikel 1a.1 andra stycket i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG).(7)

26. Den talan som Guido Imfeld väckte mot detta beslut om nekat åtnjutande ogillades genom dom av Finanzgericht Köln (Tyskland) av den 25 juli 2007,(8) dels på grund av att hans skattepliktiga inkomst understeg 90 procent av den sammanlagda inkomsten i hans hushåll, dels på grund av att hans makas inkomst överskred såväl den absoluta övre gränsen för att den inte skulle påverka beskattningen, vilken uppgick till 12.372 euro, som den relativa övre gränsen på 10 procent av hushållets världsvida inkomster som föreskrevs i den tyska skattelagstiftningen.

27. Guido Imfelds överklagande av denna dom ogillades genom dom av Bundesfinanzhof (Tyskland) av den 17 december 2007.(9)

28. Både Finanzgericht Köln och Bundesfinanzhof underströk bland annat att domstolen hade bekräftat dessa trösklar i sin dom av den 14 september 1999 i målet Gschwind.(10)

III – Tolkningsfrågan och förfarandet inför domstolen

29. Det är mot denna bakgrund som den hänskjutande domstolen, vilken har förenat de olika målen om klagandenas talan vid den, i dom av den 31 maj 2012, som inkom till domstolens kansli den 22 juni 2012, beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artikel 39 [EG], [(nu artikel 45 FEUF)] hinder för att de belgiska skattebestämmelserna i artikel 155 i [CIR 1992] och i [artikel 134.1 andra stycket i CIR 1992] – och detta oavsett om [2008 års cirkulär] tillämpas eller ej – får till följd att klagandens tyska förvärvsinkomster som undantagits från skatt med tillämpning av artikel [14] i [1967 års bilaterala avtal], inbegrips i beräkningen av den belgiska skatten och tjänar som underlag för beviljandet av skatteförmåner som föreskrivs i [CIR 1992] och att sådana förmåner som grundavdraget med anledning av klagandens familjesituation reduceras mindre eller beviljas i mindre utsträckning än om båda klagandena hade haft inkomster i Belgien och om hustrun i stället för mannen hade haft de högsta inkomsterna, när han i Tyskland särbeskattas för sina förvärvsinkomster och inte kan erhålla alla de skatteförmåner som är förbundna med hans personliga förhållanden och familjesituation, vilka den tyska skatteförvaltningen endast delvis beaktar?”

30. Klagandena i det nationella målet, Konungariket Belgien och Republiken Estland samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

31. Klagandena i det nationella målet, Konungariket Belgien och Europeiska kommissionen har ombetts att före förhandlingen skriftligen besvara frågor som domstolen har ställt, vilket de har gjort.

32. Klagandena i det nationella målet, Konungariket Belgien och kommissionen yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 22 april 2013.

IV – Inledande anmärkningar beträffande lydelsen och räckvidden av tolkningsfrågorna

33. Sammanfattningsvis och grovt förenklat har den hänskjutande domstolen i sin tolkningsfråga bett domstolen att ta ställning till huruvida unionsrätten utgör hinder för en

beskattning som en medlemsstat, i förevarande fall Konungariket Belgien, har förbehållit par som har hemvist i denna medlemsstat och som där uppbär inkomst, varav en av makarna bedriver självständig yrkesverksamhet i en annan medlemsstat, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, där vederbörande uppbär hela sin inkomst, vilken utgör större delen av parets inkomst och vilken är skattepliktig i Tyskland och undantagande från skatt i Belgien med tillämpning av ett bilateralt avtal.

34. Denna till synes enkla fråga döljer emellertid ett antal problem som först bör redovisas och lösas.

35. Dessa problem avser för det första de särdrag, för att inte säga den komplexitet, som präglar de belgiska skattebestämmelser som ska tillämpas i det nationella målet, men även nödvändigheten av att förstå den beskattning som gäller i Konungariket Belgien för klagandena i det nationella målet med beaktande av den tyska skattelagstiftningen.

36. Tolkningsfrågans själva formulering, som hänför sig till de relevanta karaktärsdragen i de båda lagarna, vittnar fullständigt om denna komplexitet. För att kunna uppskatta räckvidden av denna tolkningsfråga fullt ut och kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, ska jag således först presentera dessa karaktärsdrag och den beskattning som har tillämpats på klagandena i det nationella målet.

