ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

15 juli 2021 *

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

In zaak C-241/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal de première instance du Luxembourg (rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, België) bij beslissing van 1 april 2020, ingekomen bij het Hof op 5 juni 2020, in de procedure

BJ

tegen

Belgische Staat

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), vicepresident van het Hof, C. Toader, M. Safjan en N. Jääskinen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– BJ, vertegenwoordigd door N. Lequeux, avocate,

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door C. Pochet, P. Cottin en S. Baeyens als gemachtigden,

* Procestaal: Frans.

– de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. K. Bulterman en M. A. M. de Ree als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en V. Uher als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 45, artikel 63, lid 1, en artikel 65, lid 1, onder a), VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen BJ en de Belgische Staat over het verlies van een deel van de belastingvoordelen waarop hij recht zou hebben gehad indien hij zijn volledige inkomen in België had verworven.

Toepasselijke bepalingen

Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst

3 Artikel 6 van de op 17 september 1970 te Luxemburg ondertekende overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst"), met als opschrift „Inkomsten uit onroerende goederen", bepaalt in lid 1:

„Inkomsten uit onroerende goederen zijn belastbaar in de overeenkomstsluitende Staat waarin de goederen zijn gelegen."

4 Artikel 15 van deze overeenkomst, met het opschrift „Niet zelfstandige beroepen", bepaalt in lid 1:

„Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20, zijn lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, zijn de ter zake daarvan verkregen beloningen in die andere Staat belastbaar."

5 Artikel 23 van die overeenkomst, „Bepalingen tot voorkoming van dubbele belasting", bepaalt in lid 2, 1°:

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

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

6 Artikel 24 van de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst, „Non-discriminatie", bepaalt in lid 4a:

„Een natuurlijke persoon, verblijfhouder van België, die volgens de artikelen 7 en 14 tot 19 in Luxemburg belastbaar is ter zake van meer dan 50 pct. van zijn bedrijfsinkomsten, wordt op aanvraag in Luxemburg op zijn volgens de artikelen 6, 7 en 13 tot 19 van de Overeenkomst aldaar belastbare inkomsten belast tegen de gemiddelde aanslagvoet die, gelet op zijn toestand en zijn gezinslasten en het totaal van zijn inkomsten van enigerlei aard, op hem zo van toepassing zijn indien hij een verblijfhouder van Luxemburg zou zijn geweest."

Belgisch recht

7 Artikel 131 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „WIB 1992"), regelt de belastingvrije sommen.

8 De belastingverminderingen die worden verleend uit hoofde van langetermijnsparen en energiebesparende uitgaven voor een woning zijn respectievelijk geregeld in de artikelen 145/1 en 145/24 van dit wetboek.

9 Artikel 155, eerste alinea, van dat wetboek luidt als volgt:

„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."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 Tijdens de belastingjaren 2006 tot en met 2011 heeft BJ, een Belgisch fiscaal ingezetene, een beroepswerkzaamheid in loondienst uitgeoefend in Luxemburg.

11 Daarnaast is BJ eigenaar van een in Luxemburg gelegen appartement, dat voor woondoeleinden wordt verhuurd aan een natuurlijke persoon, en van twee in België gelegen onroerende goederen.

12 Krachtens artikel 6, lid 1, en artikel 15, lid 1, van de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst waren BJ's inkomsten uit onroerend goed en uit arbeid uit Luxemburgse bron belastbaar in Luxemburg en zijn zij aldaar belast overeenkomstig artikel 24, lid 4, onder a), van deze overeenkomst.

13 Volgens artikel 23, lid 2, 1°, van die overeenkomst en artikel 155 WIB 1992 zijn deze inkomsten, die in België van belastingen zijn vrijgesteld, in de eerste plaats in aanmerking genomen ter bepaling van de belasting in deze lidstaat. In de tweede plaats zijn de belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije sommen, langetermijnsparen en energiebesparende uitgaven voor een woning, als bedoeld in respectievelijk artikel 131, artikel 145/1 en artikel 145/24 WIB 1992, toegepast op de aldus bepaalde belasting. In de derde plaats werd deze belasting overeenkomstig artikel 155 WIB 1992 verminderd naar verhouding van het aandeel van de vrijgestelde Luxemburgse inkomsten in de totale inkomsten van BJ.

