

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

12. december 2013 (*)

»Etableringsfrihed – ligebehandling – indkomstskat – lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning – indtægter oppebåret i en anden stat end bopælsstaten – fritagelsesmetode med progressionsforbehold i bopælsstaten – delvis hensyntagen til den personlige og familiemæssige situation – fortabelse af visse skattefordele forbundet med arbejdstagerens personlige og familiemæssige situation«

I sag C-303/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal de première instance de Liège (Belgien) ved afgørelse af 31. maj 2012, indgået til Domstolen den 21. juni 2012, i sagen:

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, A. Rosas (refererende dommer), D. Šváby og C. Vajda,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. april 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Guido Imfeld og Nathalie Garcet ved avocats M. Levaux og M. Gustin
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede
- den estiske regering ved M. Linntam, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved F. Dintilhac og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. juni 2013,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Guido Imfeld og Nathalie Garcet, som er et ægtepar bosiddende i Belgien, og på den anden side État belge (den belgiske stat) vedrørende en hensyntagen – i forbindelse med beregningen af deres sambeskatning i Belgien – til indtægter, som Guido Imfeld har oppebåret i en anden medlemsstat, og der er fritaget for skat i Belgien, men som tjener som beregningsgrundlag ved tildelingen af skattefordele, der er forbundet med den personlige og familiemæssige situation, hvilket indebærer, at de mister en del af de fordele, som de havde haft ret til, såfremt der ikke blev taget et sådant hensyn.

Retsforskrifter

Overenskomsten af 1967

3 Artikel 14 med overskriften »Liberale erhverv« i overenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning, herunder erhvervs- og ejendomsskat, undertegnet i Bruxelles den 11. april 1967 (*Moniteur belge* af 30.7.1969, herefter »overenskomsten af 1967«), har følgende ordlyd:

»1. De indtægter, som en bosiddende i en af de kontraherende stater har fra et liberalt erhverv eller fra anden lignende selvstændig virksomhed, beskattes kun i denne stat, medmindre han regelmæssigt råder over en fast base for udøvelsen af sin virksomhed i den anden stat. Hvis vedkommende råder over en sådan base, beskattes indtægterne i den anden stat, men udelukkende i det omfang de kan knyttes til virksomhed udøvet i forbindelse med denne faste base.

2. Udtrykket »liberale erhverv« omfatter navnlig selvstændig virksomhed [...] som læge, advokat, ingeniør, arkitekt, tandlæge og revisor.«

4 Artikel 23, stk. 2, nr. 1), i overenskomsten af 1967 bestemmer bl.a., at indtægter, der stammer fra Tyskland, og som beskattes i denne stat i medfør af nævnte overenskomst, er fritaget for skat i Belgien. Samme bestemmelse fastsætter imidlertid nærmere, at denne fritagelse ikke begrænser Kongeriget Belgiens ret til ved fastsættelsen af skattesatsen at tage hensyn til de således fritagne indtægter.

Belgisk ret

5 Artikel 126, stk. 1 og 2, i code des impôts sur le revenu (lov om indkomstskat) af 1992 (*Moniteur belge* af 30.7.1992), i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagerne gældende affattelse (herefter »CIR 1992«), har følgende ordlyd:

»1. Uanset formueforholdet mellem ægtefællerne skal andre indtægter end de erhvervsindtægter, som ægtefællerne oppebærer, sammenlægges med de erhvervsindtægter, der er oppebåret af ægtefællen med de største indtægter.

2. Skatteansættelsen foretages samlet for begge ægtefæller.«

6 Artikel 131 i CIR 1992 indrømmer enhver skattepligtig en indkomstandel, der er fritaget for skat. I henhold til artikel 132 i CIR 1992 forhøjes denne fritagne andel, når den skattepligtige har

en forsørgerpligt.

7 Når der sker sambeskatning af ægtefæller, fratrækkes denne forhøjelse i overensstemmelse med artikel 134, stk. 1, andet afsnit, i CIR 1992 fortrinsvis i indkomstandelen hos den ægtefælle, der har den højeste erhvervsmæssige indkomst. Artikel 134, stk. 1, i CIR 1992 fastsætter således:

»Den andel af indkomsten, der er fritaget for skat, fastsættes pr. skattepligtig og omfatter det samlede grundbeløb, eventuelt forhøjet, og de i artikel 132 og 133 omhandlede tillæg.

Når der sker sambeskatning, fratrækkes de i artikel 132 omhandlede tillæg hos den skattepligtige, der har den højeste skattepligtige indkomst. [...]«

8 Artikel 155 i CIR 1992 bestemmer:

»Indtægter, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, medtages ved skatteberegningen, men skatten nedsættes svarende til forholdet mellem den del af indtægterne, der er fritaget for beskatning, og de samlede indtægter.

Det samme gælder for:

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

[...]

