

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. CRUZ VILLALÓN

van 13 juni 2013 (1)

Zaak C-303/12

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

tegen

Belgische Staat

[verzoek van de Rechtbank van eerste aanleg te Luik (België) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van personen – Zelfstandigen – Vrijheid van vestiging – Inkomstenbelasting – Bilaterale overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting – Vrijstelling van de in andere lidstaat dan woonland ontvangen inkomsten – Gemeenschappelijke aanslag van gehuwden – Inaanmerkingneming van vrijgestelde inkomsten in de belastinggrondslag – Fiscale voordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen – Beperkingen van de vrijheid van vestiging”

1. In de onderhavige zaak wordt het Hof opnieuw een vraag voorgelegd over de verenigbaarheid met het recht van de Unie van een regeling inzake de inkomstenbelasting van een lidstaat, die tot gevolg heeft dat een ingezeten belastingplichtig echtpaar geen gebruik kan maken van een gedeelte van de fiscale voordelen die in deze regeling zijn vastgesteld ten gunste van gezinnen. De bijzonderheid van deze zaak is gelegen in de omstandigheid dat een van beide echtelieden zijn volledige inkomen ontvangt in een andere lidstaat, waar hij als alleenstaande wordt belast en gedeeltelijk gebruik heeft kunnen maken van soortgelijke fiscale voordelen.

2. Het Hof wordt zo voor het eerst geconfronteerd met de vraag of een lidstaat het niet-toekennen van een fiscaal voordeel, in casu een belastingvrijstelling voor een kind ten laste, aan een ingezeten echtpaar, waarvan een van de echtelieden gebruik heeft gemaakt van de door het VWEU gegarandeerde vrijheden, kan rechtvaardigen door de omstandigheid dat deze echtgenoot een soortgelijk voordeel heeft genoten in het kader van zijn belasting in een andere lidstaat. Het Hof wordt meer in het algemeen gevraagd zijn rechtspraak te preciseren op basis waarvan het in beginsel aan de woonstaat is de algehele persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen, behalve in het geval waarin deze belastingplichtige het hoofddeel van zijn inkomsten in een andere lidstaat ontvangt.

I – Toepasselijke bepalingen

A – *Bilaterale overeenkomst van 1967*

3. Artikel 14 van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen van inkomen en van vermogen, met inbegrip van de ondernemingsbelasting en de grondbelasting, ondertekend te Brussel op 11 april 1967(2), bepaalt:

„1. Inkomsten verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat uit de uitoefening van een vrij beroep of andere zelfstandige werkzaamheden van soortgelijke aard zijn slechts in die Staat belastbaar, tenzij die verblijfhouder voor het verrichten van zijn werkzaamheden in de andere Staat een geregeld tot zijn beschikking staande vaste basis heeft. Indien hij een dergelijke vaste basis heeft, zijn de inkomsten in de andere Staat belastbaar, maar slechts voor zover die kunnen worden toegerekend aan de werkzaamheden welke door middel van die vaste basis worden uitgeoefend.

2. De uitdrukking ‚vrij beroep’ omvat met name [...] de zelfstandige werkzaamheden van artsen, advocaten, ingenieurs, architecten, tandartsen en accountants.

[...]”

4. Artikel 23, lid 2, punt 1, van de bilaterale overeenkomst van 1967, dat bepaalt op welke wijze dubbele belasting van verblijfhouders in het Koninkrijk België wordt voorkomen, bepaalt met name dat inkomsten afkomstig uit de Bondsrepubliek Duitsland die ingevolge deze overeenkomst in die staat belastbaar zijn, in België zijn vrijgesteld van belastingen. Volgens dezelfde bepaling beperkt deze vrijstelling echter niet het recht van het Koninkrijk België om bij de bepaling van het tarief van zijn belastingen rekening te houden met de aldus vrijgestelde inkomsten.

B – *Belgisch recht*

5. De voornaamste bepalingen van het Belgische wetboek van de inkomstenbelasting 1992(3) die aan de orde zijn in de hoofdgedingen, zijn artikel 155, dat bepaalt op welke wijzen de inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld van belasting(4), en de artikelen 132 tot en met 134, die voorzien in een belastingvoordeel voor een kind ten laste, dat aan iedere belastingplichtige wordt toegekend in de vorm van een belastingvrije som.

6. Artikel 155 WIB 1992 bepaalt:

„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.”

7. Artikel 134, §1, WIB 1992 luidt:

„De belastingvrije som wordt per belastingplichtige vastgesteld als het totaal van het, eventueel verhoogde, basisbedrag en de toeslagen vermeld in de artikelen 132 en 133.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden de toeslagen vermeld in artikel 132 aangerekend bij die belastingplichtige met het hoogste belastbare inkomen.

[...]”

8. Overigens heeft het Koninkrijk België ter uitvoering van het arrest van 12 december 2002, De Groot(5), omzendbrief nr. Ci.RH.331/575.420 van 12 maart 2008(6) vastgesteld, waarin een belastingvermindering werd vastgesteld voor krachtens een verdrag vrijgestelde inkomsten. De punten 3 en 4 ervan luiden:

„3. Een bijkomende vermindering voor bij verdrag vrijgestelde inkomsten zal slechts kunnen worden verleend onder de volgende voorwaarden:

- de belastingplichtige heeft bij verdrag vrijgestelde inkomsten verkregen in één of meer lidstaten van de [Europese Economische Ruimte (EER)];
- de persoonlijke toestand of de gezinstoestand van de belastingplichtige is niet in acht genomen voor de berekening van de belasting die in de bedoelde staten verschuldigd is op de in België van belasting vrijgestelde inkomsten;
- de belastingplichtige heeft, in België, niet volledig de fiscale tegemoetkomingen die verband houden met zijn persoonlijke toestand of zijn gezinstoestand kunnen genieten;
- de in België verschuldigde belasting, verhoogd met de in het buitenland verschuldigde belasting op de vrijgestelde inkomsten, is hoger dan 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.

