ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

12 december 2013*

„Vrijheid van vestiging — Gelijke behandeling — Inkomstenbelasting — Wettelijke regeling tot voorkoming van dubbele belasting — In andere staat dan woonstaat verkregen inkomsten — Vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud in woonstaat — Gedeeltelijke inaanmerkingneming van persoonlijke en gezinssituatie — Verlies van bepaalde belastingvoordelen in verband met persoonlijke en gezinssituatie van werknemer”

In zaak C-303/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik (België) bij beslissing van 31 mei 2012, ingekomen bij het Hof op 21 juni 2012, in de procedure

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, E. Juhász, A. Rosas (rapporteur), D. Šváby en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 april 2013,

gelet op de opmerkingen van:

— G. Imfeld en N. Garcet, vertegenwoordigd door M. Levaux en M. Gustin, advocaten,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,

— de Estse regering, vertegenwoordigd door M. Linntam als gemachtigde,

* Procestaal: Frans.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Dintilhac en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juni 2013,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 49 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen G. Imfeld en N. Garcet, een in België wonend echtpaar, en de Belgische Staat over de inaanmerkingneming, bij de berekening van hun gemeenschappelijke aanslag in België, van de door Imfeld in een andere lidstaat verkregen inkomsten die in België van belasting zijn vrijgesteld doch als grondslag dienen voor de toekenning van belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie, met als gevolg dat zij een deel verliezen van de voordelen waarop zij recht zouden hebben wanneer deze inkomsten niet in aanmerking zouden worden genomen.

Toepasselijke bepalingen

Overeenkomst van 1967

3 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 grondbelastingen, ondertekend te Brussel op 11 april 1967 (*Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1969; hierna: „overeenkomst van 1967"), bepaalt in artikel 14, met als opschrift „Vrije beroepen":

„1. Inkomsten verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat in 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 zelfstandige werkzaamheden [...] van artsen, advocaten, ingenieurs, tandartsen en accountants."

4 Artikel 23 van de overeenkomst van 1967 bepaalt met name in lid 2, punt 1, dat inkomsten afkomstig uit Duitsland die ingevolge deze overeenkomst in die Staat belastbaar zijn, in België van belasting zijn vrijgesteld. Voorts wordt in deze bepaling evenwel gepreciseerd dat deze vrijstelling niet het recht van het Koninkrijk België beperkt om met de aldus vrijgestelde inkomsten rekening te houden bij de bepaling van het tarief van zijn belastingen.

Belgisch recht

5 Artikel 126, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (*Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „WIB 1992"), bepaalt:

„§ 1. Ongeacht het huwelijksvermogensstelsel worden de andere inkomsten dan beroepsinkomsten van echtgenoten samengevoegd met de beroepsinkomsten van de echtgenoot die het meest zulke inkomsten heeft.

§ 2. De aanslag wordt op naam van beide echtgenoten gevestigd."

6 Artikel 131 WIB 1992 verleent elke belastingplichtige een belastingvrije som. Overeenkomstig artikel 132 WIB 1992 wordt die belastingvrije som verhoogd wanneer de belastingplichtige personen ten laste heeft.

7 Wanneer de aanslag op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd, wordt deze verhoging, ingevolge artikel 134, § 1, tweede alinea, WIB 1992, bij voorrang aangerekend op het inkomensdeel van de echtgenoot met de hoogste beroepsinkomsten. Aldus bepaalt artikel 134, § 1, WIB 1992:

„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 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."

9 Bovendien heeft het Koninkrijk België, naar aanleiding van het arrest van 12 december 2002, de Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819), op 12 maart 2008 circulaire nr. Ci.RH.331/575.420 vastgesteld, waarin is voorzien in een belastingvermindering voor inkomsten die bij een internationale overeenkomst zijn vrijgesteld, bovenop de vermindering bedoeld in artikel 155 WIB 1992 (hierna: „circulaire van 2008").

10 Deze circulaire bepaalt:

„1. In het Belgische belastingstelsel worden de fiscale tegemoetkomingen die verband houden met de persoonlijke toestand of de gezinstoestand van de belastingplichtige [...] zowel op de inkomsten van Belgische oorsprong als op de inkomsten van buitenlandse oorsprong toegepast. Indien de persoonlijke toestand of de gezinstoestand waarvan sprake niet in aanmerking is genomen in het buitenland, gaat een gedeelte van die tegemoetkomingen verloren.

Nederland paste een vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud toe die gelijkaardig is als die welke in België wordt gebruikt. In zijn arrest [de Groot, reeds aangehaald] heeft het Hof [...] evenwel geoordeeld dat die vrijstellingsmethode strijdig was met de reglementering inzake vrij verkeer van personen binnen de [Europese Unie].