Når der sker fælles beskatning, beregnes nedsættelsen pr. skattepligtig for dennes samlede nettoindtægter.«

9 Som følge af dom af 12. december 2002, de Groot (sag C-385/00, Sml. I, s. 11819), vedtog Kongeriget Belgien i øvrigt cirkulære nr. Ci.RH.331/575.420 af 12. marts 2008, der for indtægter, som er fritaget i medfør af en international overenskomst, foreskriver en skattenedsættelse ud over den i artikel 155 i CIR 1992 fastsatte nedsættelse (herefter »cirkulæret af 2008«).

10 Cirkulæret har følgende ordlyd:

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

Nederlandene anvender en fritagelsesmetode med progressionsforbehold, der svarer til den i Belgien anvendte. I [de Groot-dommen] har Domstolen imidlertid fastslået, at denne fremgangsmåde er i strid med bestemmelserne om den frie bevægelighed for personer i [Den Europæiske Union].

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

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

[...]

3. Der kan kun tildeles en supplerende nedsættelse for indtægter, der er fritaget i henhold til overenskomst, under følgende betingelser:

- Den skattepligtige har haft indtægter, der er fritaget i henhold til overenskomst, i en eller flere [medlemsstater i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS)].
- Den skattepligtiges personlige eller familiemæssige situation er ikke taget i betragtning ved beregningen af den skat, der i de pågældende stater skal betales på indtægter, der er fritaget for skat i Belgien.
- Den skattepligtige har ikke fuldt ud i Belgien kunnet drage fordel af de skattefordele, der er forbundet med hans familiemæssige eller personlige situation.
- Den skyldige skat i Belgien forhøjet med den skyldige skat i udlandet er højere end den skat, der skulle have været betalt, hvis indtægterne udelukkede stammede fra en belgisk kilde, og de hertil knyttede skatter skulle have været betalt i Belgien.

4. Den skattepligtige, som gør krav på den supplerende nedsættelse, skal bevise, at han opfylder de opstillede betingelser.«

Tvisterne i hovedsagerne

11 Guido Imfeld, som er tysk statsborger, og Nathalie Garcet, der er belgisk statsborger, er gift, har to børn og er bosiddende i Belgien. Selv om ægtefællerne i henhold til bestemmelserne i national ret i princippet skal sambeskattes, indgav de for så vidt angår skatteårene 2003 og 2004 deres selvangivelse i Belgien særskilt uden at opgive, at de var gift.

12 Guido Imfeld, som udøver advokatvirksomhed i Tyskland, hvor han oppebærer alle sine indtægter, opgav i Belgien hverken nogen skattepligtig indkomst eller nogen person, over for hvem der bestod forsørgerpligt. Derimod opgav Nathalie Garcet, der udøver virksomhed som lønmodtager i Belgien, renter på realkreditlån, to børn, over for hvilke der består en forsørgerpligt, og pasningsudgifter.

13 Nævnte selvangivelser gav anledning til tre tvister, der blev indbragt for den forelæggende ret, og som ligger til grund for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse.

Tvisterne vedrørende skatteåret 2003

14 Den 5. april 2004 blev den skyldige skat for skatteåret 2003 af de belgiske skattemyndigheder først ansat alene for Nathalie Garcet.

15 Nævnte myndigheder konstaterede imidlertid den 16. november 2004, at Nathalie Garcet ikke kunne anses for enlig, og udstedte følgelig en ændringsmeddelelse, hvori de meddelte, at der skulle ske sambeskatning af sagsøgerne i hovedsagerne, og ansatte et nyt skyldigt skattebeløb på grundlag af de indtægter, som Nathalie Garcet havde angivet, og de indtægter, som Guido Imfeld havde oppebåret i Tyskland i sin egenskab af selvstændig erhvervsdrivende.

16 Ved skrivelse af 9. december 2004 gav sagsøgerne i hovedsagerne udtryk for, at de var uenige i den således meddelte berigtigelse, idet de anfægtede den fælles beregning af den skyldige skat, og idet de gjorde krav på en særskilt beregning af den skyldige skat med henblik på at garantere etableringsfriheden og sikre en reel og fuldstændig fritagelse for de indtægter, som Guido Imfeld havde oppebåret i Tyskland.

17 Den 13. december 2004 fremsendte skattemyndighederne en meddelelse om beskatning til sagsøgerne i hovedsagerne, idet de anførte, at fritagelsen for de af Guido Imfeld i Tyskland oppebårne indtægter skulle være fuldstændig, men at sambeskatningen skulle tage hensyn til børnepasningsudgifterne, andelen af skattefritaget indkomst og fradragene for erstatningsindkomster.

18 Den 10. februar 2005 blev alene Nathalie Garcet for skatteåret 2003 skatteansat af indkomst, der blev fastsat til 0, hvilken skatteansættelse sagsøgerne i hovedsagerne påklagede den 9. marts 2005.

19 Idet denne klage blev forkastet ved afgørelse af 11. juli 2005 fra directeur régional des contributions directes de Liège (den regionale direktør for direkte skatter i Liège) (Belgien), anlagde sagsøgerne i hovedsagerne den 29. september 2005 sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

20 Den 13. oktober 2005 blev skatten for skatteåret 2003 ansat samlet for sagsøgerne i hovedsagerne, hvilket de påklagede den 13. januar 2006.