4. De belastingplichtige die aanspraak maakt op de toekenning van de bijkomende vermindering, moet het bewijs leveren dat hij voldoet aan de gestelde voorwaarden.”

II – Feitelijke achtergrond

9. De heer Imfeld, van Duitse nationaliteit, en mevrouw Garcet, van Belgische nationaliteit, zijn gehuwd, hebben twee kinderen en wonen in België. Voor de aanslagjaren 2003 en 2004 hebben zij in België ieder afzonderlijk belastingaangifte gedaan, zonder te vermelden dat zij waren gehuwd. Imfeld, die als advocaat werkt in Duitsland alwaar hij zijn volledige inkomen ontvangt, heeft aangegeven geen belastbare inkomsten of personen ten laste te hebben. Garcet daarentegen, die als werkneemster werkt in België, heeft de hypotheekrente, twee kinderen ten laste en de kosten van kinderopvang aangegeven.

10. Deze aangiften hebben geleid tot drie gedingen voor de verwijzende rechter, die aanleiding vormen voor het verzoek om een prejudiciële beslissing dat hij heeft ingediend bij het Hof.

11. De fiscale situatie van verzoeker in het hoofddeding in Duitsland heeft tevens geleid tot een geding in deze lidstaat.

A – De uit de fiscale behandeling van verzoekers in het hoofdgeding voortvloeiende geschillen in België

1. Geschillen met betrekking tot het aanslagjaar 2003

12. Op 5 april 2004 stelde de Belgische belastingdienst, allereerst enkel op naam van verzoekster in het hoofdgeding, een aanslag vast voor het aanslagjaar 2003.

13. Op 16 november 2004 stelde de belastingdienst echter vast dat verzoekster in het hoofdgeding niet als alleenstaand kon worden aangemerkt, en zond derhalve een bericht van wijziging van de aanslag. Hierin werd aangekondigd dat verzoekers in het hoofdgeding gemeenschappelijk zouden worden belast en dat een nieuwe aanslag zou worden vastgesteld op basis van de inkomsten die verzoekster in het hoofdgeding had aangegeven en de inkomsten die verzoeker in het hoofdgeding als zelfstandige in Duitsland had ontvangen.

14. Op 9 december 2004 lieten verzoekers in het hoofdgeding schriftelijk weten dat zij het niet eens waren met de aldus aangekondigde wijziging van de aanslag. Zij maakten er bezwaar tegen dat de verschuldigde belasting werd berekend op hun beider naam, en verzochten om afzonderlijke berekening ervan, ter verzekering van de vrijheid van vestiging en van de effectieve en totale vrijstelling van de Duitse inkomsten van verzoeker in het hoofdgeding.

15. Op 13 december 2004 stelde de belastingdienst verzoekers in het hoofdgeding in kennis van de belastingaanslag en vermeldde daarbij dat de Duitse inkomsten van verzoeker in het hoofdgeding volledig waren vrijgesteld, maar dat bij de gemeenschappelijke belastingheffing de kosten van kinderopvang, de belastingvrije som en de verminderingen voor vervangingsinkomsten in aanmerking moesten worden genomen.

16. Op 10 februari 2005 werd de over het aanslagjaar 2003 te betalen belasting enkel op naam van verzoekster in het hoofdgeding vastgesteld op basis van inkomsten die tot nul waren teruggebracht. Op 9 maart 2005 maakten verzoekers in het hoofdgeding hiertegen bezwaar.

17. Op 11 juli 2005 wees de gewestelijk directeur van de dienst directe belastingen te Luik (België) dit bezwaar af.

18. Verzoekers in het hoofdgeding zijn tegen deze beslissing opgekomen bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van de verwijzende rechter op 29 september 2005.

19. Op 13 oktober 2005 is verzoekers in het hoofdgeding een gemeenschappelijke aanslag opgelegd over het aanslagjaar 2003, waartegen zij op 13 januari 2006 bezwaar hebben ingediend.

20. Op 7 maart 2006 wees de gewestelijk directeur van de dienst directe belastingen te Luik dit bezwaar af.

21. Verzoekers in het hoofdgeding zijn tegen deze beslissing opgekomen bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van de verwijzende rechter op 31 maart 2006.

2. Geschillen met betrekking tot het aanslagjaar 2004

22. Op 24 juni 2005 is verzoekers in het hoofdgeding een gemeenschappelijke aanslag opgelegd over het aanslagjaar 2004, waartegen zij op 15 september 2005 bezwaar hebben ingediend.

23. Op 19 oktober 2005 wees de gewestelijk directeur van de dienst directe belastingen te Luik

dit bezwaar af.

24. Verzoekers in het hoofdgeding zijn tegen deze beslissing opgekomen bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van de verwijzende rechter op 21 november 2005.

B – Het uit de fiscale behandeling van verzoekers in het hoofdgeding voortvloeiend geschil in Duitsland

25. Uit de verwijzingsbeslissing, de schriftelijke en de mondelinge opmerkingen alsook de schriftelijke antwoorden op de vragen van het Hof komt tevens naar voren dat de Duitse belastingdienst verzoeker in het hoofdgeding heeft geweigerd, over het aanslagjaar 2003 gebruik te maken van de regeling van de gezamenlijke aanslag, waarvoor krachtens § 1a, lid 1, punt 2, van de wet op de inkomstenbelasting („Einkommensteuergesetz”) gehuwde en niet duurzaam gescheiden belastingplichtigen in aanmerking komen die in Duitsland belastbaar zijn terwijl zij in een andere lidstaat wonen.(7)

26. Het beroep dat verzoeker in het hoofdgeding tegen deze afwijzende beslissing had ingesteld, is afgewezen bij vonnis van het Finanzgericht Köln (Duitsland) van 25 juli 2007(8) op grond dat, ten eerste, zijn in Duitsland belastbare inkomsten minder dan 90 % van de totale inkomsten van zijn huishouden bedroegen en, ten tweede, de inkomsten van zijn echtgenote zowel boven de absolute drempel van 12 372 EUR als boven de relatieve drempel van 10 % van het wereldinkomen lagen, zoals bepaald in de Duitse belastingregeling.