37. Denna presentation kommer att göra det möjligt att därefter identifiera den situation som ska undersökas i förhållande till fördragets bestämmelser vilken, som kommer att visas, är föremål för olika bedömningar av klagandena i det nationella målet, av den belgiska regeringen respektive av kommissionen och således i förhållande till den frihet som är tillämplig i denna situation. Den hänskjutande domstolen har nämligen hänvisat till den fria rörligheten för arbetstagare medan den enda omständighet som anknyter till den situation som är aktuell i det nationella målet till ett land utanför Belgien är att Guido Imfeld bedriver självständig verksamhet i Tyskland.

A – De huvudsakliga karaktärsdrag som präglar den skattemässiga situationen för klagandena i det nationella målet i Belgien och Tyskland

1. Belgisk beskattning av klagandena i det nationella målet

38. Det framgår uttryckligen av beslutet om hänskjutande att sambeskattningen avseende klagandena i det nationella målet gjordes med tillämpning av artikel 126.1 CIR 1992, i vilken det föreskrivs dels att "makarnas inkomster som inte härrör från yrkesverksamhet ska läggas ihop med inkomst från yrkesverksamhet för den av makarna som har högst sådan inkomst", dels att "beskattningen ska fastställas i båda makarnas namn".

39. Det är ostridigt att klagandena i det nationella målet har beskattats i bådars namn och det är just denna kumulering som de har bestritt i målet vid den hänskjutande domstolen.

40. Nathalie Garcets inkomst i Belgien och Guido Imfelds inkomst i Tyskland, vilken är undantagen från beskattning i Belgien enligt artikel 23 i 1967 års bilaterala avtal men har beaktats vid fastställandet av skatten i Belgien med tillämpning av denna bestämmelse och artikel 155 CIR 1992, har lagts ihop för att fastställa makarnas skatt på deras totala inkomst enligt den progressiva skatteskalen, med beaktande av skattemässiga avdrag.

41. Den skattebefrielse för försörjningsbörda, som föreskrivs i artikel 131.2 CIR 1992, tillåter var och en av makarna att från beskattningsunderlaget göra ett grundavdrag med ett visst belopp. I denna bestämmelse anges att ett avdrag från inkomsten ska göras för var och en av makarna med ett grundbelopp på 4 610 euro (grundbeloppet). I artikel 134.1 första stycket CIR 1992 anges

att detta grundbelopp ska dras av från den del av inkomsten för vardera maken som ingår i beskattningsunderlaget.

42. Dessa grundbelopp ökas sedan, i enlighet med artikel 132 CIR 1992, med tillägg för försörjningsbörda för barn, om 1 180 euro för ett barn och 3 050 euro för två barn. I artikel 134.1 andra stycket CIR 1992 preciseras att dessa ökningarna företrädesvis ska läggas till den del av den totala inkomsten som härrör från den av makarna som har den högsta inkomsten av yrkesverksamhet. Det är detta "extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn" som läggs till den från skatt undantagna inkomsten för Guido Imfeld som är aktuell i det nationella målet och som är det enda föremålet för begäran om förhandsavgörande.

2. Relevanta delar av den tyska skattelagstiftningen

43. Guido Imfeld beskattades i Tyskland, med tillämpning av 1967 års bilaterala avtal, för den inkomst som han uppburit i den medlemsstaten enskilt, det vill säga utan att ha kunnat åtnjuta "Ehegattensplitting", då han inte uppfyllde de villkor som föreskrivs i den tyska skattelagstiftningen.

44. Det framgår emellertid av hans svar på den skriftliga fråga som domstolen ställt att han, avseende den inkomstskatt som han betalade i Tyskland, åtnjöt en förmån för försörjningsbörda för barn i form av ett grundavdrag ("Freibetrag für Kinder").(11)

B – Identifiering av den situation som ska undersökas i förhållande till unionsrätten och den frihet som är tillämplig på situationen för klagandena i det nationella målet

1. Den frihet som är tillämplig på situationen för klagandena i det nationella målet

45. Den hänskjutande domstolen har i sin tolkningsfråga hänvisat till artikel 39 EG, sedermera artikel 45 FEUF, om fri rörlighet för arbetstagare, samtidigt som den vid flera tillfällen i sina förklaringar i beslutet om hänskjutande har varit inne på området etableringsfrihet.