21 Idet denne klage blev forkastet ved afgørelse af 7. marts 2006 fra directeur régional des contributions directes de Liège, anlagde sagsøgerne i hovedsagerne den 31. marts 2006 sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

Twisten vedrørende skatteåret 2004

22 Den 24. juni 2005 blev skatten for skatteåret 2004 ansat samlet for sagsøgerne i hovedsagerne, hvilket de påklagede den 15. september 2005.

23 Idet denne klage blev forkastet ved afgørelse af 19. oktober 2005 fra directeur régional des contributions directes de Liège, anlagde sagsøgerne i hovedsagerne den 21. november 2005 sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

Den skattemæssige behandling af de indtægter, som Guido Imfeld har oppebåret i Tyskland

24 Guido Imfeld blev i henhold til overenskomsten af 1967 beskattet i Tyskland af de indtægter, som han oppebar i denne medlemsstat. Det fremgår af hans svar på Domstolens skriftlige spørgsmål, at han i forbindelse med den i Tyskland erlagte indkomstskat blev indrømmet en fordel for børn, over for hvem der bestod en forsørgerpligt, i form af en skattefritaget andel af indkomsten (»Freibetrag für Kinder«).

25 Guido Imfeld blev særskilt beskattet, dvs. uden at kunne blive omfattet af »Ehegattensplitting«-ordningen, der er en sambeskatningsordning, som i henhold til § 1a, stk. 1, nr.

2), i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) kan indrømmes skattepligtige, der er gift og ikke vedvarende lever adskilt, og som er skattepligtige i Tyskland, alt imens de er bosiddende i en anden medlemsstat. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Guido Imfeld for skatteåret 2003 af de tyske skattemyndigheder fik afslag på at være omfattet af denne beskatningsordning

26 Ved dom af 25. juli 2007 fra Finanzgericht Köln (Tyskland) fik Guido Imfeld ikke medhold i det søgsmål, som han havde anlagt til prøvelse af denne afgørelse om afslag, idet hans skattepligtige indtægter i Tyskland for det første udgjorde mindre end 90% af hans husstands samlede indtægter, og hans ægtefælles indtægter for det andet oversteg såvel den i den tyske skattelovgivning fastsatte absolutte tærskel på 12 372 EUR som den i den tyske skattelovgivning fastsatte forholdsmæssige tærskel på 10% af de globale indtægter. Finanzgericht Köln anførte bl.a., at Domstolen havde godkendt nævnte tærskler i sin dom af 14. september 1999, Gschwind (sag C-391/97, Sml. I, s. 5451, præmis 32).

27 Ved dom af 17. december 2007 fra Bundesfinanzhof (Tyskland) fik den mandlige sagsøger i hovedsagerne ikke medhold i den af ham til prøvelse af denne dom iværksatte appel.

Den forelæggende rets analyse og det præjudicielle spørgsmål

28 Den forelæggende ret har anført, at den fælles optagelse med henblik på beskatning af Guido Imfeld og Nathalie Garcet er lovformelig. Som fastsat i artikel 126, stk. 1, i CIR 1992, skete der sambeskatning af ægtefællerne, og skatteansættelsen blev foretaget samlet for sagsøgerne i hovedsagerne. I henhold til artikel 134, stk. 1, andet afsnit, i CIR 1992 blev den i artikel 132, nr. 3), i CIR 1992 fastsatte forhøjelse af den fritagne skatteandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt, »fortrinsvis [fratrucket] i indkomstandelen hos den ægtefælle, der har den højeste erhvervsmæssige indkomst«, dvs. i det foreliggende tilfælde i Guido Imfelds indkomstandel.

29 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt fremgangsmåden for beregningen af den belgiske skat er i overensstemmelse med EU-retten. Den forelæggende ret er i denne henseende af den opfattelse, at fritagelsesmetoden med progressionsforbehold har den følge, at de skattepligtige personer, såsom sagsøgerne i hovedsagerne, mister en del af de andele, der er fritaget for skat, som deres personlige og familiemæssige situation giver dem ret til, fordi de fortrinsvis fratrækkes i indkomstandelen hos den ægtefælle, der har den højeste indkomst, selv om denne indkomst er fritaget i henhold til en international dobbeltbeskatningsoverenskomst. Den forelæggende ret finder herved, at en samtidig anvendelse af artikel 155 og artikel 134, stk. 1, i CIR 1992 kan udgøre en tilsidesættelse af EU-retten i en grænseoverskridende situation som den, hvori sagsøgerne i hovedsagerne befinder sig.