14 BJ heeft bezwaren ingediend bij de Belgische belastingdienst, waarin hij de volgorde van de toepassing van deze twee categorieën belastingverminderingen betwistte met het betoog dat hij wegens de omstandigheid dat de belastingvermindering voor inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, niet vóór, maar na de belastingverminderingen uit hoofde van de belastingvrije sommen, langetermijnsparen en energiebesparende uitgaven voor een woning wordt toegepast, niet ten volle kan profiteren van deze belastingvoordelen en naar rato van zijn vrijgestelde Luxemburgse inkomsten een deel van de belastingvoordelen verliest waarop hij krachtens de Belgische regeling recht had.

15 Nadat zijn bezwaren waren afgewezen, heeft BJ de zaak aanhangig gemaakt bij de tribunal de première instance du Luxembourg (rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, België) teneinde alle betrokken belastingvoordelen te verkrijgen. Volgens die rechterlijke instantie is het grootste gedeelte van de belastingvoordelen verloren gegaan, aangezien die verminderingen de belasting op inkomsten uit Belgische bron slechts in geringe mate hebben verlaagd.

16 In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich om te beginnen af of artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is. Indien dat het geval is, wenst hij vervolgens te vernemen of bepaalde kenmerken van het hoofdgeding van invloed kunnen zijn op deze uitlegging. Ten slotte vraagt deze rechter zich ook af of de artikelen 63 en 65 VWEU, gelet op het feit dat BJ inkomsten ontvangt uit de verhuur van het appartement dat hij in Luxemburg bezit, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een dergelijke regeling.

17 Daarop heeft de tribunal de première instance du Luxembourg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzet artikel 45 VWEU zich tegen een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die al dan niet is opgenomen in een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting en op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van zijn inkomstenbelasting in de woonstaat een deel van het voordeel van het van belasting vrijgestelde deel van die inkomsten en van zijn andere persoonlijke belastingvoordelen (zoals een belastingvermindering voor langetermijnsparen, dat wil zeggen premies betaald in het kader van een individuele levensverzekeringsovereenkomst, en een belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven) verliest, omdat hij in het betrokken jaar ook in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, waarvoor hij aldaar is belast?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, blijft het antwoord dan bevestigend indien de belastingplichtige in zijn woonstaat geen inkomsten ontvangt die – kwantitatief of pro rata – van betekenis zijn, maar die staat niettemin in staat is hem die belastingvoordelen toe te kennen?

3) Indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, blijft het antwoord dan bevestigend indien de belastingplichtige op grond van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting tussen de woonstaat en de andere staat in die andere staat over in die andere staat belastbare inkomsten persoonlijke belastingvoordelen heeft genoten krachtens de belastingwetgeving van die andere staat, maar die belastingvoordelen een deel van de belastingvoordelen waarop de belastingplichtige in de woonstaat in beginsel recht heeft, niet omvatten?

4) Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord, blijft het antwoord dan bevestigend indien de belastingplichtige ondanks dit laatste verschil in die andere staat aldus een belastingvermindering verkrijgt waarvan het bedrag ten minste gelijk is aan het bedrag van de belastingvermindering die hij in zijn woonstaat is misgelopen?