46. Guido Imfeld, som är tysk medborgare och har hemvist i Belgien, arbetar emellertid i Tyskland som advokat, varför han, utom för det fall han skulle bedriva sin verksamhet som anställd, vilket inte framgår vare sig av beslutet om hänskjutande eller av de yttranden som inkommit till domstolen, inte berörs av den fria rörligheten för arbetstagare utan av etableringsfriheten,(12) som inbegriper friheten att starta och bedriva verksamhet.(13) I övrigt rör den bestämmelse i 1967 års bilaterala avtal som den hänskjutande domstolen uttryckligen har citerat som tillämplig på det nationella målet fritt yrke och motsvarande självständiga verksamheter.

47. Då det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa Guido Imfelds yrkesmässiga ställning, ska tolkningsfrågan således anses avse artikel 49 FEUF, vilket den belgiska regeringen och kommissionen har gjort gällande.(14)

2. Den situation som ska undersökas i förhållande till etableringsfriheten

a) Sammanfattning av yttrandena

48. Klagandena i det nationella målet har i huvudsak gjort gällande att den belgiska skattelagstiftningen medför en nackdel för dem i förhållande till makar som uppbär hela sin inkomst i Belgien och därför utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Eftersom dels det tillägg till grundavdraget som avser försörjningsbörda för barn ska läggas på den del av inkomsten som är hänförlig till den av makarna som tjänar mest, dels denna inkomst uppbärs i en annan medlemsstat och är undantagen från skatt i Belgien, åtnjuter makarna inte materiellt denna förmån.

49. Den belgiska regeringen har i grunden bestritt detta resonemang. Den har gjort gällande att CIR 1992 återger "de principer enligt vilka makarnas inkomst av yrkesverksamhet ska beskattas separat, oberoende av att en sambeskattnings har fastställts". Med utgångspunkt i antagandet att skatten för klagandena i det nationella målet har beräknats separat, anser den belgiska regeringen att det endast är Guido Imfelds skattesituation som ska prövas mot bakgrund av etableringsfriheten. För att fastställa huruvida en inskränkning i etableringsfriheten föreligger ska således Guido Imfelds situation jämföras med den situation i vilken han skulle ha befunnit sig om han inte hade utnyttjat sin frihet och hade uppburit hela sin inkomst av yrkesverksamhet i Belgien.

50. Kommissionen anser att den belgiska skattelagstiftningens inskränkande verkan inte består i en ofördelaktig behandling av Guido Imfelds inkomst, som är skattepliktig i Tyskland och undantagen från skatt i Belgien, utan i en ofördelaktig behandling av hans makas inkomst, som uppbärs i Belgien och för vilken obegränsad skattskyldighet råder i denna medlemsstat.

b) Bedömning

51. Det framgår vid en undersökning av de huvudsakliga karaktärsdragen i den belgiska skattelagstiftningen att hela det "extra undantaget från skatt för försörjningsbörda för barn" har beviljats paret.

52. Som kommissionen har gjort gällande i sitt svar på den fråga som domstolen har ställt till den, bekräftas detta särdrag genom den omständigheten att nämnda tillägg har beräknats på inkomsten som är hänförlig till den av makarna som tjänade mest. Ändamålet med den belgiska skattebestämmelsen är således att maximera verkan av den familjerelaterade skatteförmånen, och det är med beaktande av detta syfte som den ska prövas med hänsyn till etableringsfriheten.

53. När det gäller etableringsfriheten är frågan således huruvida tillämpningen av den belgiska skattelagstiftningen, för klagandena i det nationella målet betraktade som makar i beskattningshänseende, medför en nackdel på grund av den omständigheten att Guido Imfeld uppbär hela sin inkomst i en annan medlemsstat och att makarna därför fråntas det faktiska åtnjutandet av ett "extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn".