27. Het hoger beroep van verzoeker in het hoofdgeding tegen dit vonnis is afgewezen bij arrest van het Bundesfinanzhof (Duitsland) van 17 december 2007.(9)

28. Zowel het Finanzgericht Köln als het Bundesfinanzhof heeft met name benadrukt dat het Hof deze drempels heeft aanvaard in zijn arrest van 14 september 1999, Gschwind.(10)

III – Prejudiciële vraag en procedure voor het Hof

29. Daarop heeft de verwijzende rechter, onder voeging van de verschillende zaken die verzoekers in het hoofdgeding bij hem aanhangig hadden gemaakt, bij vonnis van 31 mei 2012, ingekomen ter griffie van het Hof op 22 juni 2012, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat artikel 39 [EG, thans artikel 45 VWEU] eraan in de weg dat de Belgische belastingregeling, meer bepaald artikelen 155 [WIB 1992] en artikel [134, § 1, tweede alinea, WIB 1992], ongeacht of de [omzendbrief van 12 maart 2008] wordt toegepast, ertoe leidt dat het krachtens artikel [14] van de [bilaterale overeenkomst van 1967] vrijgestelde Duitse arbeidsinkomen van verzoeker bij de berekening van de Belgische belasting in aanmerking wordt genomen, in de belastinggrondslag voor de toekenning van de in het WIB 92 bedoelde belastingvoordelen wordt opgenomen en de aan dit vrijgestelde arbeidsinkomen verbonden voordelen, zoals de belastingvrije som wegens verzoekers gezinstoestand, worden verminderd of lager zijn dan wanneer beide verzoekers inkomsten uit Belgische bron hadden en niet verzoeker maar verzoekster het hoogste inkomen had, terwijl verzoeker in Duitsland als alleenstaande over zijn arbeidsinkomen wordt belast en daar niet alle belastingvoordelen kan genieten die verband houden met zijn persoonlijke toestand en gezinstoestand, waarmee de Duitse fiscus slechts ten dele rekening houdt?”

30. Verzoekers in het hoofdgeding, het Koninkrijk België en de Republiek Estland alsmede de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

31. Verzoekers in het hoofdgeding, het Koninkrijk België en de Commissie is verzocht om, voor

de terechtzitting, schriftelijk te antwoorden op enkele door het Hof gestelde vragen. Aan dit verzoek hebben zij gehoor gegeven.

32. Verzoekers in het hoofdgeding, het Koninkrijk België en de Commissie hebben ter terechtzitting van 22 april 2013 hun standpunt tevens mondeling toegelicht.

IV – Voorafgaande opmerkingen over de formulering en de strekking van de prejudiciële vraag

33. Samengevat in zeer eenvoudige bewoordingen wenst de verwijzende rechter met zijn prejudiciële vraag een uitspraak van het Hof over de verenigbaarheid met het recht van de Unie van de fiscale behandeling die door een lidstaat, in casu het Koninkrijk België, wordt toegepast op een echtpaar dat in deze lidstaat woont en er inkomsten ontvangt, en waarvan een van de echtelieden als zelfstandige werkt in een andere lidstaat, in casu de Bondsrepubliek Duitsland, waar hij al zijn inkomsten ontvangt, die het grootste deel uitmaken van de inkomsten van het echtpaar en krachtens een bilaterale overeenkomst belastbaar zijn in Duitsland en vrijgesteld in België.

34. Achter hetgeen op het eerste gezicht eenvoudig lijkt, gaat echter een aantal problemen schuil, die vooraf moeten worden uiteengezet en opgelost.

35. Deze problemen vloeien allereerst voort uit de bijzonderheden, om niet te zeggen de complexiteit, van de Belgische belastingregeling die van toepassing is op de hoofdgedingen, maar tevens uit de noodzaak te begrijpen hoe verzoekers in het hoofdgeding in België fiscaal zijn behandeld, mede in aanmerking genomen de Duitse belastingregeling.

36. Deze complexiteit komt al volledig naar voren in de formulering van de prejudiciële vraag zelf, die verwijst naar de relevante kenmerken van deze twee regelingen. Om een volledig beeld te krijgen van de strekking van deze vraag en hierop een dienstig antwoord te kunnen geven, moet dus allereerst een beschrijving worden gegeven van deze kenmerken en de wijze waarop verzoekers in het hoofdgeding fiscaal zijn behandeld.

37. Aan de hand van deze beschrijving kan vervolgens worden bepaald welke situatie precies moet worden onderzocht aan de hand van de bepalingen van het verdrag. Zoals zal blijken, wordt deze situatie, en dus de vrijheid die hierop van toepassing is, verschillend beoordeeld door verzoekers in het hoofdgeding, de Belgische regering en de Commissie. De verwijzende rechter beroept zich namelijk op het vrij verkeer van werknemers, terwijl het enige grensoverschrijdende aspect van de situatie die aan de orde is in het hoofdgeding, bestaat in het verrichten van zelfstandige arbeid in Duitsland door verzoeker in het hoofdgeding.