5) Zijn de antwoorden op de vragen hetzelfde in het licht [van de artikelen 63, lid 1, en 65, lid 1, onder a), VWEU] in verband met een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die al dan niet is opgenomen in een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting en op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van zijn inkomstenbelasting in de woonstaat een deel van het voordeel van het van belasting vrijgestelde deel van die inkomsten en van zijn andere persoonlijke belastingvoordelen (zoals een belastingvermindering voor langetermijnsparen, dat wil zeggen premies betaald in het kader van een individuele levensverzekeringsovereenkomst, en een belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven) verliest, omdat hij in het betrokken jaar ook inkomsten heeft ontvangen uit de verhuur van een gebouw dat hij in een andere lidstaat in eigendom heeft, die aldaar zijn belast?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

18 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat een ingezeten belastingplichtige in deze lidstaat in het kader van de berekening van zijn inkomstenbelasting aldaar, een deel van de door die lidstaat toegekende belastingvoordelen verliest, omdat deze belastingplichtige wegens de uitoefening van een beroepswerkzaamheid in loondienst in een andere lidstaat een beloning ontvangt, die in deze laatste lidstaat belastbaar is en in de woonstaat van belasting is vrijgesteld krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting.

19 Vooraf moet worden nagegaan of artikel 45 VWEU op het hoofdgeding van toepassing is.

20 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak iedere ingezetene van de Europese Unie die gebruik heeft gemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers en die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat een beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 45 VWEU valt (arrest van 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat verzoeker in het hoofdgeding in België woont en dat hij in de belastingjaren die in het hoofdgeding aan de orde zijn, een beroepswerkzaamheid in loondienst uitoefende in Luxemburg.

22 Bijgevolg valt de situatie van verzoeker in het hoofdgeding binnen de werkingssfeer van artikel 45 VWEU.

23 Na deze voorafgaande precisering moet in herinnering worden gebracht dat alle bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van personen volgens vaste rechtspraak beogen het de Unieburgers gemakkelijker te maken om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Unie en in de weg staan aan maatregelen die deze burgers minder gunstig behandelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (arresten van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Bijgevolg staat artikel 45 VWEU in de weg aan elke nationale maatregel die het gebruik van de in dat artikel gewaarborgde fundamentele vrijheid door Unieburgers kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken (arrest van 10 oktober 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Voorts is het in beginsel aan de woonstaat om alle aan de persoonlijke en de gezinssituatie verbonden belastingvoordelen aan de belastingplichtige toe te kennen, omdat deze lidstaat – uitzonderingen daargelaten – de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige, die wordt gevormd door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het best kan beoordelen, aangezien zich daar het centrum van de persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen bevindt (arrest van 14 maart 2019, Jacob en Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Hieruit volgt dat het in casu aan het Koninkrijk België, als woonstaat van verzoeker in het hoofdgeding, staat om hem alle belastingvoordelen toe te kennen die aan zijn persoonlijke en gezinssituatie zijn verbonden.

27 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat de belastingvoordelen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, te weten belastingverminderingen uit hoofde van belastingvrije sommen, langetermijnsparen en energiebesparende uitgaven voor een woning, door het Hof zijn erkend als belastingvoordelen die zijn verbonden aan de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige (arrest van 14 maart 2019, Jacob en Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punten 33, 40 en 41).

28 De belastingregeling die aan de orde is in het hoofdgeding, bepaalt dat de krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting vrijgestelde inkomsten allereerst worden opgenomen in de belastinggrondslag ter bepaling van het tarief dat op niet-vrijgestelde Belgische inkomsten van toepassing is, waarna de basisbelasting op grond van deze belastinggrondslag wordt berekend. De belastingverminderingen uit hoofde van belastingvrije sommen, langetermijnsparen en energiebesparende uitgaven voor een woning worden vervolgens in aftrek gebracht op de basisbelasting. Pas nadat deze verminderingen zijn toegepast, wordt de basisbelasting overeenkomstig artikel 155 WIB 1992 verminderd naar verhouding van het aandeel van de krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting vrijgestelde inkomsten in de totale inkomsten.