C – Omformulering av tolkningsfrågan

54. Det ovan angivna tillåter mig att föreslå att domstolen ska omformulera den hänskjutande domstolens tolkningsfråga i enklare termer genom att reducera den till dess mest grundläggande delar vad gäller unionsrätten genom att från dess lydelse eliminera de olika faktapreciseringar som den innehåller, beträffande strukturen på den inkomst som klagandena i det nationella målet har uppburit och sättet att fördela den i det nationella målet aktuella förmån som "det extra undantaget från skatt för försörjningsbörda för barn" innebär.

55. Domstolen har nämligen i huvudsak ombetts besvara frågan huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en medlemsstats skattelagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, vilken medför att makar som har hemvist i denna medlemsstat och samtidigt uppbär inkomst i nämnda medlemsstat och i en annan medlemsstat

fråntas åtnjutandet av en viss skatteförmån, på grund av hur denna inkomst fördelas, medan de skulle haft rätt till denna förmån om de hade uppburit hela eller större delen av inkomsten i den medlemsstat där de har hemvist.

V – Huruvida det förligger en inskränkning i etableringsfriheten

56. Det ska inledningsvis erinras om att domstolen i fast praxis har slagit fast att även om, såsom unionsrätten ser ut för närvarande, frågor om direkta skatter faller inom medlemsstaternas behörighetsområde, ska medlemsstaterna likväl iaktta unionsrätten när de utövar sin behörighet.(15)

57. Domstolen har särskilt vid upprepade tillfällen slagit fast att medlemsstaterna, i avsaknad av enhetliggörande eller harmoniserande åtgärder på Europeiska unionens nivå, för undvikande av dubbelbeskattning, fortfarande är behöriga att själva fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtalsslutande. I detta sammanhang har medlemsstaterna, i fråga om bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning, frihet att fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten.(16)

58. Denna fördelning av beskattningsrätten medger dock inte att medlemsstaterna tillämpar lagstiftning som strider mot principerna om fri rörlighet i EUF-fördraget. Vad beträffar utövandet av beskattningsrätten, vilken fördelats på detta sätt inom ramen för bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning, är medlemsstaterna nämligen skyldiga att iaktta unionsrätten.(17)

59. Det ska även erinras om att det enligt domstolens fasta praxis i princip är hemviststaten som har att bevilja den skattskyldige samtliga de skattefördelar som har samband med vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, eftersom det är den staten som bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån vederbörande har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen där.(18)

60. Den medlemsstat som är anställningsstat är skyldig att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen endast när den skattskyldige uppbur alla eller nästan alla sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet som bedrivs i den staten och inte uppbur någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat, så att denna stat inte kan bevilja förmåner som följer av att vederbörandes personliga förhållande och familjesituation beaktas.(19)

61. Det är mot bakgrund av dessa principer som det ska prövas huruvida tillämpningen av de belgiska bestämmelserna på situationen i det nationella målet är förenlig med etableringsfriheten.

62. Klagandena i det nationella målet har varit föremål för sambeskattnings avseende deras inkomst i Belgien där de har hemvist, medan den inkomst som Guido Imfeld har uppburit i Tyskland undantagits från skatt, och Guido Imfeld har varit föremål för en individuell beskattning avseende den inkomst som han uppburit i Tyskland där han arbetar, med tillämpning av 1967 års bilaterala avtal.

63. Makarnas personliga situation och familjeförhållanden har beaktats såväl i Tyskland som i Belgien. Guido Imfeld har, med stöd av den tyska skattelagstiftningen, beviljats ett grundavdrag avseende försörjningsbörda för barn ("Freibetrag für Kinder") utan att ha kunnat åtnjuta "Ehegattensplitting".

64. Makarna har även, med stöd av den belgiska skattelagstiftningen, beviljats avdrag avseende försörjningsbörda för barn och ett avdrag för kostnader för barnomsorg, men har däremot inte materiellt åtnjutit något ytterligare avdrag, det vill säga något sådant "extra undantag

från skatt för försörjningsbörda för barn” som föreskrivs i artikel 134 CIR 1992. Det ytterligare avdrag för försörjningsbörda som kan göras har gjorts från den inkomst som Guido Imfeld har uppburit i Tyskland, eftersom denna var den högsta av makarnas inkomster, men denna inkomst har sedan dragits av från den skattepliktiga inkomsten, eftersom den med stöd av 1967 års bilaterala avtal skulle undantas, varför slutligen inget särskilt grundavdrag i form av extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn har beviljats.

