Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 juli 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för arbetstagare – Fri rörlighet för kapital – Inkomstskatt – Lagstiftning för undvikande av dubbelbeskattning – Inkomster som uppburits i en annan medlemsstat än hemviststaten – Metod för att beräkna undantaget från skatteplikt i hemvistmedlemsstaten – Förlust av en del av vissa skattefördelar”

I mål C-241/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg, Belgien) genom beslut av den 1 april 2020, som inkom till domstolen den 5 juni 2020, i målet

BJ

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot, domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta (referent), samt domarna C. Toader, M. Safjan och N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– BJ, genom N. Lequeux, avocate,

– Belgiens regering, genom C. Pochet, P. Cottin och S. Baeyens, samtliga i egenskap av ombud,

– Nederländernas regering, genom K. Bulterman och A.M. de Ree, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 45, 63.1 och 65.1 a FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan BJ och État belge (belgiska staten) angående förlust av en del av de skattefördelar som BJ skulle ha haft rätt till om han hade uppburit hela sin inkomst i Belgien.

Tillämpliga bestämmelser

Det belgisk-luxemburgska skatteavtalet

3 I artikel 6.1 i Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Avtal mellan Konungariket Belgien och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning och reglering av vissa andra frågor beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet), undertecknat i Luxemburg den 17 september 1970, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallat det belgisk-luxemburgska skatteavtalet), som har rubriken ”Inkomst av fast egendom”, föreskrivs följande:

”Inkomst av fast egendom får beskattas i den avtalsslutande stat där denna fast egendom är belägen.”

4 I artikel 15 i avtalet, med rubriken ”Enskild tjänst”, föreskrivs följande i punkt 1:

”Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19 och 20 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.”

5 Artikel 23 i avtalet har rubriken ”Metoder för att undanröja dubbelbeskattning”. I punkt 2 led 1 i denna artikel föreskrivs följande:

”För personer med hemvist i Belgien undviks dubbelbeskattning på följande sätt:

1° Inkomster som härrör från Luxemburg – förutom sådana inkomster som avses i punkterna 2 och 3 – och egendom belägen i Luxemburg som beskattas i denna stat i enlighet med föregående artiklar, ska undantas från beskattning i Belgien. Denna skattebefrielse begränsar inte Belgiens rätt att vid fastställelse av sina skattesatser beakta de inkomster och den egendom som på detta sätt har befriats från beskattning.”

6 Artikel 24 i samma avtal har rubriken ”Förbud mot diskriminering”. I punkt 4 a i den artikeln föreskrivs följande:

”En fysisk person med hemvist i Belgien som, i enlighet med artiklarna 7 och 14–19, är skattskyldig i Luxemburg för mer än 50 procent av sina förvärvsinkomster ska, på egen begäran, beskattas i Luxemburg vad beträffar de inkomster som är skattepliktiga där enligt artiklarna 6, 7 och 13–19 i avtalet, enligt den genomsnittliga skattesatsen som, med hänsyn till personens situation och familjeutgifter och de totala inkomsterna i allmänhet, skulle vara tillämplig på personen om vederbörande hade hemvist i Luxemburg.”

Belgisk rätt

7 I artikel 131 i code des impôts sur le revenu de 1992 (1992 års lag om inkomstskatt) (nedan kallad CIR 1992), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, regleras grundavdragen.

8 Skattelättnader för långsiktigt sparande och för utgifter som syftar till energibesparingar i en bostad regleras i artikel 145/1 respektive artikel 145/24 i denna lag.

9 Artikel 155 första stycket CIR 1992 har följande lydelse:

”Inkomst som är undantagen från skatteplikt i enlighet med internationella avtal för undvikande av dubbelbeskattning ska beaktas vid fastställandet av skatten, men skatten ska minskas proportionerligt i förhållande till den del av den totala inkomsten som undantagits från skatteplikt.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Under beskattningsåren 2006–2011 utövade BJ, som har skatterättslig hemvist i Belgien, en avlönad yrkesverksamhet i Luxemburg.

11 BJ äger dessutom en lägenhet i Luxemburg, som hyrs ut för bostadsändamål till en fysisk person, och två fastigheter belägna i Belgien.