29 Zoals het Hof heeft geoordeeld, kan deze regeling, doordat zij de belastingverminderingen toepast op een grondslag die zowel de niet-vrijgestelde Belgische inkomsten als de krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting vrijgestelde inkomsten

omvat, en het aandeel dat de laatstgenoemde inkomsten vertegenwoordigt in het totaal aan inkomsten dat de belastinggrondslag vormt pas achteraf in aftrek te brengt op de belasting, ertoe leiden dat een belastingplichtige zoals verzoeker in het hoofdgeding een deel van de belastingvoordelen verliest die hem volledig zouden zijn toegekend indien al zijn inkomsten van Belgische oorsprong waren geweest en indien de belastingverminderingen derhalve enkel op deze inkomsten waren toegepast (arrest van 14 maart 2019, Jacob en Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punt 31).

30 Verzoeker in het hoofdgeding is derhalve benadeeld, aangezien hij de belastingvoordelen waarop hij recht zou hebben gehad indien hij al zijn inkomsten in België had ontvangen, niet volledig heeft kunnen genieten (zie naar analogie arrest van 14 maart 2019, Jacob en Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punt 42).

31 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling doet dus een verschil in fiscale behandeling ontstaan tussen Unieburgers die op het grondgebied van het Koninkrijk België wonen, naargelang van de herkomst van hun inkomsten, en dit verschil kan hen ervan weerhouden om de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden, inzonderheid het door artikel 45 VWEU gegarandeerde vrije verkeer van werknemers, uit te oefenen (zie in die zin arrest van 14 maart 2019, Jacob en Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Hieruit volgt dat een dergelijke regeling een belemmering van het vrije verkeer van werknemers vormt die in beginsel ingevolge dit artikel verboden is.

33 Een dergelijke belemmering is slechts toelaatbaar wanneer zij een met het Verdrag verenigbare legitieme doelstelling nastreeft en gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de toepassing ervan geschikt zijn om de verwezenlijking van de nagestreefde doelstelling te verzekeren en niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van deze doelstelling noodzakelijk is (arrest van 14 maart 2019, Jacob en Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In de onderhavige zaak maakt de Belgische regering niet alleen geen gewag – net zomin overigens als de verwijzende rechter – van een rechtvaardigingsgrond, maar is zij ook van mening dat de eerste vraag in wezen identiek is aan die welke is gesteld in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), en 14 maart 2019, Jacob en Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), en dat die dan ook bevestigend moet worden beantwoord.

35 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat een ingezeten belastingplichtige in deze lidstaat in het kader van de berekening van zijn inkomstenbelasting in die lidstaat een deel van de door die lidstaat toegekende belastingvoordelen verliest, omdat deze belastingplichtige wegens de uitoefening van een beroepswerkzaamheid in loondienst in een andere lidstaat een beloning ontvangt die in deze laatste lidstaat belastbaar is en in de eerste lidstaat krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting van belasting is vrijgesteld.

Tweede vraag

36 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige geen inkomen van betekenis verwerft in de woonstaat, maar deze laatste niettemin in staat is hem de betrokken belastingvoordelen toe te kennen, van invloed is op het antwoord op de eerste vraag.

37 Volgens vaste rechtspraak komt de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, slechts op de werklidstaat te rusten wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen geheel of nagenoeg geheel daar verdient en in de woonlidstaat 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 (arrest van 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Het Hof heeft gepreciseerd dat dit ook geldt wanneer blijkt dat de betrokken belastingplichtige op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of een zodanig gering inkomen dat die lidstaat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken (arrest van 9 februari 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, punt 39).

39 Het beslissende criterium blijft immers dat een lidstaat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt (arrest van 9 februari 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, punt 42).

40 In het hoofdgeding is dit kennelijk niet het geval, aangezien uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat, ongeacht de hoogte van de inkomsten die verzoeker in het hoofdgeding in de woonlidstaat ontvangt en het aandeel daarvan in zijn totale inkomsten, deze inkomsten voor deze lidstaat toereikend zijn om hem in staat te stellen daarover belastingen te heffen en aan verzoeker in het hoofdgeding voordelen, zoals de belastingverminderingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, toe te kennen die uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien.