65. Den belgiska skattelagstiftningen, och närmare bestämt samverkan mellan artikel 23 i 1967 års bilaterala avtal, som tillåter Konungariket Belgien att beakta de inkomster som undantagits i beräkningen av skatten, och de sätt för fördelning av ett sådant ”extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn” som fastställs i artikel 134 CIR 1992, utgör en nackdel för makar i den situation i vilken klagandena i det nationella målet befinner sig, vilken karakteriseras av den omständigheten att den större delen av deras inkomst uppbärs i en annan medlemsstat, i förhållande till makar som uppbär hela sin inkomst eller större delen av sin inkomst i Belgien.

66. Klagandena i det nationella målet har, i egenskap av makar, lidit en verklig nackdel då de inte har åtnjutit den skatteförmån som följer av tillämpningen av ett ”extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn” och som de skulle ha varit berättigade till om de hade uppburit hela sin inkomst i Belgien, eller åtminstone om Nathalie Garcets inkomst hade varit högre än den som Guido Imfeld uppbär i Tyskland.

67. Den belgiska skattelagstiftningen gör således en skillnad i den skattemässiga behandlingen av makar som är unionsmedborgare och har hemvist i Konungariket Belgien beroende på ursprung och omfattning av deras inkomst, vilken kan avhålla dessa makar från att utöva de friheter som garanteras genom fördraget, och i synnerhet etableringsfriheten.(20)

68. Den kan för det första avhålla denna medlemsstats medborgare från att utnyttja såväl sin fria rörlighet som sin etableringsfrihet genom att stadigvarande bedriva sin verksamhet i en annan medlemsstat och samtidigt behålla sitt hemvist i den första medlemsstaten.(21) Denna skattelagstiftning kan även avhålla medborgare i andra medlemsstater från att, i egenskap av unionsmedborgare, utöva sin fria rörlighet genom att förlägga sitt hemvist till nämnda medlemsstat, bland annat i familjeanknytningssyfte, samtidigt som de fortsätter att stadigvarande bedriva en verksamhet i den medlemsstat där de är medborgare.(22)

69. Mer allmänt utgör den belgiska skattelagstiftningen ett hinder för de friheter som unionsmedborgarna garanteras genom fördraget, eftersom den inte beaktar gränsöverskridande situationer som den som är aktuell i det nationella målet och således inte tillåter ett uppvägande av de negativa verkningar som den kan medföra för utövandet av dessa friheter.

70. Som kommissionen har understrukit i sitt skriftliga yttrande har bestämmelsen om fördelning av det ”extra undantaget från skatt för försörjningsbörda för barn” till den högsta av makarnas inkomster i princip till syfte att maximera verkan av förmånen för makarna gemensamt. När nämnda bestämmelse tillämpas i en sådan gränsöverskridande situation som den i det nationella målet, kan den emellertid under vissa omständigheter medföra precis motsatt verkan, i förevarande fall när en av makarna uppbär inkomst i en annan medlemsstat och denna del av nämnda inkomst utgör den större delen.

71. I motsats till vad den belgiska regeringen har gjort gällande är inte det på detta sätt identifierade hindret för etableringsfriheten någon nödvändig konsekvens av skillnaderna i de nationella lagstiftningar som är aktuella i det nationella målet.

72. De makar som är klagande i det nationella målet har nämligen fråntagits en del av de undantag från skatt som föreskrivs för makar som är bosatta i Belgien, på grund av att en av dem

utövar sin etableringsfrihet och på grund av de villkor för fördelning av det "extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn" som föreskrivs i den belgiska skattelagstiftningen.(23)

73. Den belgiska regeringen kan inte heller med framgång göra gällande att dess skattelagstiftning inte utgör något hinder för etableringsfriheten, eftersom den omständigheten att Guido Imfeld utövat sin etableringsfrihet inte på något sätt har försvårat hans skattesituation, dels eftersom han inte i Tyskland har behövt betala högre skatt än han skulle ha betalat i Belgien, dels eftersom hans personliga förhållanden och familjesituation har beaktats i Tyskland, varför Konungariket Belgien helt befrias från skyldigheter i detta avseende.