12 I enlighet med artiklarna 6.1 och 15.1 i det belgisk-luxemburgska skatteavtalet var BJ:s inkomster av fast egendom och yrkesutövning med ursprung i Luxemburg skattepliktiga i Luxemburg och beskattades där med tillämpning av artikel 24.4 a i detta avtal.

13 I enlighet med artikel 23.2 led 1 i avtalet och artikel 155 CIR 1992 har dessa inkomster, som är undantagna från skatt i Belgien, för det första beaktats vid fastställandet av skatten i denna medlemsstat. För det andra tillämpades de skattelättnader till följd av grundavdrag, långsiktigt sparande och utgifter som syftar till energibesparingar i en bostad som föreskrivs i artikel 131, artikel 145/1 respektive artikel 145/24 CIR 1992 på den sålunda fastställda skatten. För det tredje minskades beloppet för denna skatt, med tillämpning av artikel 155 CIR 1992, proportionellt i förhållande till den del som inkomsterna från Luxemburg som var undantagen från skatteplikt utgjorde av BJ:s totala inkomster.

14 BJ begärde omprövning hos den belgiska skattemyndigheten och ifrågasatte ordningen för tillämpningen av dessa två kategorier av skattelättnader och gjorde gällande att en tillämpning av nedsättningen av skatten för inkomster som är undantagna från skatt enligt internationella avtal

för undvikande av dubbelbeskattning som inte skedde före, utan efter, skattelättnaderna på grundval av grundavdrag, långsiktigt sparande och utgifter som syftar till energibesparingar i en bostad inte gjorde det möjligt för BJ att fullt ut dra nytta av dessa skattemässiga fördelar och ledde vad gällde det proportionella beaktandet av hans luxemburgska inkomster som är undantagna från skatt, till en förlust av en del av dessa fördelar, vilka han har rätt till enligt den belgiska lagstiftningen.

15 Den belgiska skattemyndigheten vidhöll vid omprövning sitt beslut och BJ väckte talan vid Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg, Belgien) och yrkade att de aktuella skattefördelarna skulle beviljas i sin helhet. Enligt nämnda domstol förlorades den största delen av dessa fördelar, eftersom dessa nedsättningar endast i mycket liten utsträckning minskat skatten på BJ:s inkomster härrörande från Belgien.

16 Den hänskjutande domstolen vill i detta avseende för det första få klarhet i huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet. Om så är fallet önskar den hänskjutande domstolen vidare få klarhet i huruvida vissa särdrag i det nationella målet kan påverka denna tolkning. Slutligen undrar den hänskjutande domstolen även om artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning, mot bakgrund av att BJ uppbär inkomster från uthyrningen av den lägenhet som han äger i Luxemburg.

17 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Utgör artikel 45 FEUF hinder för sådana bestämmelser som dem som är i fråga i det nationella målet, oavsett om dessa återges i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning eller inte, enligt vilka en skattskyldig person, vid beräkningen av skatten på hans inkomst i hemviststaten, förlorar en viss del av grundavdraget och av hans andra personliga skattefördelar (som en nedsättning av skatten för långsiktigt sparande, det vill säga premier som betalats i enlighet med ett individuellt avtal om livförsäkring, och en nedsättning av skatten för utgifter i samband med energisparande), på grund av att den skattskyldiga personen, under det aktuella året, även har erhållit lön i en annan medlemsstat, vilken har beskattats där?

2) Om den första frågan ska besvaras jakande, förblir svaret jakande om den skattskyldiga personen inte uppbär någon betydande inkomst – i kvantitativt eller proportionellt hänseende – i sin hemviststat, men denna stat ändå kan bevilja personen dessa skattefördelar?

3) Om den andra frågan ska besvaras jakande, förblir svaret jakande om den skattskyldiga personen, enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan hemviststaten och den andra staten, i denna andra stat har åtnjutit de personliga skattefördelar som föreskrivs i skattelagstiftningen i den andra staten, med avseende på de inkomster som är skattepliktiga i denna andra stat, men dessa skattefördelar inte innefattar vissa av de skattefördelar som den skattskyldiga personen i princip har rätt till i hemviststaten?