A – Hoofdkenmerken van de fiscale situatie van verzoekers in het hoofdgeding in België en Duitsland

1. Fiscale behandeling van verzoekers in het hoofdgeding in België

38. Uit de verwijzingsbeslissing komt uitdrukkelijk naar voren dat verzoekers in het hoofdgeding gezamenlijk zijn belast ingevolge artikel 126, § 1, WIB 1992, dat ten eerste bepaalt dat „de andere inkomsten dan beroepsinkomsten van echtgenoten [worden] samengevoegd met de beroepsinkomsten van de echtgenoot die het meest zulke inkomsten heeft” en ten tweede dat „de aanslag [...] op naam van beide echtgenoten [wordt] gevestigd”.

39. Het staat vast dat de aanslag van verzoekers in het hoofdgeding is gevestigd op hun beider naam en dat zij juist deze samenvoeging betwisten voor de verwijzende rechter.

40. In casu zijn de inkomsten van verzoekster in het hoofdgeding in België en de inkomsten van verzoeker in het hoofdgeding in Duitsland, die krachtens artikel 23 van de bilaterale overeenkomst van 1967 zijn vrijgesteld in België maar krachtens deze bepaling en artikel 155 WIB 1992 in aanmerking worden genomen om de belasting in België te bepalen, bij elkaar opgeteld om de belasting van het echtpaar op zijn totale inkomen tegen een progressief tarief vast te stellen, rekening houdend met belastingaftrekken.

41. Met de vrijstelling voor een kind ten laste zoals bedoeld in artikel 131, punt 2, WIB 1992 kan elke echtgenoot een bepaalde som aftrekken van de heffingsgrondslag. Krachtens deze bepaling heeft elke echtgenoot bij de berekening van de belasting recht op een belastingvrije som van een basisbedrag van 4 610 EUR (het basisbedrag). Artikel 134, § 1, eerste alinea, WIB 1992 bepaalt verder dat dit basisbedrag wordt aangerekend bij het inkomensdeel van elk der echtgenoten dat binnen de belastinggrondslag ligt.

42. Deze basisbedragen worden vervolgens, overeenkomstig artikel 132 WIB 1992, verhoogd met toeslagen voor personen ten laste, in casu 1 180 EUR per kind ten laste en 3 050 EUR voor twee kinderen ten laste. Artikel 134, § 1, tweede alinea, WIB 1992 bepaalt verder dat deze toeslagen bij voorrang worden aangerekend bij het inkomensdeel van de echtgenoot met het hoogste beroepsinkomen. Het is deze „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste”, die wordt aangerekend bij de vrijgestelde inkomsten van verzoeker in het hoofdgeding, die aan de orde is in de hoofdgedingen en het – enige – onderwerp van de prejudiciële vraag is.

2. De relevante aspecten van de Duitse belastingregeling

43. Verzoeker in het hoofdgeding is ingevolge de bilaterale overeenkomst van 1967 in Duitsland als alleenstaande belast over zijn inkomsten in deze lidstaat, dat wil zeggen zonder gebruik te kunnen maken van de regeling van de „Ehegattensplitting”, aangezien hij niet aan de betrokken voorwaarden van de Duitse belastingregeling voldeed.

44. Uit zijn antwoord op de schriftelijke vraag van het Hof komt echter naar voren dat hij in het kader van de in Duitsland betaalde inkomstenbelasting gebruik heeft kunnen maken van een voordeel wegens kinderen ten laste, in de vorm van een belastingvrije som („Freibetrag für Kinder”).(11)

B – Bepaling van de situatie die moet worden onderzocht aan de hand van het recht van de Unie, en de vrijheid die van toepassing is op de situatie van verzoekers in het hoofdgeding

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

45. De verwijzende rechter verwijst in zijn prejudiciële vraag naar artikel 39 EG inzake het vrij verkeer van werknemers, maar begeeft zich in de toelichting op zijn verwijzingsbeslissing meermalen op het vlak van de vrijheid van vestiging.

46. Verzoeker in het hoofdgeding, die de Duitse nationaliteit bezit en in België woont, werkt echter in Duitsland als advocaat, zodat hij, tenzij hij zijn beroep uitoefent als werknemer, hetgeen noch uit de verwijzingsbeslissing, noch uit de bij het Hof ingediende opmerkingen naar voren komt, niet valt onder het vrije verkeer van werknemers maar onder de vrijheid van vestiging(12), die de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan omvat.(13) Overigens betreft de bepaling van de bilaterale overeenkomst van 1967, die

uitdrukkelijk door de verwijzende rechter wordt aangehaald als zijnde van toepassing op de hoofdgedingen, de vrije beroepen en andere zelfstandige werkzaamheden van soortgelijke aard.

47. Onder het voorbehoud dat het aan de verwijzende rechter staat na te gaan wat de beroepsstatus is van verzoeker in het hoofdgeding, moet de prejudiciële vraag dus zo worden gelezen dat hierin wordt bedoeld op artikel 49 VWEU. Hiermee stemmen zowel de Belgische regering als de Commissie in. (14)

2. De in het licht van de vrijheid van vestiging te onderzoeken situatie

a) Samenvatting van de opmerkingen

48. Verzoekers in het hoofdgeding betogen in wezen dat de Belgische belastingregeling hen benadeelt ten opzichte van echtparen die al hun inkomsten ontvangen in België, en hierdoor een beperking vormt van de vrijheid van vestiging. Zij profiteren namelijk niet daadwerkelijk van dit voordeel, omdat enerzijds de belastingvrije som als toeslag voor een kind ten laste wordt aangerekend bij het hoogste belastbare inkomen van het echtpaar, en anderzijds dit inkomen is ontvangen in een andere lidstaat dan België en is vrijgesteld in België.