30 Det er under disse omstændigheder, at Tribunal de première instance de Liège – idet den har forenet de forskellige tvister, som sagsøgerne i hovedsagerne har indbragt for den – har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 39 [EF] til hinder for, at det belgiske skattesystem i artikel 155 i [CIR 1992] og i artikel 134, stk. 1, andet afsnit, i [CIR 1992] – og det uanset om [cirkulæret af 2008] finder anvendelse – har den følge, at den mandlige sagsøgers tyske erhvervsmæssige indkomst, der er fritaget i henhold til artikel [14] i [overenskomsten af 1967], medtages ved beregningen af den belgiske skat og tjener som beregningsgrundlag ved tildelingen af skattefordele i henhold til [CIR 1992], og at disse fordele, såsom den andel, der er fritaget for skat på grund af den mandlige sagsøgers familiemæssige situation, reduceres eller tildeles i mindre omfang, end hvis sagsøgerne begge havde indkomst af belgisk oprindelse, og hvis den kvindelige sagsøger – snarere end den mandlige sagsøger – havde haft den højeste indkomst, mens den mandlige sagsøger i Tyskland beskattes som et individ af sin erhvervsmæssige indkomst og ikke kan opnå alle de skattefordele,

der er forbundet med hans personlige og familiemæssige situation, som de tyske skattemyndigheder kun delvis tager hensyn til?»

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

31 Den forelæggende ret anmoder nærmere bestemt Domstolen om at tage stilling til, hvorvidt en medlemsstat, i det foreliggende tilfælde Kongeriget Belgiens, skattemæssige behandling af indtægterne for et ægtepar – der er bosiddende i denne medlemsstat, og hvoraf den ene ægtefælle oppebærer indtægter i denne stat, mens den anden ægtefælle udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, i det foreliggende tilfælde Forbundsrepublikken Tyskland, hvor han oppebærer alle sine indtægter, hvilke udgør den største andel af ægteparrets indtægter og er skattepligtige i Tyskland samt fritaget i Belgien i medfør af en international overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning – er forenelig med EU-retten.

32 Det bemærkes, at selv om to skattefordele knyttet til de skattepligtige personers personlige og familiemæssige situation – nemlig fradraget for børnepasningsudgifter og indrømmelsen af tillægget i form af en skattefritaget andel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt – er omhandlet i tvisterne i hovedsagerne, tager den forelæggende ret med sit spørgsmål særligt sigte på »den andel, der er fritaget for skat på grund af den mandlige sagsøgers familiemæssige situation«, idet den forelæggende ret samtidig henviser til den i artikel 134, stk. 1, andet afsnit, i CIR 1992 fastsatte fremgangsmåde for beregning.

33 Med disse ord henviser den forelæggende ret til den skattefordel, der udgøres af det i artikel 132 i CIR 1992 fastsatte tillæg i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt. Den forelæggende ret har anført, at en sådan skattefordel i henhold til belgisk ret indrømmes ægteparret som helhed, og at denne fordel – som følge af den i artikel 134 i CIR 1992 fastsatte fremgangsmåde for beregning, hvorefter tillægget beregnes ved et fradrag i den højeste skattepligtige indkomst hos en af ægtefællerne – i en situation som sagsøgerne i hovedsagernes reduceres eller tildeles i mindre omfang, end hvis sidstnævnte begge havde haft indkomst oppebåret i Belgien, og hvis Nathalie Garcet – snarere end Guido Imfeld – havde haft den højeste indkomst.

34 Retten til fradrag for børnepasningsudgifter er følgelig ikke en del af de fordele, som den forelæggende rets spørgsmål drejer sig om. Som den belgiske regering har bekræftet under retsmødet, er beregningen af fradraget for børnepasningsudgifter underlagt andre regler, idet et sådant fradrag indrømmes ved en forholdsmæssig fordeling på hver ægtefælles indkomst. Nævnte regering har tilføjet, at Nathalie Garcet i det foreliggende tilfælde er blevet indrømmet et fradrag for børnepasningsudgifter i forhold til den andel, som hendes indkomst udgør i ægteparrets samlede indkomst.

Om den frihed, der finder anvendelse på sagsøgerne i hovedsagernes situation

35 Den forelæggende ret har i sit spørgsmål henvist til artikel 39 EF om arbejdskraftens frie bevægelighed, hvilken artikel nu svarer til artikel 45 TEUF, alt imens den i forklaringerne i sin forelæggelsesafgørelse flere gange har henvist til etableringsfriheden.

36 Guido Imfeld, der er tysk statsborger og bosiddende i Belgien, arbejder imidlertid i Tyskland som advokat og udøver selvstændig virksomhed. I øvrigt vedrører den bestemmelse i overenskomsten af 1967, som den forelæggende ret udtrykkeligt har anført som gældende i tvisterne i hovedsagerne, liberale erhverv og anden lignende selvstændig virksomhed.

37 Følgelig er Guido Imfelds situation ikke omfattet af arbejdskraftens frie bevægelighed, men af etableringsfriheden, der for unionsborgerne indebærer en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed (jf. bl.a. dom af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 40).