4) Om den tredje frågan ska besvaras jakande, förblir svaret jakande om den skattskyldiga personen, trots sistnämnda skillnad, erhåller en nedsättning av skatten i denna andra stat som åtminstone motsvarar den nedsättning som personen har förlorat i sin hemviststat?

5) Är svaren på frågorna identiska mot bakgrund av [artiklarna 63.1 och 65.1 a FEUF] med avseende på sådana bestämmelser som dem som är i fråga i det nationella målet, oavsett om dessa återges i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning eller inte, enligt vilka en skattskyldig person, vid beräkningen av skatten på hans inkomst i hemviststaten, förlorar en viss del av grundavdraget och av hans andra personliga skattefördelar (som en nedsättning av skatten för långsiktigt sparande, det vill säga premier som betalats i enlighet med ett individuellt avtal om livförsäkring, och en nedsättning av skatten för utgifter i samband med energisparande), på grund av att den skattskyldiga personen, under det aktuella året, även har erhållit hyresintäkter från en fastighet som vederbörande äger i en annan medlemsstat, vilka har beskattats där?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat vars tillämpning leder till att en skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat, vid beräkningen av sin inkomstskatt i nämnda medlemsstat, förlorar en del av de skattefördelar som denna stat beviljar, på grund av att den skattskyldiga personen uppbär lön för utövandet av yrkesverksamhet som anställd i en annan medlemsstat, som är skattepliktig i denna andra stat och undantagen från skatteplikt i den medlemsstat i vilken vederbörande har sin hemvist i enlighet med ett bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

19 Det ska inledningsvis prövas huruvida artikel 45 FEUF är tillämplig i det nationella målet.

20 Domstolen erinrar härvidlag om att alla medborgare i Europeiska unionen som har använt sig av rätten till fri rörlighet för arbetstagare och som har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat än den där de är bosatta, oavsett bosättningsort och nationalitet, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 45 FEUF (dom av den 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

21 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att käranden i det nationella målet är bosatt i Belgien och att han under de beskattningsår som är i fråga i det nationella målet utövade en avlönad yrkesverksamhet i Luxemburg.

22 Den situation som sökanden i det nationella målet befinner sig i omfattas följaktligen av tillämpningsområdet för artikel 45 FEUF.

23 Efter denna inledande precisering ska det erinras om att enligt fast rättspraxis har bestämmelserna i EUF-fördraget om fri rörlighet för personer till syfte att underlätta för medborgarna i medlemsstaterna att utöva all slags yrkesverksamhet inom unionen och utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva yrkesverksamhet i en annan medlemsstat (dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 77 och där angiven rättspraxis, och dom av den 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

24 Artikel 45 FEUF utgör således hinder för varje nationell åtgärd som kan göra det svårare eller mindre attraktivt för unionsmedborgarna att utöva den grundläggande frihet som garanteras genom denna artikel (dom av den 10 oktober 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

25 Dessutom är det i princip hemvistmedlemsstaten som har att medge den skattskyldiga personen samtliga de skattefördelar som har samband med vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, eftersom det utom i undantagsfall är den staten som, sedan den skattskyldiga personens samtliga inkomster och vederbörandes personliga situation och familjeförhållanden beaktats, bäst kan bedöma den skattskyldiga personens personliga skatteförmåga i den mån vederbörande har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen där (dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

26 Av detta följer att det i förevarande fall ankommer på Konungariket Belgien, i egenskap av hemviststat för käranden i det nationella målet, att medge honom samtliga skattefördelar som har samband med hans personliga förhållanden och familjesituation.

27 Domstolen har slagit fast att de skattefördelar som är i fråga i det nationella målet, det vill säga skattenedsättningarna för grundavdrag, långsiktigt sparande och utgifter som syftar till energibesparingar i en bostad, har ansetts ha samband med den skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation (dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkterna 33, 40 och 41).