74. Som framgår av beskrivningen av de faktiska omständigheterna i det nationella målet, har Guido Imfeld i det aktuella fallet kunnat åtnjuta ett delvist beaktande av sina personliga förhållanden och sin familjesituation genom beviljandet av "Freibetrag für Kinder".

75. Det kan emellertid inte anses att beviljandet av denna skatteförmån i Tyskland på något sätt kan kompensera för den förlust av skatteförmånen som klagandena i det nationella målet lidit i Belgien. Beviljandet av "Freibetrag für Kinder" utgör en helt konjunkturrelaterad omständighet som kan ändras när som helst, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland bland annat kan upphäva denna förmån eller sänka dess belopp utan att detta på något sätt ändrar villkoren för beviljande av "extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn" i Belgien. Frågan huruvida den belgiska skattelagstiftningen är förenlig med unionsrätten kan emellertid inte vara beroende av sådana omständigheter.

76. Enligt domstolens fasta praxis kan en medlemsstats missgynnande skattemässiga behandling som strider mot en grundläggande frihet inte rättfärdigas av att det förekommer andra skatteförmåner.(24) En medlemsstat kan närmare bestämt inte åberopa förekomsten av en skattefördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat, i förevarande fall den medlemsstat där Guido Imfeld arbetar och uppbär hela sin inkomst, för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget, bland annat vad avser dess bestämmelser om etableringsfriheten.(25)

77. I den belgiska skattelagstiftningen har det emellertid införts en skatteförmån för makar, bland annat i form av ett "extra undantag från skatt för försörjningsbörda för barn", vilket ska läggas på den del av den totala inkomsten som är hänförlig till den av makarna som har den högsta inkomsten, utan beaktande av den omständigheten att den sistnämnde till följd av utövandet av de friheter som garanteras genom fördraget eventuellt inte kan uppbära inkomst individuellt i Belgien, vilket får till omedelbar och automatisk följd att makarna då helt går miste om åtnjutandet av nämnda förmån. Det är automatiken i denna förlust som, oberoende av Guido Imfelds skattemässiga behandling i Tyskland, inskränker etableringsfriheten.

78. I den mån en medlemsstat tar ut skatt från de skattskyldiga som har hemvist i landet på deras inkomst med beaktande av att de är makar, ankommer det i princip på medlemsstaten att fullt ut beakta deras personliga förhållanden och familjesituation.

79. Den omständigheten att Guido Imfelds personliga förhållanden och familjesituation delvis har beaktats i Tyskland vid hans individuella beskattning och han således där har kunnat åtnjuta en skatteförmån kan således inte befria Konungariket Belgien från dess skyldighet att garantera en identisk behandling av alla dem som har hemvist i landet och som befinner sig i identiska situationer och att avskaffa skattemässiga restriktioner för deras utövande av de friheter som garanteras genom fördraget, såvida dessa restriktioner inte är motiverade av tvingande skäl av allmänintresse och är fullständigt proportionerliga, en fråga som nu ska undersökas.

VI – Motiveringar för inskränknigen av etableringsfriheten

A– Sammanfattning av yttrandena

80. Den belgiska regeringen har i sitt svar på domstolens fråga gjort gällande att dess skattelagstiftning under alla omständigheter var motiverad av nödvändigheten av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

81. Den estniska regeringen anser att den belgiska skattelagstiftningen har till syfte att undvika att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation beaktas samtidigt i båda medlemsstaterna och följaktligen leder till att en dubbel förmån felaktigt beviljas. Den har gjort gällande att domstolen i detta syfte har godtagit en möjlighet för medlemsstaterna att förhindra dubbla avdrag för förluster.(26)

B– Bedömning

82. Även om det kan medges att de olika skatteförmåner som de båda medlemsstaterna beviljar var för sig är jämförbara, och att det efter en jämförande kvantitativ bedömning av omständigheterna i målet kan konstateras att klagandena i det nationella målet faktiskt har åtnjutit en dubbel förmån, är denna omständighet under alla förhållanden endast ett resultat av en parallell tillämpning av den belgiska och den tyska lagstiftningen, såsom den överenskommits mellan de båda medlemsstaterna enligt de villkor som fastställts i 1967 års bilaterala avtal.(27)

83. Nämnda medlemsstater utövar nämligen sina egna behörigheter på området direkt beskattning och eftersträvar liknande mål avseende familjeskydd.