41 Hoewel verzoeker in het hoofdgeding het grootste deel van zijn inkomsten in Luxemburg ontvangt, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dus dat hij voldoende inkomsten in België ontvangt om zijn persoonlijke en gezinssituatie in deze laatste lidstaat in aanmerking te kunnen nemen teneinde hem belastingvoordelen toe te kennen.

42 In die omstandigheden moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige geen inkomen van betekenis in de woonlidstaat verwerft, niet van invloed is op het antwoord op de eerste vraag, aangezien deze lidstaat in staat is hem de betrokken belastingvoordelen toe te kennen.

Derde vraag

43 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige, op grond van een tussen de woonstaat en de werkstaat gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, in het kader van de belastingheffing over de inkomsten die hij in de tweede lidstaat heeft ontvangen belastingvoordelen heeft genoten waarin

de belastingwetgeving van deze lidstaat voorziet, maar die belastingvoordelen een deel van de belastingvoordelen waarop hij in de eerste lidstaat in beginsel recht heeft niet omvatten, van invloed is op het antwoord op de eerste vraag.

44 In dit verband moet in herinnering worden geroepen dat de lidstaten, bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen op Unieniveau, de koppeling tussen de inaanmerkingneming door de woonstaat van enerzijds de wereldwijde inkomsten van hun inwoners en anderzijds hun persoonlijke en gezinssituatie mogen wijzigen door middel van bilaterale of multilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing. De woonstaat kan dus bij overeenkomst worden ontheven van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in een andere lidstaat verrichten, geheel voor zijn rekening te nemen (arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 99).

45 Voorts kan de woonstaat ook van de nakoming van die verplichting ontheven zijn indien hij constateert dat een of meer werkstaten, zelfs buiten enige overeenkomst om, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze werkstaten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven (arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 100).

46 Methoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, moeten de belastingplichtigen van de betrokken lidstaten echter wel ervan verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten die verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale fiscale stelsels bestaande dispariteiten (arresten van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 101, en 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 70).

47 In het onderhavige geval moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat uit de bepalingen van de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst niet blijkt dat het Koninkrijk België bij deze overeenkomst wordt ontheven van zijn verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in Luxemburg uitoefenen, geheel voor zijn rekening te nemen.

48 In artikel 24, lid 4, onder a), van deze overeenkomst is namelijk bepaald dat de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken belastingplichtige enkel in aanmerking wordt genomen ter bepaling van het gemiddelde belastingtarief voor zijn belastbare inkomsten in Luxemburg, zonder dat het Koninkrijk België wordt ontheven van deze verplichting.

49 Bovendien wordt in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling geen onderling verband gelegd tussen de belastingvoordelen die worden toegekend aan de belastingplichtige ingezetenen van de betrokken lidstaat en de belastingvoordelen die zij kunnen krijgen wanneer zij in een andere lidstaat worden belast (arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 73), aangezien het gedeeltelijke verlies van de eerste voordelen

niet het gevolg is van het recht op soortgelijke belastingvoordelen in Luxemburg, maar automatisch is in geval van ontvangst van inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld.

50 Voorts blijkt dat de persoonlijke en gezinssituatie van verzoeker in het hoofdgeding slechts gedeeltelijk in aanmerking wordt genomen in zijn werkstaat, aangezien, zoals blijkt uit de bewoordingen van de derde vraag, de belastingvoordelen die hij in het kader van de belastingheffing in deze lidstaat heeft genoten over de inkomsten die hij aldaar heeft verworven, een deel van de belastingvoordelen waarop hij in beginsel recht heeft in de woonstaat, te weten het Koninkrijk België, niet omvatten en hij op grond van die regeling een deel van die voordelen verliest.

51 In die omstandigheden kunnen noch de in de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst gehanteerde methoden ter voorkoming van dubbele belasting, noch het nationale belastingstelsel dat in het hoofdgeding aan de orde is, Belgische fiscaal ingezetenen ervan verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen in de werkstaat.