28 Den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet föreskriver att utländska inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning först ska inbegripas i det beskattningsunderlag som används för att fastställa den skattesats som är tillämplig på inkomster med belgiskt ursprung vilka inte är undantagna från skatteplikt, varvid grundskatten beräknas på grundval av detta beskattningsunderlag. De skattelättnader på grund av grundavdraget, långsiktigt sparande och utgifter som syftar till energibesparingar i en bostad tillämpas därefter på grundskatten. Det är först när dessa nedsättningar har skett som grundskatten nedsätts proportionellt i förhållande till den del som de utländska inkomsterna som är undantagna från skatteplikt, enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, utgör av samtliga inkomster, enligt artikel 155 CIR 1992.

29 Domstolen har slagit fast att på grund av dessa nedsättningar, som görs med utgångspunkt i ett underlag som innefattar både inkomster av belgiskt ursprung vilka inte är undantagna från skatteplikt och utländska inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, och genom att det först senare sker en avräkning från skatten av den del som de utländska inkomsterna utgör av de totala inkomsterna, som bildar beskattningsunderlaget, kan denna skattelagstiftning göra att en skattskyldig person förlorar en del av de skattefördelar som denne hade beviljats till fullo om alla deras inkomster endast hade varit av belgiskt ursprung och om nedsättningarna därför endast hade gjorts från dessa inkomster (dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 31).

30 Käranden i det nationella målet har följaktligen lidit en nackdel, eftersom han inte fullt ut har åtnjutit de skattefördelar som han skulle ha haft rätt till om han hade uppburit hela sin inkomst i Belgien (se, analogt, dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 42).

31 Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet innebär således en skillnad i skattemässig behandling mellan unionsmedborgare med hemvist i Konungariket Belgien på grundval av deras inkomsters härkomst, vilken skillnad kan avhålla dem från att utöva sina friheter enligt fördraget, i synnerhet den fria rörligheten för arbetstagare, vilken garanteras i artikel 45 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

32 Härav följer att en sådan nationell lagstiftning utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som i princip är förbjudet enligt denna artikel.

33 En sådan inskränkning kan endast godtas om den eftersträvar ett legitimt mål som är förenligt med fördraget och om den grundas på tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs det emellertid också att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

34 I förevarande fall har den belgiska regeringen, och för övrigt inte heller den hänskjutande domstolen, inte åberopat någon motivering, utan anser att den första frågan i huvudsak är identisk med den fråga som ställdes i de mål som avgjordes genom dom av den 12 december 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), och dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), och att den därför ska besvaras jakande.

35 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat vars tillämpning leder till att en skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat, vid beräkningen av sin inkomstskatt i nämnda medlemsstat, förlorar en del av de skattefördelar som denna stat beviljar, på grund av att den skattskyldiga personen uppbär lön för utövandet av yrkesverksamhet som anställd i en annan medlemsstat, som är skattepliktig i denna andra stat och undantagen från skatteplikt i den medlemsstat i vilken vederbörande har sin hemvist i enlighet med ett bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

Den andra frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan påverkas av den omständigheten att den berörda skattskyldiga personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i hemvistmedlemsstaten, men den sistnämnda ändå kan bevilja denne person de aktuella skattefördelarna.

37 Enligt fast rättspraxis är den medlemsstat som är anställningsstat skyldig att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen endast när den skattskyldiga personen uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet som bedrivs i den staten och inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemvistmedlemsstat, så att denna stat inte kan bevilja fördelar som följer av att vederbörandes personliga förhållande och familjesituation beaktas (dom av den 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

38 Domstolen har preciserat att så är fallet när det visar sig att den berörda skattskyldiga personen inte har haft några inkomster över huvud taget i hemvistmedlemsstaten, eller där har haft en inkomst som är så obetydlig att den staten är oförmögen att bevilja vederbörande de fördelar som följer av ett beaktande av samtliga inkomster, de personliga förhållandena och familjesituationen (dom av den 9 februari 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, punkt 39).

39 Det avgörande kriteriet är nämligen alltjämt att det i en medlemsstat är omöjligt att i skattemässigt hänseende beakta en skattskyldig persons personliga förhållanden och familjesituation på grund av att han eller hon saknar tillräckliga skattepliktiga inkomster där, samtidigt som dessa omständigheter däremot kan beaktas någon annanstans på grund av att det föreligger tillräckliga inkomster där (dom av den 9 februari 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, punkt 42).