38 Selv om den forelæggende ret har begrænset sin anmodning om præjudiciel afgørelse til en fortolkning af arbejdskraftens frie bevægelighed, hindrer en sådan omstændighed – således som Domstolen gentagne gange har fastslået – ikke Domstolen i at forsyne den nationale ret med alle de elementer til fortolkning af EU-retten, som kan være til nytte ved pådømmelsen af den for retten verserende sag, uanset om retten har henvist hertil ved affattelsen af sit spørgsmål (jf. i denne retning bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 29, og af 23.4.2009, sag C-544/07, Rüffler, Sml. I, s. 3389, præmis 57).

39 Det forelagte spørgsmål skal derfor forstås således, at det vedrører artikel 43 EF, der nu svarer til artikel 49 TEUF.

Om spørgsmålet

40 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en medlemsstats skattelovgivning, såsom den i hovedsagerne omhandlede, der bevirker, at et ægtepar, som er bosiddende i denne stat og både oppebærer indtægter i nævnte stat og i en anden medlemsstat – hvor den ene ægtefælle beskattes særskilt af sine erhvervsmæssige indtægter og ikke kan opnå samtlige de skattefordele, som er forbundet med den pågældendes personlige og familiemæssige situation – fratages en bestemt skattefordel som følge af fremgangsmåden for fradrag heraf, hvorimod dette ægtepar havde haft ret til denne fordel, såfremt ægtefællerne havde oppebåret alle deres indtægter eller den største andel af deres indtægter i deres bopælsmedlemsstat.

Om der foreligger en restriktion for etableringsfriheden

41 Det bemærkes indledningsvis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, efter fast retspraksis fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. bl.a. de Groot-dommen, præmis 93, samt dom af 16.10.2008, sag C-527/06, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 48, og af 28.2.2013, sag C-168/11, Beker, ECLI:EU:C:2013:117, præmis 32).

42 Denne fordeling af beskatningskompetencen giver imidlertid ikke medlemsstaterne mulighed for at anvende foranstaltninger, der er i strid med de ved EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne (de Groot-dommen, præmis 94, Renneberg-dommen, præmis 50 og 51, og Beker-dommen, præmis 33 og 34).

43 Endvidere bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at det som udgangspunkt er bopælsmedlemsstaten, der skal indrømme den skattepligtige alle de skattefordele, som er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold, idet det med forbehold af undtagelser er denne medlemsstat, der bedst kan bedømme nævnte skattepligtiges personlige skatteevne, eftersom den skattepligtige her har midtpunktet for sine livsinteresser (jf. bl.a. dom af 14.2.1995,

sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 32, og af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 21, samt Beker-dommen, præmis 43).

44 Forpligtelsen til at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold kan kun 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 bopælsstat, 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 (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 36, Gschwind-dommen, præmis 27, Zurstrassen-dommen, præmis 21-23, og de Groot-dommen, præmis 89).

45 Det er i lyset af disse principper, at det skal vurderes, hvorvidt anvendelsen af den belgiske lovgivning på en situation som den i hovedsagerne omhandlede er forenelig med etableringsfriheden.

46 Sagsøgerne i hovedsagerne har i det foreliggende tilfælde været genstand for en sambeskatning af deres indtægter i Belgien, hvor de er bosiddende, idet de af Guido Imfeld i Tyskland oppebårne indtægter er fritaget, og sidstnævnte har i henhold til overenskomsten af 1967 været genstand for en individuel beskatning af de indtægter, som han har oppebåret i Tyskland, hvor han arbejder.

47 Der er såvel i Tyskland som i Belgien taget hensyn, i det mindste delvist, til deres personlige og familiemæssige situation. Guido Imfeld blev i henhold til den tyske skattelovgivning indrømmet en skattefritagelse for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt (»Freibetrag für Kinder«), uden dog at have kunnet være omfattet af »Ehegattensplitting«-ordningen.

48 Det af sagsøgerne i hovedsagerne bestående ægtepar havde i henhold til den belgiske skattelovgivning i princippet ret til tillægget i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt. I virkeligheden blev ægteparret imidlertid ikke indrømmet tillægget. Den supplerende indkomstandel, som kunne have været fritaget, blev således fratrukket i de indtægter, som Guido Imfeld havde oppebåret i Tyskland, idet de udgjorde ægteparrets største indtægter. Nævnte indtægter blev dog efterfølgende fjernet fra beskatningsgrundlaget, for så vidt som de i henhold til overenskomsten af 1967 var fritaget, således at der i sidste ende ikke var nogen indkomstandel, som specifikt blev skattefritaget i form af tillægget for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt.

49 Følgelig stiller en skattelovgivning som den i hovedsagerne omhandlede – og nærmere bestemt den samtidige anvendelse af den i artikel 155 i CIR 1992 fastsatte fritagelsesmetode med progressionsforbehold og den i artikel 134 i CIR 1992 fastsatte fremgangsmåde for at fratrække tillægget i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt – ægtepar, der befinder sig i samme situation som sagsøgerne i hovedsagerne, hvilken situation er kendetegnet ved, at den største andel af deres indtægter oppebæres i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, ringere i forhold til de ægtepar, som oppebærer alle deres indtægter eller den største andel af deres indtægter i Belgien.