52 Derhalve moet op de derde vraag worden geantwoord dat de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige, op grond van een tussen de woonstaat en de werkstaat gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, in het kader van de belastingheffing over de inkomsten die hij in de tweede lidstaat heeft verworven belastingvoordelen heeft genoten waarin de belastingwetgeving van deze lidstaat voorziet, niet van invloed is op het antwoord op de eerste vraag, aangezien noch deze overeenkomst, noch de belastingregeling van de woonstaat voorziet in de inaanmerkingneming van deze voordelen, en die voordelen een deel van de belastingvoordelen waarop deze belastingplichtige in beginsel recht heeft in de woonstaat, niet omvatten.

Vierde vraag

53 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige in de werkstaat een belastingvermindering heeft verkregen waarvan het bedrag ten minste gelijk is aan dat van de belastingvoordelen die hij in de woonstaat heeft verloren, van invloed is op het antwoord op de eerste vraag.

54 In dit verband zij eraan herinnerd dat een lidstaat zich niet kan beroepen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal wordt toegekend door een andere lidstaat, in casu de lidstaat waar de betrokken belastingplichtige werkt en het grootste deel van zijn belastbare inkomsten verwerft, teneinde te ontkomen aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het Verdrag (zie in die zin arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 De toepassing van de belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is, heeft tot gevolg dat een belastingplichtige zoals BJ, die in België woont en aldaar belastbare inkomsten ontvangt, automatisch een deel van de belastingvoordelen verliest waarop hij krachtens deze regeling in beginsel recht heeft wanneer hij in een andere lidstaat inkomsten ontvangt die in België krachtens een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld. Los van de wijze waarop deze belastingplichtige in die andere lidstaat wordt belast, is het het automatisme van dit verlies dat afbreuk doet aan het vrije verkeer van werknemers (zie in die zin arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 62).

56 De omstandigheid dat de persoonlijke en gezinssituatie van verzoeker in het hoofdgeding gedeeltelijk in aanmerking is genomen in Luxemburg in het kader van de belastingheffing over de inkomsten die hij in deze lidstaat heeft verworven, en dat hij daardoor aldaar een belastingvoordeel heeft genoten, kan dus, ongeacht de hoogte van dat voordeel, door de woonstaat niet worden ingeroepen om te ontkomen aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens artikel 45 VWEU.

57 Voorts zij eraan herinnerd dat het volgens de in de punten 25, 37 en 46 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak aan de woonstaat, en in voorkomend geval aan de werkstaat, staat om zijn belastingplichtigen ervan te verzekeren dat hun persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking zal worden genomen.

58 Uit de omstandigheid dat verzoeker in het hoofdgeding een belastingvermindering in Luxemburg heeft verkregen waarvan het bedrag ten minste gelijk is aan dat van de belastingvoordelen die hij in België heeft verloren, kan echter niet worden afgeleid dat zijn persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking is genomen, temeer daar blijkt dat deze situatie slechts gedeeltelijk in aanmerking wordt genomen, aangezien deze belastingvermindering een deel van de belastingvoordelen waarop hij in beginsel recht heeft in België, niet omvat.

59 Zoals in punt 48 van het onderhavige arrest is opgemerkt, is daarenboven in artikel 24, lid 4, onder a), van de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst bepaald dat dat de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken belastingplichtige enkel in aanmerking wordt genomen ter bepaling van het gemiddelde belastingtarief voor zijn belastbare inkomsten in Luxemburg.

60 Bijgevolg dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige in de werkstaat een belastingvermindering heeft verkregen waarvan het bedrag ten minste gelijk is aan dat van de belastingvoordelen die hij in de woonstaat heeft verloren, niet van invloed is op het antwoord op de eerste vraag.

Vijfde vraag

61 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 63, lid 1, en artikel 65, lid 1, onder a), VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat een ingezeten belastingplichtige in deze lidstaat een deel van de door die lidstaat toegekende belastingvoordelen verliest, omdat deze belastingplichtige uit een appartement waarvan hij in een andere lidstaat eigenaar is, inkomsten ontvangt die in deze laatste lidstaat belastbaar zijn en in de eerste lidstaat krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting van belasting zijn vrijgesteld.