40 Det är emellertid uppenbart att så inte är fallet i det nationella målet, eftersom det framgår av beslutet om hänskjutande att dessa inkomster, oberoende av storleken på de inkomster som käranden i det nationella målet uppburit i hemvistmedlemsstaten och deras andel av den sammanlagda inkomsten, är tillräckliga för att denna medlemsstat ska kunna beskatta inkomsterna och bevilja honom de fördelar, såsom de skattelättnader som är aktuella i det nationella målet, som följer av att hans personliga förhållanden och familjesituation beaktas.

41 Även om käranden i det nationella målet uppbär den största delen av sina inkomster i Luxemburg, framgår det av beslutet om hänskjutande att han uppbär tillräckliga inkomster i Belgien för att hans personliga förhållanden och familjesituation ska kunna beaktas i sistnämnda medlemsstat för att han ska beviljas skattefördelar.

42 Under dessa omständigheter ska den andra frågan besvaras enligt följande. Den omständigheten att den berörda skattskyldiga personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i hemvistmedlemsstaten saknar betydelse för svaret på den första tolkningsfrågan, eftersom denna medlemsstat kan bevilja vederbörande de aktuella skattefördelarna.

Den tredje frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan påverkas av den omständigheten att den berörda skattskyldiga personen, enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning mellan hemvistmedlemsstaten och anställningsmedlemsstaten, inom ramen för beskattningen av de inkomster som han uppburit i den andra medlemsstaten, åtnjuter de skattefördelar som föreskrivs i denna stats skattelagstiftning, men att dessa skattefördelar inte inbegriper vissa av de skattefördelar som vederbörande i princip har rätt till i den förstnämnda medlemsstaten.

44 Domstolen erinrar härvidlag om att om enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser inte har antagits står det medlemsstaterna fritt att genom bilaterala eller multilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning ändra sambandet mellan att hemviststaten beaktar samtliga inkomster för de som är bosatta där och deras personliga förhållanden och familjesituation. Hemvistmedlemsstaten kan således genom avtal befrias från sin skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som är bosatta inom dess territorium och som delvis utövar sin ekonomiska verksamhet i en annan medlemsstat (dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 99).

45 Hemviststaten kan även avstå från att fullgöra denna skyldighet i den mån som den, även om något avtal inte har ingåtts, konstaterar att en eller flera verksamhetsstater, avseende inkomster som de beskattar, medger skattefördelar som har samband med de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som inte bor på deras territorium men som uppbär skattepliktig inkomst där (dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 100).

46 Genom de mekanismer som används för att undvika dubbelbeskattning eller de nationella skattesystem som har som verkan att undvika eller lindra sådan beskattning måste emellertid säkerställas att de personliga förhållandena och familjesituationen för de skattskyldiga i de berörda staterna kommer att vederbörligen beaktas. Detta måste ske oavsett på vilket sätt de berörda medlemsstaterna har fördelat denna skyldighet mellan sig. I annat fall riskerar man att skapa en skillnad i behandling som är oförenlig med fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för arbetstagare, vilken skillnad inte på något sätt beror på olikheter i de nationella skattelagstiftningarna (dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 101, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 70).

47 I förevarande fall framgår det inte av bestämmelserna i det belgisk-luxemburgska skatteavtalet att Konungariket Belgien enligt detta avtal befrias från sin skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som är bosatta inom dess territorium och som delvis utövar sin ekonomiska verksamhet i Luxemburg.

48 I artikel 24.4 a i detta avtal föreskrivs nämligen att den berörda skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation ska beaktas enbart vid fastställandet av den genomsnittliga skattesatsen för dennes skattepliktiga inkomster i Luxemburg, utan att Konungariket Belgien befrias från denna skyldighet.