84. Vidare medför inte 1967 års bilaterala avtal någon skyldighet för anställningsmedlemsstaten att på det ena eller andra sättet beakta personliga förhållanden och familjesituation avseende skattskyldiga som har hemvist i en annan medlemsstat.(28)

85. Det kan under dessa omständigheter inte ankomma på domstolen att säkerställa samordningen av de nationella skattelagstiftningarna för att undvika att skattskyldiga makar, där båda sambeskattas i en medlemsstat och en av dem även beskattas individuellt i en annan medlemsstat, åtnjuter en dubbel skatteförmån till följd av att båda medlemsstaterna partiellt beaktar deras personliga förhållanden och familjesituation.

86. Det ska för övrigt påpekas att den belgiska skattelagstiftningen inte fastställer något samband mellan de skatteförmåner som den beviljar personer med hemvist i Belgien och de skatteförmåner som de kan åtnjuta i en annan medlemsstat. Att klagandena i det nationella målet inte kunde åtnjuta något ”extra undantag från skatt för försörjningsbörd för barn” berodde inte på att de åtnjutit en motsvarande förmån i Tyskland, utan enbart på att förmånen neutraliserades genom sättet på vilket den fördelades.

87. Konungariket Belgien har för övrigt i detta hänseende understrukit att 2008 års cirkulär, vilket ska betraktas som en mekanism genom vilken ett sådant samband fastställs, inte är tillämpligt på Guido Imfelds situation, eftersom han inte har uppburit skattepliktig inkomst i Belgien.

88. Härav följer att artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpning av en medlemsstats skattelagstiftning vilken, såsom den som är aktuell i det nationella målet, får till följd att makar som har hemvist i denna stat och som samtidigt uppbär inkomst i denna stat och i en annan medlemsstat fräntas en viss skatteförmån, på grund av det sätt på vilket den fördelas, medan de skulle ha haft rätt till denna förmån om de hade uppburit hela eller större delen av sin inkomst i sin hemvistmedlemsstat.

VII – Förslag till avgörande

89. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Tribunal de première instance de Liège på följande sätt:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpning av en medlemsstats skattlagstiftning vilken, såsom den som är aktuell i det nationella målet, får till följd att makar som har hemvist i denna stat och som samtidigt uppbär inkomst i denna stat och i en annan medlemsstat fräntas en viss skatteförmån, på grund av det sätt på vilket den fördelas, medan de skulle ha haft rätt till denna förmån om de hade uppburit hela eller större delen av sin inkomst i sin hemvistmedlemsstat.

1 – Originalspråk: franska.

2 – *Moniteur belge* av den 30 juli 1969 (nedan kallat 1967 års bilaterala avtal).

3 – *Moniteur belge* av den 30 juli 1992 (nedan kallad CIR 1992).

4 – Vilket den hänskjutande domstolen har definierat som "metoden för undantagande från skatt-med progressionsförbehåll".

5 – Dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819).

6 – Nedan kallat 2008 års cirkulär.

7 – Ehegattensplitting.

8 – Az. 4 K 4725/05.

9 – Az. 1 B 96/07.

10 – Dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451).

11 – Denna förmån uppgick, för åren 2002 och 2003, till 5 808 euro per barn, ett belopp som minskades tidsproportionellt för ett barn som föddes under den period som beskattningen avser.

12 – För ett mål angående en advokat i Tyskland, se dom av den 7 maj 1991 i mål C-340/89, Vlassopoulou (REG 1991, s. I-2357; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-189).

13 – Se, bland annat, dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 40, av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais (REG 2006, s. I-1711), punkt 19.