62 Volgens artikel 63, lid 1, VWEU zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

63 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die ingezetenen van een lidstaat ervan kunnen weerhouden om in een andere lidstaat in onroerend goed investeringen te doen (arrest van 12 april 2018, Commissie/België, C-110/17, EU:C:2018:250, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft BJ in de belastingjaren die in het hoofdgeding aan de orde zijn inkomsten ontvangen uit de verhuur, voor woondoeleinden, van een appartement in Luxemburg.

65 Bijgevolg is artikel 63 VWEU van toepassing op het hoofdgeding.

66 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat de belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is, zoals beschreven in met name punt 28 van het onderhavige arrest, van toepassing is op alle inkomsten die krachtens een internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld.

67 Overeenkomstig de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst zijn inkomsten uit in Luxemburg gelegen onroerende goederen in deze lidstaat belastbaar en in België vrijgesteld van belasting.

68 Evenwel berokkent de toepassing van de belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is verzoeker in het hoofdgeding ook een nadeel, doordat zij – net als met betrekking tot de inkomsten die verzoeker in het hoofdgeding wegens de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid in Luxemburg ontvangt – de belastingverminderingen toepast op een grondslag die zowel de niet-vrijgestelde Belgische inkomsten als de krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting vrijgestelde inkomsten omvat en doordat zij het aandeel dat de laatstgenoemde inkomsten vertegenwoordigen in het totaal aan inkomsten dat de belastinggrondslag vormt, pas achteraf in aftrek brengt op de belasting, waardoor die belastingregeling tot gevolg heeft dat verzoeker in het hoofdgeding een deel van de belastingvoordelen wordt ontnomen waarop hij recht zou hebben gehad indien zijn totale inkomsten uit onroerend goed afkomstig waren uit in België gelegen onroerende goederen.

69 Deze regeling doet dus een verschil in behandeling ontstaan tussen in België belastingplichtige ingezetenen naargelang zij inkomsten ontvangen uit een onroerend goed dat in deze lidstaat dan wel in een andere lidstaat is gelegen, waardoor zij ervan kunnen worden weerhouden om in andere lidstaten dan het Koninkrijk België in onroerend goed investeringen te doen.

70 Bijgevolg vormt die regeling een beperking van het kapitaalverkeer die in beginsel ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden is.

71 Overeenkomstig artikel 65, lid 1, onder a), VWEU doet het bepaalde in artikel 63 VWEU niets af aan het recht van de lidstaten de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd.

72 Deze bepaling moet, als uitzondering op het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die tussen belastingplichtigen een onderscheid maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

73 De in die bepaling bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, dat bepaalt dat de in lid 1 daarvan bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63” (arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

74 Volgens vaste rechtspraak moet onderscheid worden gemaakt tussen de door artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillen in behandeling en de door artikel 65, lid 3, VWEU verboden discriminaties. Een nationale belastingwetgeving kan enkel worden geacht verenigbaar te zijn met de Verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer, indien dat verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie in die zin arrest van 12 april 2018, Commissie/België, C-110/17, EU:C:2018:250, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

75 In casu moet om te beginnen worden opgemerkt dat het Koninkrijk België, op grond van artikel 6 juncties artikel 23, lid 2, 1°, van de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst en artikel 155 WIB 1992, ten aanzien van in België fiscaal ingezetenen heeft voorzien in een vrijstellingsmethode met „progressievoorbehoud”, volgens welke bij de vaststelling van het toepasselijke belastingtarief voor de in België belastbare inkomsten rekening moet worden gehouden met de inkomsten uit onroerend goed in Luxemburg, indien zij in deze lidstaat belastbaar zijn en in België van belasting zijn vrijgesteld.