49. De Belgische regering betwist deze invalshoek in zijn geheel. Zij betoogt dat het WIB 1992 is gestoeld op „het beginsel dat de beroepsinkomsten van de echtelieden afzonderlijk worden belast, ook al wordt er een gemeenschappelijke aanslag opgesteld”. Uitgaande van de premisse dat de belasting voor verzoekers in het hoofdgeding afzonderlijk is berekend, is zij van oordeel dat enkel de fiscale toestand van verzoeker in het hoofdgeding met worden onderzocht in het licht van de vrijheid van vestiging. Om te bepalen of er een belemmering bestaat van de vrijheid van vestiging, moet de situatie van verzoeker in het hoofdgeding derhalve worden vergeleken met de situatie waarin hij zou hebben verkeerdd wanneer hij geen gebruik van zijn vrijheid had gemaakt en zijn volledige beroepsinkomen in België had ontvangen.

50. De Commissie is van mening dat de restrictieve werking van de Belgische belastingregeling niet is gelegen in een ongunstige behandeling van het inkomen van verzoeker in het hoofdgeding, dat belastbaar is in Duitsland en vrijgesteld in België, maar in een ongunstige behandeling van het inkomen van zijn echtgenote, dat zij ontvangt in België en geheel belastbaar is in deze lidstaat.

b) Analyse

51. Uit het onderzoek van de belangrijkste kenmerken van de Belgische belastingregeling komt naar voren dat de „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste” aan het echtpaar in zijn geheel wordt toegekend.

52. Zoals de Commissie heeft opgemerkt in haar antwoord op de vraag die het Hof haar had gesteld, wordt dit specifieke kenmerk te meer bevestigd door de omstandigheid dat deze toeslag wordt berekend door hem aan te rekenen bij het hoogste belastbare inkomen van een van beide echtelieden. De Belgische belastingregeling heeft dus tot doel om de werking van dit belastingvoordeel voor gezinnen te maximaliseren: deze doelstelling moet bij het onderzoek van deze regeling in het licht van de vrijheid van vestiging dan ook in aanmerking worden genomen.

53. In het licht van de vrijheid van vestiging is het dus de vraag of de toepassing van de Belgische belastingregeling voor verzoekers in het hoofdgeding als echtpaar genomen, een nadeel meebrengt, dat voortvloeit uit het feit dat verzoeker in het hoofdgeding zijn volledige inkomen in een andere lidstaat ontvangt en het echtpaar hierdoor het daadwerkelijke voordeel van de „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste” wordt onthouden.

C – Herformulering van de prejudiciële vraag

54. Op basis van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter in eenvoudiger bewoordingen te herformuleren en de vraag terug te brengen tot de elementen die vanuit het oogpunt van Unierecht het meest fundamenteel zijn, met weglating van de verschillende feitelijke gegevens over de wijze waarop de inkomsten van verzoekers in het hoofdgeding zijn opgebouwd en waarop het betrokken voordeel, de „aanvullende vrijstelling wegens kind ten laste”, wordt aangerekend in de hoofdgedingen.

55. De verwijzende rechter wenst namelijk hoofdzakelijk van het Hof te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat als die aan de orde in het hoofdgeding, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in deze lidstaat woont en zowel in deze lidstaat als in een andere lidstaat inkomsten ontvangt, een bepaald fiscaal voordeel wordt onthouden vanwege de voorwaarden waaronder dit voordeel wordt aangerekend, ofschoon dit echtpaar hierop wel recht zou hebben indien het alle of het grootste deel van zijn inkomsten in de woonstaat ontving.

V – Bestaan van een beperking van de vrijheid van vestiging

56. Allereerst wil ik eraan herinneren dat de directe belastingen volgens vaste rechtspraak van het Hof in de huidige stand van ontwikkeling van het Unierecht tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, die niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid met eerbiediging van het Unierecht uit te oefenen.(15)

57. Het Hof heeft met name herhaaldelijk benadrukt dat de lidstaten bij gebreke van unificatie? of harmonisatiemaatregelen van de Europese Unie bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van de inkomsten en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingheffing te voorkomen. In dat verband staat het hun vrij om in het kader van bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting aanknopingspunten vast te stellen voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid.(16)

58. Deze verdeling van de heffingsbevoegdheid staat de lidstaten echter niet toe maatregelen te nemen die in strijd zijn met de door het verdrag gewaarborgde verkeersvrijheden. Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich te houden aan de regels van Unierecht.(17)

59. Ook zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof in beginsel de zaak van de woonstaat is, alle aan de persoonlijke en de gezinssituatie verbonden fiscale voordelen aan de belastingplichtige toe te kennen, omdat deze lidstaat, uitzonderingen daargelaten, de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige het best kan beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft.(18)

60. De verplichting om de persoonlijke en de gezinssituatie in aanmerking te nemen, komt slechts op de werkstaat te rusten wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen geheel of nagenoeg geheel aldaar verdient en in de woonstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat deze laatste hem niet de voordelen kan toekennen die uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien.(19)

61. De verenigbaarheid van de toepassing van de Belgische regeling met de vrijheid van vestiging moet worden onderzocht in het licht van deze beginselen.

62. Verzoekers in het hoofdgeding is in casu een gezamenlijke aanslag opgelegd over hun

inkomsten in hun woonstaat België, waarbij de inkomsten uit Duitse bron zijn vrijgesteld en verzoeker in het hoofdgeding ingevolge de bilaterale overeenkomst van 1967 een individuele aanslag is opgelegd over de inkomsten die hij heeft ontvangen in Duitsland, alwaar hij werkt.

63. Zowel in Duitsland als in België is hun persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking genomen, ten dele althans. Verzoeker in het hoofdgeding had krachtens de Duitse belastingregeling recht op een vrijstelling wegens kinderen ten laste („Freibetrag für Kinder”), maar kon geen aanspraak maken op de regeling voor „Ehegattensplitting”.