14 – Som domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast är domstolen, även om den hänskjutande domstolen formellt har begränsat begäran om förhandsavgörande till att avse tolkningen av den fria rörligheten för arbetstagare, likafullt oförhindrad att lämna den hänskjutande domstolen samtliga uppgifter om tolkningen av gemenskapsrätten som kan vara användbara vid avgörandet av det mål som är anhängiggjort vid denna domstol, oberoende av om den har hänvisat till dessa i sina frågor eller inte. Se, bland annat, domen i målet Ritter-Coulais (ovan fotnot 17), punkt 29, och dom av den 23 april 2009 i mål C-544/07, Rüffler (REG 2009, s. I-3389), punkt 57.

- 15 – Se, bland annat, dom av den 14 februari 1995 i mål C?279/93, Schumacker (REG 1995, s. I?225), punkt 21, och av den 21 februari 2013 i mål C?123/11, A, punkt 29.
- 16 – Se, bland annat, dom av den 12 maj 1998 i mål C?336/96, Gilly (REG 1998, s. I?2793), punkt 24, i målet de Groot (ovan fotnot 5), punkt 93, av den 16 oktober 2008 i mål C?527/06, Renneberg (REG 2008, s. I?7735), punkt 48, samt av den 28 februari 2013 i mål C?168/11, Beker, punkt 32.
- 17 – Se dom i målen de Groot (ovan fotnot 5), punkt 94, Renneberg (ovan fotnot 16), punkterna 50 och 51, och Beker (ovan fotnot 16), punkterna 33 och 34.
- 18 – Se, bland annat, domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 19), punkt 36, i Beker (ovan fotnot 16), punkt 43, och dom av den 16 maj 2000 i mål C?87/99 (REG 2000, s. I?3337), punkt 21.
- 19 – Se, bland annat, domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 19), punkt 36, Zurstrassen (ovan fotnot 22), punkterna 21–23, Gschwind (ovan fotnot 14), punkt 27, och de Groot (ovan fotnot 5), punkt 89.
- 20 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Beker (ovan fotnot 16), punkt 52.
- 21 – Se, bland annat, dom av den 27 juni 1996 i mål C?107/94, Asscher (REG 1996, s. I?3089), punkterna 32–35.
- 22 – Se domen i målet Renneberg (ovan fotnot 16), punkterna 35 och 36. Se även dom av den 9 november 2006 i mål C?520/04, Turpeinen (REG 2006, s. I?10685), punkterna 18–39, och domen i målet Ruffler (ovan fotnot 18), punkterna 55 och 56.
- 23 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet de Groot (ovan fotnot 5), punkt 87.
- 24 – Se, bland annat, domen i de Groot (ovan fotnot 5), punkt 97, och dom av den 18 juli 2007 i mål C?182/06, Lakebrink och Peters-Lakebrink (REG 2007, s. I?6705), punkt 24.
- 25 – Se, bland annat, dom av den 8 november 2007 i mål C?379/05, Amurta (REG 2007, s. I?9569), punkt 78, av den 11 september 2008 i mål C?11/07, Eckelkamp m.fl. (REG 2008, s. I?6845), punkt 69, av den 11 september 2008 i mål C?43/07, Arens-Sikken (REG 2008, s. I?6887), punkt 66, och dom av den 22 april 2010 i mål C?510/08, Mattner (REU 2010, s. I?3553), punkt 43.
- 26 – Se, bland annat, dom av den 13 december 2005 i mål C?446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I?10837), punkt 47.
- 27 – Vad gäller konsekvenserna, med hänsyn till unionsrätten, av att medlemsstaterna utövar sina beskattningsmakter parallellt se, bland annat, dom av den 14 november 2006 i mål C?513/04, Kerckhaert och Morres (REG 2006, s. I?10967) punkt 20, av den 6 december 2007 i mål C?298/05, Columbus Container Services (REG 2007 s. I?10451), punkt 43, av den 20 maj 2008 i mål C?194/06, Orange European Smallcap Fund (REG 2008, s. I?3747), punkterna 37–42 och 47, av den 12 februari 2009 i mål C?67/08, Block (REG 2009, s. I?883) punkt 28, av den 16 juli 2009, Damseaux (REG 2009, s. I?6823), punkt 27, och av den 15 april 2010 i mål C?96/08, CIBA (REU 2010 s. I?2911 punkterna 25–29).
- 28 – Se, i detta hänseende, domen i målet de Groot (ovan fotnot 5), punkt 88.