50 Sagsøgerne i hovedsagerne er som ægtepar blevet ringere stillet, for så vidt som de ikke har været omfattet af den skattefordel, der følger af anvendelsen af tillægget i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt, som de ville have haft ret til, såfremt de havde oppebåret alle deres indtægter i Belgien, eller i det mindste såfremt de indtægter, som Nathalie Garcet oppebår i Belgien, havde været større end dem, som hendes ægtefælle oppebår i Tyskland.

51 Den i hovedsagerne omhandlede lovgivning fastsætter dermed en skattemæssig

forskelsbehandling mellem ægtepar bestående af unionsborgere, der er bosiddende på Kongeriget Belgiens område, i forhold til oprindelsen og størrelsen af deres indtægter, hvilken forskelsbehandling kan have en afskrækkende virkning i forhold til sidstnævntes udøvelse af de ved traktaten sikrede friheder, navnlig etableringsfriheden (jf. i denne retning Beker-dommen, præmis 52).

52 Nævnte lovgivning kan således afskrække statsborgere i nævnte medlemsstat fra at udøve deres ret til etableringsfrihed ved at udøve økonomisk virksomhed i en anden medlemsstat, alt imens de fortsætter med at være bosiddende i den første stat (jf. bl.a. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 28 og 29, og af 19.11.2009, sag C-314/08, Filipiak, Sml. I, s. 11049, præmis 60).

53 Nævnte lovgivning kan ligeledes afskrække statsborgere fra andre medlemsstater end Kongeriget Belgien fra i deres egenskab af unionsborgere at udøve deres ret til fri bevægelighed ved at etablere deres bopæl i nævnte medlemsstat, bl.a. med henblik på at forene familien, alt imens de fortsætter med at udøve økonomisk virksomhed i den medlemsstat, hvori de er statsborgere.

54 I øvrigt tager den belgiske skattelovgivning ikke hensyn til grænseoverskridende situationer som den i hovedsagerne omhandlede og gør det dermed ikke muligt at afbøde de negative virkninger, som den kan have på udøvelsen af de friheder, som unionsborgerne er sikret ved traktaten.

55 Således som Kommissionen har fremhævet i sine skriftlige indlæg, har reglen om at fratrække tillægget i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt, i den største af ægteparrets indtægter som udgangspunkt til formål at maksimere virkningen af fordelingen til gunst for ægteparret som helhed, herunder ægtefællen med de mindste indtægter. Idet beskatningsskalaen er progressiv, er en tildeling af tillægget til ægtefællen med de største indtægter gunstigere for ægteparret end en ligelig eller forholdsmæssig fordeling. Når nævnte regel anvendes i en grænseoverskridende situation som den i hovedsagerne omhandlede, kan den under visse omstændigheder paradoksalt nok have den diametralt modsatte virkning, i det foreliggende tilfælde for så vidt som ægtefællen med de største indtægter oppebærer samtlige sine indtægter i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien.

56 I modsætning til hvad den belgiske regering har gjort gældende, er den således identificerede restriktion for etableringsfriheden ikke den nødvendige følge af forskellene mellem de i hovedsagerne omhandlede nationale lovgivninger.

57 Det ægtepar, som udgøres af sagsøgerne i hovedsagerne, er nemlig blevet frataget en del af de fritagelser, der indrømmes i medlemsstaten bosiddende ægtepar, som følge af en af ægtefællernes udøvelse af sin etableringsfrihed og på grund af den i den belgiske skattelovgivning fastsatte fremgangsmåde for at fratrække tillægget i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt (jf. i denne retning de Groot-dommen, præmis 87).

58 Den belgiske regering kan heller ikke gøre gældende, at den i hovedsagerne omhandlede skattelovgivning ikke udgør en restriktion for etableringsfriheden, for så vidt som Guido Imfelds udøvelse af sin etableringsfrihed på ingen måde har forværret hans skattemæssige situation, eftersom han for det første i Tyskland ikke har skullet betale en højere skat end den, som han skulle have betalt i Belgien, og eftersom der for det andet i Tyskland er blevet taget hensyn til hans personlige og familiemæssige situation, således at Kongeriget Belgien er helt fritaget for enhver forpligtelse i denne henseende.

59 Således som det fremgår af redegørelsen for de faktiske omstændigheder i hovedsagerne,

har Guido Imfeld i det foreliggende tilfælde ganske vist kunnet nyde godt af en delvis hensyntagen til hans personlige og familiemæssige situation i Tyskland i form af indrømmelse af en skattefritagelse for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt (»Freibetrag für Kinder«).

60 Det kan imidlertid ikke antages, at indrømmelsen af denne skattefordel i Tyskland kan udligne det tab af skattefordel, som sagsøgerne i hovedsagerne har lidt i Belgien.

61 En medlemsstat kan nemlig ikke påberåbe sig en fordel, som ensidigt er indrømmet af en anden medlemsstat – i det foreliggende tilfælde den medlemsstat, hvori Guido Imfeld arbejder og oppebærer alle sine indtægter – med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, bl.a. i medfør af traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (jf. i denne retning bl.a. dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 78, samt domme af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 69, og sag C-43/07, Arens-Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 66).