64. Krachtens de Belgische belastingregeling heeft het echtpaar recht gehad op de vrijstelling voor kinderen ten laste alsmede op aftrek wegens de kosten van kinderopvang, maar heeft materieel geen gebruik kunnen maken van een bijkomende vrijstelling, de „aanvullende vrijstelling wegens kinderen ten laste” van artikel 134 WIB 1992. De extra belastingvrije som die kan worden vrijgesteld, is namelijk aangerekend bij de Duitse inkomsten van verzoeker in het hoofdgeding, omdat dit de hoogste van het echtpaar waren. Deze inkomsten zijn vervolgens echter van de belastinggrondslag afgetrokken, omdat zij waren vrijgesteld krachtens de bilaterale overeenkomst van 1967, hetgeen uiteindelijk tot gevolg had dat geen inkomensaandeel specifiek voor de aanvulling wegens kinderen ten laste is vrijgesteld.

65. Dientengevolge benadeelt de Belgische belastingregeling, en meer bepaald het samenspel tussen enerzijds artikel 23 van de bilaterale overeenkomst van 1967, dat het Koninkrijk België toestaat de vrijgestelde inkomsten in aanmerking te nemen bij de berekening van de belasting, en anderzijds de bij artikel 134 WIB 1992 vastgestelde wijzen waarop de „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste” wordt aangerekend, echtparen die in de situatie verkeren van verzoekers in het hoofdgeding, die wordt gekenmerkt door de omstandigheid dat zij het grootste deel van hun inkomsten ontvangen in een andere lidstaat, ten opzichte van echtparen die alle of het grootste deel van hun inkomsten in België ontvangen.

66. Verzoekers in het hoofdgeding hebben als echtpaar een reëel nadeel geleden, aangezien zij geen gebruik hebben kunnen maken van het belastingvoordeel dat voortvloeit uit de toepassing van de „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste”, waarop zij aanspraak hadden kunnen maken wanneer zij al hun inkomsten hadden ontvangen in België, althans wanneer de inkomsten van verzoekster in het hoofdgeding in België hoger waren geweest dan die van verzoeker in het hoofdgeding in Duitsland.

67. De Belgische belastingregeling leidt er aldus toe dat echtparen die burger zijn van de Unie en wonen op het grondgebied van het Koninkrijk België, verschillend worden behandeld naargelang de herkomst en de omvang van hun inkomsten, hetgeen hen ervan kan afschrikken de door het verdrag gewaarborgde vrijheden, meer bepaald de vrijheid van vestiging, uit te oefenen.(20)

68. Deze regeling kan de onderdanen van deze staat ten eerste ervan afschrikken gebruik te maken van hun recht van vrij verkeer alsook van hun recht van vrije vestiging door hun werkzaamheden duurzaam in een andere lidstaat uit te oefenen terwijl zij in de eerste lidstaat blijven wonen.(21) Ook kan deze regeling onderdanen van andere lidstaten ervan afschrikken om als burger van de Unie hun recht van vrij verkeer uit te oefenen door in deze lidstaat te gaan wonen, met name voor gezinshereniging, terwijl zij duurzaam werkzaamheden blijven verrichten in de lidstaat waarvan zij onderdaan zijn.(22)

69. Meer in het algemeen vormt de Belgische belastingregeling een belemmering voor de garanties die de burgers van de Unie aan het verdrag ontleen, aangezien zij geen rekening houdt met grensoverschrijdende situaties zoals aan de orde in het hoofdgeding en het dus niet mogelijk maakt de negatieve gevolgen uiteindelijk weg te nemen die zij kan meebrengen voor de

uitoefening van die vrijheden.

70. Zoals de Commissie heeft benadrukt in haar schriftelijke opmerkingen, heeft de regel om de „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste” aan te rekenen bij de hoogste inkomsten van het echtpaar, in beginsel tot doel het voordeel voor het echtpaar in zijn geheel te maximaliseren. Echter, wanneer deze regel wordt toegepast in een grensoverschrijdende situatie als in het hoofdgeding, kan hij onder bepaalde omstandigheden precies de tegenovergestelde werking hebben, in casu zodra het echtpaar inkomsten heeft in een andere lidstaat en deze inkomsten het grootste deel uitmaken van al hun inkomsten.

71. Anders dan de Belgische regering heeft betoogd, is de daarmee vastgestelde belemmering van de vrijheid van vestiging geenszins het noodzakelijke gevolg van de verschillen tussen de nationale regelingen die aan de orde zijn in het hoofdgeding.

72. Het echtpaar dat bestaat uit verzoekers in het hoofdgeding, heeft namelijk een deel van de vrijstellingen die zijn bedoeld voor woonachtige echtparen, niet ontvangen als gevolg van het feit dat een van de echtelieden zijn vrijheid van vestiging heeft uitgeoefend en alleen vanwege de wijze waarop de in de Belgische belastingregeling bepaalde „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste” wordt aangerekend.(23)

73. De Belgische regering kan evenmin stellen dat haar belastingregeling geen belemmering voor de vrije vestiging vormt omdat de belastingsituatie van verzoeker in het hoofdgeding geenszins is verslechterd doordat hij zijn recht op vestiging heeft uitgeoefend, aangezien hij ten eerste in Duitsland geen hogere belasting heeft hoeven betalen dan hij had moeten doen in België en ten tweede zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking is genomen in Duitsland, zodat het Koninkrijk België van iedere verplichting dienaangaande zou zijn ontslagen.

74. In casu is inderdaad ten gunste van verzoeker in het hoofdgeding, zoals blijkt uit de uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, in Duitsland rekening gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie via de toekenning van de „Freibetrag für Kinder”.