49 Vidare fastställs det i den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet inte något samband mellan de skattefördelar som denna skattelagstiftning beviljar skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten och de som de kan åtnjuta vid beskattningen i en annan medlemsstat (dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 73), eftersom den partiella förlusten av de förstnämnda fördelarna inte är en följd av erhållande av skattefördelar som är likvärdiga i Luxemburg, utan sker automatiskt vid erhållande av inkomster som är undantagna från skatt enligt internationella avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

50 Det framgår dessutom att i den medlemsstat där käranden i det nationella målet är anställd beaktas hans personliga förhållanden och familjesituation endast delvis, eftersom, såsom framgår av själva lydelsen av den tredje frågan, de skattefördelar som han åtnjöt vid beskattningen i denna medlemsstat av de inkomster som han uppburit i denna medlemsstat inte omfattar vissa av de skattefördelar som han i princip har rätt till i hemvistmedlemsstaten, det vill säga Konungariket Belgien, och som han förlorar en del av genom tillämpningen av nämnda lagstiftning,

51 Under dessa omständigheter innebär varken de mekanismer som används i det belgisk-luxemburgska skatteavtalet för att undvika dubbelbeskattning eller det nationella skattesystem som är i fråga i det nationella målet att personer med hemvist i Belgien kan garanteras att deras samtliga personliga förhållanden och familjesituation beaktas fullt ut i anställningsmedlemsstaten.

52 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Den omständigheten att den berörda skattskyldiga personen, enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan hemviststaten och anställningsmedlemsstaten, inom ramen för beskattningen av de inkomster som han uppburit i den andra medlemsstaten, har åtnjutit de skattefördelar som föreskrivs i den statens skattelagstiftning saknar betydelse för svaret på den första tolkningsfrågan, eftersom det varken i detta avtal eller i hemvistmedlemsstatens skattelagstiftning föreskrivs att dessa skattefördelar ska beaktas, och de sistnämnda inte inbegriper vissa av dem som denna skattskyldiga person i princip har rätt till i sin hemvistmedlemsstat.

Den fjärde frågan

53 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan påverkas av den omständigheten att den berörda skattskyldiga personen i anställningsmedlemsstaten har erhållit en nedsättning av skatten med ett belopp som uppgår till minst samma belopp som de skattefördelar som vederbörande gått miste om i hemvistmedlemsstaten.

54 Domstolen erinrar i detta avseende om att en medlemsstat inte kan åberopa förekomsten av en skattefördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat, i förevarande fall den medlemsstat där den berörda skattskyldiga personen arbetar och uppbär huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster, för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

55 Tillämpningen av den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet får till följd att en skattskyldig person som BJ, som har hemvist i Belgien och uppbär skattepliktig inkomst där, automatiskt förlorar en del av de skattefördelar som han i princip har rätt till enligt denna lagstiftning när han uppbär inkomster i en annan medlemsstat, vilka enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning är undantagna från skatteplikt i Belgien. Oberoende av den skattemässiga behandlingen av denna skattskyldiga person i den andra medlemsstaten är det den omständigheten att fördelen automatiskt går förlorad som utgör ett åsidosättande av den fria rörligheten för arbetstagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 62).

56 Den omständigheten att de personliga förhållandena och familjesituationen för käranden i det nationella målet delvis har beaktats vid beskattningen i Luxemburg av de inkomster som han uppburit i den medlemsstaten, och att han därför har kunnat åtnjuta en skattefördel där, kan således inte, oavsett storleken på denna fördel, åberopas av hemvistmedlemsstaten för att undandra sig sina skyldigheter enligt artikel 45 FEUF.

57 Det ska dessutom erinras om att det, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 25, 37 och 46 ovan, ankommer på hemvistmedlemsstaten och i förekommande fall på anställningsmedlemsstaten att tillförsäkra sina skattskyldiga att deras personliga förhållanden och familjesituation beaktas fullt ut.

58 Det kan emellertid inte anses följa av den omständigheten att käranden i det nationella målet har erhållit en nedsättning av skatten i Luxemburg med ett belopp som åtminstone motsvarar de skattefördelar som han gått miste om i Belgien att hans personliga förhållanden och

familjesituation har beaktats fullt ut, särskilt som det framgår att beaktandet av denna situation endast är partiell, eftersom denna nedsättning av skatten inte inbegriper vissa av de skattefördelar som han i princip har rätt till i Belgien.

59 Såsom har påpekats i punkt 48 ovan föreskrivs dessutom i artikel 24.4 a i det belgisk-luxemburgska skatteavtalet att den berörda skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation ska beaktas endast vid fastställandet av den genomsnittliga skattesatsen för dennes skattepliktiga inkomster i Luxemburg.