62 Den i hovedsagerne omhandlede skattelovgivning fastsætter en skattefordel for ægtepar i form af bl.a. et tillæg i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt, som fratrækkes i indtægterne hos den ægtefælle, der oppebærer den største andel af indtægter, uden på nogen måde at tage hensyn til den omstændighed, at sidstnævnte som følge af udøvelsen af de ved traktaten sikrede friheder kan være i den situation, at vedkommende ikke individuelt oppebærer nogen indtægter i Belgien, med den umiddelbare og automatiske følge, at ægteparret dermed helt fortaber retten til nævnte fordel. Det er den automatiske karakter af denne fortabelse, der – uanset den skattemæssige behandling af Guido Imfeld i Tyskland – krænker etableringsfriheden.

63 Den belgiske regering kan med henblik på at bevise, at der ikke foreligger nogen restriktion for etableringsfriheden, derfor ikke påberåbe sig den omstændighed, at der i Tyskland i hovedsagerne er blevet taget delvist hensyn til Guido Imfelds personlige og familiemæssige situation i forbindelse med den særskilte beskatning af ham, og at han derfor dér har kunnet være omfattet af en skattefordel.

Om begrundelserne for restriktionen for etableringsfriheden

64 Det følger af fast retspraksis, at en foranstaltning, der kan hindre den etableringsfrihed, der er sikret ved artikel 49 TEUF, kun kan tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten, og er begrundet i tvingende almene hensyn. Det kræves i så fald også, at foranstaltningens gennemførelse er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det således forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (jf. bl.a. dommen i sagen de Lasteyrie du Saillant, præmis 49, samt dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 35, og af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 56).

65 Den belgiske regering har gjort gældende, at selv om det antages, at den i hovedsagerne omhandlede skattelovgivning udgør en restriktion for etableringsfriheden, er den under alle omstændigheder begrundet i nødvendigheden af at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

66 Navnlig har den belgiske regering af Schumacker-dommen og de Groot-dommen udledt, at der eksisterer en sammenhæng mellem indkomstbeskatning og hensyntagen til de skattepligtiges personlige og familiemæssige situation, for så vidt som der i bopælsstaten kun skal tages hensyn til denne situation, når der i denne stat oppebæres skattepligtige indtægter. Den belgiske regering har anført, at overenskomsten af 1967 fastsætter, at indtægter, som er oppebåret i beskæftigelsesstaten, er fritaget i bopælsstaten. En fritagelsesordnings kendetegn er imidlertid at nedsætte beskatningsgrundlaget til nul og at forhindre, at der foretages fradrag, uanset om disse

er forbundet med den personlige og familiemæssige situation.

67 Den belgiske regering er af den opfattelse, at den omstændighed at gå videre end ikke-beskatning ved til en anden skattepligtig person at overføre de med den personlige og familiemæssige situation forbundne skattefordele går ud over, hvad der kræves i EU-retten som fortolket af Domstolen i de Groot-dommen, hvoraf det alene fremgår, at fordelene skal indrømmes fuldt ud og kunne fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst. En overførsel af fordelene til ægtefællen ville udgøre et indgreb i Kongeriget Belgiens ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, som denne ægtefælle udøver på dens område.

68 I denne henseende bemærkes, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ganske vist kan udgøre et tvingende alment hensyn, som kan begrunde en restriktion for udøvelsen af fri bevægelighed inden for Unionen (Beker-dommen, præmis 56).

69 Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at en sådan begrundelse ikke kan påberåbes af en skattepligtigs bopælsmedlemsstat for at unddrage sig det ansvar, der i princippet påhviler denne stat, for at indrømme den nævnte skattepligtige de fradrag af personlig og familiemæssig art, som han har ret til, medmindre denne stat ved overenskomst bliver frigjort for sin forpligtelse til fuldt ud at påtage sig at tage hensyn til den personlige og familiemæssige situation for skattepligtige, der er bosiddende på dens område, og som delvist udøver økonomisk virksomhed i en anden medlemsstat, eller nævnte stat konstaterer, at en eller flere beskæftigelsesstater – selv uafhængigt af en overenskomst – i forbindelse med de indtægter, de beskatter, indrømmer fordele i tilknytning til, at de tager hensyn til den personlige og familiemæssige situation for skattepligtige, som ikke er bosiddende på disse staters område, men som erhverver skattepligtige indtægter på deres område (jf. i denne retning de Groot-dommen, præmis 99 og 100, og Beker-dommen, præmis 56).

70 I denne sammenhæng har Domstolen i de Groot-dommens præmis 101 præciseret, at de metoder, der anvendes til undgåelse af dobbeltbeskatning, eller de nationale skatteordninger, der fører til, at dobbeltbeskatning undgås eller lempes, dog skal sikre de skattepligtige i de pågældende stater, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning, uanset hvordan de pågældende medlemsstater har fordelt denne forpligtelse mellem sig, idet der i modsat fald opstår en ulige behandling, der er i strid med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for personer, og som på ingen måde er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivning.