75. Toch kan niet worden gezegd dat de toekenning van dit belastingvoordeel in Duitsland het verlies van het belastingvoordeel enigszins kan compenseren dat verzoekers in het hoofdgeding in België hebben geleden. De toekenning van de „Freibetrag für Kinder” is namelijk een zuiver conjuncturele omstandigheid die op ieder moment kan veranderen, aangezien de Bondsrepubliek Duitsland dit voordeel kan schrappen of verlagen zonder dat dit leidt tot enige wijziging in de voorwaarden voor toekenning van de „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste” in België. De verenigbaarheid van de Belgische belastingregeling met het recht van de Unie kan echter niet van dergelijke omstandigheden afhangen.

76. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, kan een fiscale achterstelling door een lidstaat die in strijd is met een fundamentele vrijheid in beginsel niet worden gerechtvaardigd door het bestaan van andere fiscale voordelen.(24) Een lidstaat kan, meer bepaald, geen beroep doen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal is toegekend door een andere lidstaat, in casu de lidstaat waarin verzoeker in het hoofdgeding werkzaam is en al zijn inkomsten ontvangt, om aan zijn verplichtingen krachtens het verdrag, met name de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging, te ontkomen.(25)

77. De Belgische belastingregeling kent echter een fiscaal voordeel toe aan echtparen, met name in de vorm van een „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste”, die wordt aangerekend bij de echtgenoot met het hoogste inkomen, zonder op enigerlei wijze rekening te houden met de omstandigheid dat deze echtgenoot als gevolg van de uitoefening van de vrijheden van het verdrag mogelijk individueel geen inkomen in België ontvangt, hetgeen rechtstreeks en

automatisch tot gevolg heeft dat het echtpaar geheel geen gebruik meer kan maken van dat voordeel. Het is het automatisme van dit verlies, los van de wijze waarop verzoeker in het hoofdgeding fiscaal is behandeld, dat de vrijheid van vestiging schendt.

78. Wanneer een lidstaat ingezeten belastingplichtigen belast naargelang zij al dan niet deel uitmaken van een echtpaar, staat het in beginsel aan die lidstaat om hun persoonlijke en gezinssituatie in zijn geheel in aanmerking te nemen.

79. De omstandigheid dat de persoonlijke en gezinssituatie van verzoeker in het hoofdgeding in casu gedeeltelijk in aanmerking is genomen in Duitsland bij zijn belasting als alleenstaande en hij dus heeft kunnen profiteren van een belastingvoordeel, kan het Koninkrijk België dan ook niet ontslaan van zijn verplichting te verzekeren dat al zijn ingezetenen die zich in een gelijke situatie bevinden, gelijk worden behandeld en voor hen geen fiscale beperkingen op de door het verdrag gewaarborgde vrijheden in stand te laten, tenzij deze beperkingen zijn gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang en volkomen evenredig zijn. Dit is een vraag die thans moet worden onderzocht.

VI – Rechtvaardigingsgronden voor de beperking van de vrijheid van vestiging

A – *Samenvatting van de opmerkingen*

80. In het antwoord op de vraag die haar door het Hof is gesteld, betoogt de Belgische regering dat haar belastingregeling in ieder geval wordt gerechtvaardigd door de noodzaak een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te bewaren.

81. De regering van Estland is van mening dat de Belgische belastingregeling tot doel heeft te voorkomen dat de persoonlijke en de gezinssituatie van de belastingplichtige in twee lidstaten tegelijkertijd in aanmerking wordt genomen en er derhalve toe leidt dat tweemaal een voordeel wordt toegekend. Zij betoogt vanuit dat oogpunt dat het Hof heeft erkend dat lidstaten kunnen verhinderen dat verliezen tweemaal worden verrekend.(26)

B – *Analyse*

82. Gesteld dat de verschillende belastingvoordelen die respectievelijk door de twee lidstaten worden toegekend vergelijkbaar zijn en dat, na een vergelijkende kwantitatieve beoordeling van de omstandigheden van het geval, kan worden geconcludeerd dat verzoekers in het hoofdgeding inderdaad dubbel voordeel hebben genoten, is deze omstandigheid in ieder geval enkel het resultaat van de parallelle toepassing van de Duitse en Belgische belastingregeling, zoals tussen beide lidstaten is overeengekomen in de bilaterale overeenkomst van 1967.(27)

83. Deze lidstaten oefenen namelijk hun eigen bevoegdheden op het gebied van de directe belastingen uit, waarbij zij soortgelijke doelstellingen van gezinsbescherming nastreven.

84. Bovendien legt de bilaterale overeenkomst van 1967 de werkstaat geen enkele verplichting op om rekening te houden met de persoonlijke en de gezinssituatie van belastingplichtigen die in een andere lidstaat wonen, noch in de ene, noch in de andere zin.(28)

85. Onder deze omstandigheden kan het niet aan het Hof staan de nationale belastingregelingen te coördineren teneinde te voorkomen dat een belastingplichtig echtpaar, waarvan beide echtelieden gezamenlijk zijn belast in een lidstaat en een van hen tevens afzonderlijk is belast in een andere lidstaat, geen dubbel belastingvoordeel geniet als gevolg van het feit dat de beide lidstaten hun persoonlijke en gezinssituatie gedeeltelijk in aanmerking nemen.

86. Overigens moet worden opgemerkt dat de Belgische belastingregeling geen enkel verband

legt tussen de belastingvoordelen die zij toekent aan haar ingezetenen, en de belastingvoordelen waarop deze aanspraak kunnen maken in het kader van de belastingheffing in een andere lidstaat. Het is niet zo dat verzoekers in het hoofdgeding geen gebruik hebben kunnen maken van de „aanvullende vrijstelling voor kind ten laste” omdat zij van een soortgelijk voordeel gebruik hebben gemaakt in Duitsland, maar enkel omdat het gebruik ervan wordt geneutraliseerd door de wijze van aanrekening ervan.