60 Den fjärde frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Det saknar betydelse för svaret på den första tolkningsfrågan att den berörda skattskyldiga personen i anställningsmedlemsstaten har erhållit en nedsättning av skatten med ett belopp som uppgår till minst samma belopp som de skattefördelar som vederbörande gått miste om i hemvistmedlemsstaten.

Den femte frågan

61 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 63.1 och 65.1 a FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, vars tillämpning leder till att en skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat förlorar en del av de skattefördelar som beviljats i denna medlemsstat på grund av att den skattskyldiga personen uppbär inkomst som härrör från en lägenhet som vederbörande äger i en annan medlemsstat och som är skattepliktig i sistnämnda medlemsstat och undantagen från beskattning i den förstnämnda medlemsstaten, i enlighet med ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning.

62 Enligt artikel 63.1 FEUF ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.

63 Åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som avhåller personer som är bosatta i en medlemsstat från att investera i fast egendom i andra medlemsstater (dom av den 12 april 2018, kommissionen/Belgien, C-110/17, EU:C:2018:250, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

64 Det framgår av beslutet om hänskjutande att BJ under de beskattningsår som är aktuella i det nationella målet uppbar inkomst från uthyrning av en lägenhet i Luxemburg för bostadsändamål.

65 Artikel 63 FEUF är följaktligen tillämplig i det nationella målet.

66 Domstolen konstaterar i detta sammanhang att den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet, såsom den har beskrivits i punkt 28 ovan, är tillämplig på samtliga inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt ett internationellt avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

67 Inkomst av fast egendom belägen i Luxemburg är enligt det belgisk-luxemburgska skatteavtalet skattepliktig i denna medlemsstat och undantagen från skatteplikt i Belgien.

68 Domstolen konstaterar emellertid att på samma sätt som när det gäller de inkomster som käranden i det nationella målet har uppburit med anledning av sin yrkesverksamhet i Luxemburg, innebär tillämpningen av nedsättningarna på grundval av ett beskattningsunderlag som innefattar både icke-skattebefriade inkomster från Belgien och inkomster som är

undantagna från skatt enligt internationella avtal för undvikande av dubbelbeskattning och genom att först senare avräkna den del som de sistnämnda inkomster utgör av den totala inkomst som utgör beskattningsunderlaget, att tillämpningen av den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet emellertid en nackdel för käranden i det nationella målet eftersom den gör att han förlorar en del av de skattefördelar som han skulle ha rätt till om samtliga hans inkomster från fast egendom härrörde från fastigheter belägna i Belgien.

69 Genom denna lagstiftning införs således en skillnad i behandlingen av skattskyldiga personer med hemvist i Belgien beroende på om de uppbär inkomst av fast egendom belägen i Belgien eller i en annan medlemsstat, vilken kan avhålla dem från att investera i fast egendom i andra medlemsstater än Konungariket Belgien.

70 Nämnda lagstiftning utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital, och är därmed i princip förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

71 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska bestämmelserna i artikel 63 FEUF inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

72 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den fria rörligheten för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken stat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (dom av den 11 september 2014, Verest och Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

73 Det i nämnda bestämmelse föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63” (dom av den 11 september 2014, Verest och Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

74 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska enligt fast rättspraxis skiljas från de typer av diskriminering som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. För att en nationell skattelagstiftning ska anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som inte är objektivt jämförbara, eller att skillnaden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 april 2018, kommissionen/Belgien, C-110/17, EU:C:2018:250, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

75 I förevarande fall ska det för det första påpekas att Konungariket Belgien, i enlighet med artikel 6 jämförd med artikel 23.2 led 1 i det belgisk-luxemburgska skatteavtalet och artikel 155 CIR 1992, för personer med skattemässig hemvist i Belgien har föreskrivit en metod för undantag från skatteplikt med ”progressionsförbehåll”. Enligt denna metod ska Konungariket Belgien, om inkomst av fast egendom belägen i Luxemburg är skattepliktig i denna medlemsstat och undantagen från skatt i Belgien, beakta dessa inkomster vid fastställandet av den skattesats som ska tillämpas vid beskattningen av de inkomster som är skattepliktiga i Belgien.