71 Disse betragtninger kan overføres på situationen for det af sagsøgerne i hovedsagerne bestående ægtepar.

72 For det første pålægger overenskomsten af 1967 ikke beskæftigelsesmedlemsstaten nogen forpligtelse til at tage hensyn til den personlige og familiemæssige situation for de skattepligtige, der er bosiddende i den anden medlemsstat, som er part i konventionen.

73 For det andet fastsætter den i hovedsagerne omhandlede skattelovgivning ikke nogen sammenhæng mellem de skattefordele, som indrømmes 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. Grunden til, at sagsøgerne i hovedsagerne ikke har kunnet være omfattet af tillægget i form af en skattefritaget indkomstandel for børn, over for hvilke der består forsørgerpligt, er ikke, at de er blevet indrømmet en tilsvarende fordel i Tyskland, men alene, at indrømmelsen heraf udjævnes af fremgangsmåden for fradrag heraf.

74 Den belgiske regering har i øvrigt i denne henseende fremhævet, at cirkulæret af 2008, der

må forstås som en mekanisme, der fastsætter en sådan sammenhæng, ikke finder anvendelse på Guido Imfelds situation.

75 Under alle omstændigheder kan en begrundelse, der vedrører nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, bl.a. anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 42, og af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 54, samt SGI-dommen, præmis 60, og Beker-dommen, præmis 57).

76 I den foreliggende sag ville den omstændighed, at Kongeriget Belgien fuldt ud indrømmede fordelene af fradragene af personlig og familiemæssig art til sagsøgerne i hovedsagerne, ikke gøre indgreb i denne ret. Nævnte medlemsstat ville herved ikke fraskrive sig en del af sin beskatningskompetence til fordel for andre medlemsstater. Som Kommissionen har anført, berører fortabelsen af den til ægteparret indrømmede fordel i det foreliggende tilfælde en ægtefælle, der stadig er underlagt belgisk beskatning. Den restriktive virkning i forhold til ægteparret udgøres ikke af en ugunstig behandling af Guido Imfelds skattefritagne indtægter, men af en ugunstig behandling af hans ægtefælles, Nathalie Garcets indtægter, der udelukkende er oppebåret i Belgien, og som fuldt ud er underlagt belgisk skat, uden at hun er omfattet af de pågældende skattefordele.

77 I øvrigt er den estiske regering af den opfattelse, at formålet med den i hovedsagerne omhandlede belgiske skattelovgivning er at forhindre, at der samtidig i to medlemsstater tages hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation, og at der hermed med urette indrømmes en dobbelt fordel. Den estiske regering har i denne forbindelse gjort gældende, at Domstolen har anerkendt medlemsstaternes mulighed for at hindre dobbelt fradrag for underskud, og har i denne henseende henvist til præmis 47 i Marks & Spencer-dommen.

78 Selv om det, som anført af generaladvokaten i punkt 82 i forslaget til afgørelse, antages, at de forskellige skattefordele, som indrømmes af de to pågældende medlemsstater, er sammenlignelige, og at det kan konkluderes, at sagsøgerne i hovedsagerne faktisk er blevet indrømmet en dobbelt fordel, er dette forhold under alle omstændigheder kun resultatet af en parallel anvendelse af den belgiske og den tyske skattelovgivning, således som dette er blevet aftalt mellem disse to medlemsstater under de i overenskomsten af 1967 fastsatte betingelser.

79 De pågældende medlemsstater kan derimod tage hensyn til skattefordele, som eventuelt er indrømmet af en anden beskatningsmedlemsstat, dog under forbehold af, at de skattepligtige – som det fremgår af denne doms præmis 70 – uanset hvordan disse medlemsstater har fordelt denne forpligtelse mellem sig, sikres, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning.

80 Det forelagte spørgsmål skal følgelig besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en medlemsstats skattelovgivning, såsom den i hovedsagerne omhandlede, der bevirker, at et ægtepar, som er bosiddende i denne stat og både oppebærer indtægter i nævnte stat og i en anden medlemsstat, reelt fratages en bestemt skattefordel som følge af fremgangsmåden for fradrag heraf, hvorimod dette ægtepar havde været omfattet af fordelene, såfremt ægtefællen med de største indtægter ikke havde oppebåret samtlige sine indtægter i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

81 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en medlemsstats skattelovgivning, såsom den i hovedsagerne omhandlede, der bevirker, at et ægtepar, som er bosiddende i denne stat og både oppebærer indtægter i nævnte stat og i en anden medlemsstat, reelt fratages en bestemt skattefordel som følge af fremgangsmåden for fradrag heraf, hvorimod dette ægtepar havde været omfattet af fordelene, såfremt ægtefællen med de største indtægter ikke havde oppebåret samtlige sine indtægter i en anden medlemsstat.

Underskrifter

* Processprog: fransk.