76 Dankzij deze methode kan ervoor worden gezorgd dat in de woonstaat niettemin rekening wordt gehouden met de in de woonstaat vrijgestelde inkomsten van een belastingplichtige teneinde de progressieregel toe te passen bij de berekening van het bedrag van de belasting over de overige inkomsten van de betrokken belastingplichtige (zie in die zin arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

77 Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat een dergelijke regeling tot doel heeft te voorkomen dat in de woonstaat de belastbare inkomsten van een belastingplichtige die eigenaar is van een onroerend goed in een andere lidstaat, tegen een lager tarief worden belast dan het tarief dat geldt voor de inkomsten van een belastingplichtige die eigenaar is van een vergelijkbaar goed in de woonstaat (arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 31).

78 Uit het oogpunt van deze doelstelling is de situatie van een belastingplichtige die een onroerend goed in de woonstaat heeft aangekocht, dan ook vergelijkbaar met de situatie van een belastingplichtige die een dergelijk goed in een andere lidstaat heeft aangekocht (arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 32).

79 Voorts heeft de Belgische regering, evenals de verwijzende rechter overigens, geen enkele dwingende reden van algemeen belang aangevoerd die het verschil in behandeling tussen deze twee categorieën belastingplichtigen, dat is ingevoerd door de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, kan rechtvaardigen.

80 In die omstandigheden kan een nationale belastingregeling als die aan de orde in het hoofdgeding, niet verenigbaar worden geacht met de Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal, met name artikel 63, lid 1, en artikel 65, lid 1, onder a), VWEU.

81 Gelet op een en ander moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 63, lid 1, en artikel 65, lid 1, onder a), VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat een ingezeten belastingplichtige in deze lidstaat een deel van de door die lidstaat toegekende belastingvoordelen verliest, omdat deze belastingplichtige uit een appartement waarvan hij in een andere lidstaat eigenaar is inkomsten ontvangt die in deze laatste lidstaat belastbaar zijn en in de eerste lidstaat van belasting zijn vrijgesteld krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting.

Kosten

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

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat een ingezeten belastingplichtige in deze lidstaat in het kader van de berekening van zijn inkomstenbelasting in die lidstaat een deel van de door die lidstaat toegekende belastingvoordelen verliest, omdat deze belastingplichtige wegens de uitoefening van een beroepswerkzaamheid in loondienst in een andere lidstaat een beloning ontvangt die in deze laatste lidstaat belastbaar is en in de eerste lidstaat krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting van belasting is vrijgesteld.**

2) **De omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige geen inkomen van betekenis in de woonstaat verwerft, is niet van invloed op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, aangezien deze lidstaat in staat is hem de betrokken belastingvoordelen toe te kennen.**

3) **De omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige, op grond van een tussen de woonstaat en de werkstaat gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, in het kader van de belastingheffing over de inkomsten die hij in de tweede lidstaat heeft verworven belastingvoordelen heeft genoten waarin de belastingwetgeving van deze lidstaat voorziet, is niet van invloed op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, aangezien noch deze overeenkomst, noch de belastingregeling van de woonstaat voorziet in de inaanmerkingneming van deze voordelen, en die voordelen een deel van de belastingvoordelen waarop deze belastingplichtige in beginsel recht heeft in de woonstaat, niet omvatten.**

4) **De omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige in de werkstaat een belastingvermindering heeft verkregen waarvan het bedrag ten minste gelijk is aan dat van de belastingvoordelen die hij in de woonstaat heeft verloren, is niet van invloed op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag.**

5) Artikel 63, lid 1, en artikel 65, lid 1, onder a), VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat waarvan de toepassing tot gevolg heeft dat een ingezeten belastingplichtige in deze lidstaat een deel van de door die lidstaat toegekende belastingvoordelen verliest, omdat deze belastingplichtige uit een appartement waarvan hij in een andere lidstaat eigenaar is inkomsten ontvangt die in deze laatste lidstaat belastbaar zijn en in de eerste lidstaat van belasting zijn vrijgesteld krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting.

ondertekeningen