76 Denna metod gör det möjligt att säkerställa att en skattskyldigs inkomster som är undantagna från skatteplikt i hemvistmedlemsstaten ändå kan beaktas av sistnämnda stat för att regeln om progressivitet ska kunna tillämpas vid beräkningen av skattebeloppet avseende den skattskyldiga personens övriga inkomster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2014, Verest och Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

77 Härvidlag har domstolen redan slagit fast att syftet med en sådan lagstiftning är att i hemvistmedlemsstaten undvika att skattepliktiga inkomster för en skattskyldig, som äger fast egendom som är belägen i en annan medlemsstat, beskattas med en lägre skattesats än den som tillämpas på inkomster för skattskyldiga som äger jämförbar egendom i hemvistmedlemsstaten (dom av den 11 september 2014, Verest och Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 31).

78 Mot bakgrund av detta syfte ska den situation som de skattskyldiga befinner sig i vilka har förvärvat fast egendom i hemvistmedlemsstaten anses vara jämförbar med situationen för skattskyldiga som har förvärvat sådan egendom i en annan medlemsstat (dom av den 11 september 2014, Verest och Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punkt 32).

79 För det andra har den belgiska regeringen, lika lite som den hänskjutande domstolen, åberopat något tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera den skillnad i behandling mellan dessa båda kategorier av skattskyldiga personer som föreskrivs i den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet.

80 Under dessa omständigheter kan en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet inte anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, särskilt artikel 63.1 och artikel 65.1 a FEUF.

81 Mot denna bakgrund ska den femte frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 63.1 och 65.1 a FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, vars tillämpning leder till att en skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat förlorar en del av de skattefördelar som beviljats i denna medlemsstat, på grund av att den skattskyldiga personen uppbär inkomst som härrör från en lägenhet som vederbörande äger i en annan medlemsstat och som är skattepliktig i sistnämnda medlemsstat och undantagen från beskattning i den förstnämnda medlemsstaten, i enlighet med ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning.

Rättegångskostnader

82 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat vars tillämpning leder till att en skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat, vid beräkningen av sin inkomstskatt i nämnda medlemsstat, förlorar en del av de skattefördelar som denna stat beviljar, på grund av att den skattskyldiga personen uppbär lön för utövandet av yrkesverksamhet som anställd i en annan medlemsstat, som

är skattepliktig i denna andra stat och undantagen från skatteplikt i den medlemsstat i vilken vederbörande har sin hemvist i enlighet med ett bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

2) **Den omständigheten att den berörda skattskyldiga personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i hemvistmedlemsstaten saknar betydelse för svaret på den första tolkningsfrågan, eftersom denna medlemsstat kan bevilja vederbörande de aktuella skattefördelarna.**

3) **Den omständigheten att den berörda skattskyldiga personen, enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan hemviststaten och anställningsmedlemsstaten, inom ramen för beskattningen av de inkomster som han uppburit i den andra medlemsstaten, har åtnjutit de skattefördelar som föreskrivs i den statens skattelagstiftning saknar betydelse för svaret på den första tolkningsfrågan, eftersom det varken i detta avtal eller i hemvistmedlemsstatens skattelagstiftning föreskrivs att dessa skattefördelar ska beaktas, och de sistnämnda inte inbegriper vissa av dem som denna skattskyldiga person i princip har rätt till i sin hemvistmedlemsstat.**

4) **Det saknar betydelse för svaret på den första tolkningsfrågan att den berörda skattskyldiga personen i anställningsmedlemsstaten har erhållit en nedsättning av skatten med ett belopp som uppgår till minst samma belopp som de skattefördelar som vederbörande gått miste om i hemvistmedlemsstaten.**

5) **Artiklarna 63.1 och 65.1 a FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, vars tillämpning leder till att en skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat förlorar en del av de skattefördelar som beviljats i denna medlemsstat, på grund av att den skattskyldiga personen uppbär inkomst som härrör från en lägenhet som vederbörande äger i en annan medlemsstat och som är skattepliktig i sistnämnda medlemsstat och undantagen från beskattning i den förstnämnda medlemsstaten, i enlighet med ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning.**

Underskrifter