87. Het Koninkrijk België heeft overigens op dit punt benadrukt dat de omzendbrief van maart 2008, die kan worden opgevat als een mechanisme waardoor een dergelijk verband wordt gelegd, niet van toepassing is op de situatie van verzoeker in het hoofdgeding, aangezien deze geen belastbare inkomsten in België had.

88. Hieruit volgt dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van een belastingregeling in een lidstaat zoals aan de orde in het hoofdgeding, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in deze staat woont en tegelijkertijd inkomsten in deze staat en in een andere lidstaat ontvangt, het recht op een *bepaald* belastingvoordeel wordt onthouden wegens de voorwaarden waaronder dit voordeel wordt aangerekend, terwijl dit echtpaar aanspraak zou kunnen maken op dit voordeel indien de echtelieden al hun inkomsten of het grootste deel daarvan in hun woonstaat ontvingen.

VII – Conclusie

89. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van de belastingregeling van een lidstaat zoals aan de orde in het hoofdgeding, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in deze staat woont en tegelijkertijd inkomsten in deze staat en in een andere lidstaat ontvangt, het recht op een *bepaald* belastingvoordeel wordt onthouden wegens de voorwaarden waaronder dit voordeel wordt aangerekend, terwijl dit echtpaar aanspraak zou kunnen maken op dit voordeel indien de echtelieden al hun inkomsten of het grootste deel daarvan in hun woonstaat ontvingen.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – *Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1969; hierna: „bilaterale overeenkomst van 1967”.

3 – *Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992; hierna: „WIB 1992”.

4 – Hetgeen de verwijzende rechter definieert als de „methode van vrijstelling met progressiviteitsvoorbehoud”.

5 – C-385/00, Jurispr. blz. I-11819.

6 – Hierna: „omzendbrief van 2008.”

7 – De „Ehegattensplitting”-regeling.

8 – Az. 4 K 4725/05

9 – Az. 1 B 96/07

10 – C-391/97, Jurispr. blz. I-5451.

- 11 – Dit voordeel bedroeg voor de jaren 2002 en 2003 5 808 EUR per kind. Dit bedrag werd pro rata temporis verminderd voor een kind dat in de loop van het belastingtijdvak was geboren.
- 12 – Zie, voor een zaak met betrekking tot een advocaat in Duitsland, arrest van 7 mei 1991, Vlassopoulou (C-340/89, Jurispr. blz. I-2357).
- 13 – Zie met name arresten van 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 40), en 21 februari 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 19).
- 14 – Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, belet een dergelijke omstandigheid, zelfs indien de verwijzende rechter zijn verzoek om een prejudiciële beslissing heeft beperkt tot de uitlegging van het vrij verkeer van werknemers, het Hof niet om alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of hij in zijn vragen ernaar heeft verwezen. Zie met name arrest Ritter-Coulais, reeds aangehaald (punt 29), alsmede arrest van 23 april 2009, Rüffler (C-544/07, Jurispr. blz. I-3389, punt 57).
- 15 – Zie met name arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21), en 21 februari 2013, A (C-123/11, punt 29).
- 16 – Zie met name arrest van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punt 24); arrest De Groot, reeds aangehaald (punt 93); arresten van 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 48), en 28 februari 2013, Beker (C-168/11, punt 32).
- 17 – Reeds aangehaalde arresten De Groot (punt 94), Renneberg (punten 50-51) en Beker (punten 33-34).
- 18 – Zie met name arrest Schumacker, reeds aangehaald (punt 36); arrest van 16 mei 2000, Zurstrassen (C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 21), en arrest Beker, reeds aangehaald (punt 43).
- 19 – Zie met name reeds aangehaalde arresten Schumacker (punt 36), Gschwind (punt 27), Zurstrassen (punten 21-23) en De Groot (punt 89).
- 20 – Zie in die zin arrest Beker, reeds aangehaald (punt 52).
- 21 – Zie met name arrest van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punten 32-35).
- 22 – Zie arrest Renneberg, reeds aangehaald (punten 35-36). Zie ook arrest van 9 november 2006, Turpeinen (C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punten 18-39), alsmede arrest Rüffler, reeds aangehaald (punten 55 en 56).
- 23 – Zie in die zin ook arrest De Groot, reeds aangehaald (punt 87).
- 24 – Zie met name arrest De Groot, reeds aangehaald (punt 97), en arrest van 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C-182/06, Jurispr. blz. I-6705, punt 24).
- 25 – Zie met name arresten van 8 november 2007, Amurta (C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 78); 11 september 2008, Eckelkamp e.a. (C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 69); 11 september 2008, Arens-Sikken (C-43/07, Jurispr. blz. I-6887, punt 66), en 22 april 2010, Mattner (C-510/08, Jurispr. blz. I-3553, punt 43).
- 26 – Zie met name arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz.

I?10837, punt 47).

27 – Zie over de gevolgen van de parallelle toepassing door lidstaten van hun heffingsbevoegdheid in het licht van het recht van de Unie, met name arresten van 14 november 2006, Kerckhaert en Morres (C?513/04, Jurispr. blz. I?10967, punt 20); 6 december 2007, Columbus Container Services (C?298/05, Jurispr. blz. I?10451, punt 43); 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund (C?194/06, Jurispr. blz. I?3747, punten 37?42 en 47); 12 februari 2009, Block (C?67/08, Jurispr. blz. I?883, punt 28); 16 juli 2009, Damseaux (C?128/08, Jurispr. blz. I?6823, punt 27), en 15 april 2010, CIBA (C?96/08, Jurispr. blz. I?2911, punten 25?29).

28 – Zie op dit punt arrest De Groot, reeds aangehaald (punt 88).