België werd door de [Europese] Commissie [...] verzocht de Belgische fiscale bepalingen inzake de toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud [...] in overeenstemming te brengen met de verplichtingen die voortvloeien uit de artikelen 18 [EG], 39 [EG], 43 [EG] en 56 [EG] [...].

De volgende oplossing is aangenomen: in de gevallen waarin de persoonlijke toestand of de gezinstoestand van de belastingplichtige niet in aanmerking is genomen in het buitenland, zal, bovenop de in [artikel] 155 WIB 1992 vermelde vermindering, nog een belastingvermindering voor inkomsten van buitenlandse oorsprong worden verleend.

[...]

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."

Hoofdgeding

11 Imfeld, van Duitse nationaliteit, en Garcet, van Belgische nationaliteit, zijn gehuwd, hebben twee kinderen en wonen in België. Hoewel volgens de regels van nationaal recht in beginsel voor de echtgenoten een gemeenschappelijke aanslag wordt vastgesteld, hebben zij voor de aanslagjaren 2003 en 2004 elk afzonderlijk in België aangifte van hun inkomsten gedaan, zonder aan te geven dat zij gehuwd waren.

12 Imfeld, die als advocaat werkt in Duitsland, waar hij al zijn inkomsten verwerft, heeft in België aangegeven geen belastbare inkomsten en geen personen ten laste te hebben. Garcet, daarentegen, die in België werkneemster is, heeft de hypotheekrente, twee kinderen ten laste en de kosten van kinderopvang aangegeven.

13 Deze aangiften hebben geleid tot drie gedingen voor de verwijzende rechter, die aanleiding vormen voor het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing.

Gedingen betreffende aanslagjaar 2003

14 Op 5 april 2004 heeft de Belgische belastingadministratie voor aanslagjaar 2003 een aanslag uitsluitend op naam van Garcet vastgesteld.

15 Op 16 november 2004 heeft deze administratie echter vastgesteld dat Garcet niet als alleenstaande kon worden beschouwd en heeft zij bijgevolg een bericht van wijziging van aanslag verstuurd, waarin werd aangekondigd dat voor verzoekers in het hoofdgeding een gemeenschappelijke aanslag zou worden vastgesteld op basis van de door Garcet aangegeven inkomsten en de inkomsten die Imfeld als zelfstandige in Duitsland had ontvangen.

16 Bij brief van 9 december 2004 hebben verzoekers in het hoofdgeding zich niet akkoord verklaard met de aldus aangekondigde wijziging van de aanslag. Zij maakten bezwaar tegen de berekening van de verschuldigde belasting die op hun beider naam zou worden vastgesteld en verzochten om afzonderlijke berekening van de belasting, ter verzekering van de vrijheid van vestiging en van de effectieve en totale vrijstelling van de door Imfeld in Duitsland verkregen inkomsten.

17 Op 13 december 2004 heeft de belastingadministratie verzoekers in het hoofdgeding in kennis gesteld van de belastingaanslag, waarbij de door Imfeld in Duitsland verkregen inkomsten volledig waren vrijgesteld, maar bij de gemeenschappelijke aanslag rekening moest worden gehouden met de kosten van kinderopvang, de belastingvrije som en de verminderingen voor vervangingsinkomsten.

18 Op 10 februari 2005 werd voor aanslagjaar 2003 een aanslag in de belasting uitsluitend op naam van Garcet vastgesteld op basis van inkomsten die tot nul waren gebracht. Tegen deze aanslag hebben verzoekers in het hoofdgeding bezwaar gemaakt op 9 maart 2005.

19 Nadat dit bezwaar bij beslissing van de gewestelijk directeur van de dienst directe belastingen te Luik (België) van 11 juli 2005 was afgewezen, hebben verzoekers in het hoofdgeding op 29 september 2005 beroep tegen deze beslissing ingesteld bij de verwijzende rechter.

20 Op 13 oktober 2005 werd voor aanslagjaar 2003 een gemeenschappelijke aanslag op naam van verzoekers in het hoofdgeding vastgesteld en tegen deze aanslag hebben zij op 13 januari 2006 bezwaar gemaakt.

21 Nadat dit bezwaar bij beslissing van de gewestelijk directeur van de dienst directe belastingen te Luik van 7 maart 2006 was afgewezen, hebben verzoekers in het hoofdgeding op 31 maart 2006 beroep tegen deze beslissing ingesteld bij de verwijzende rechter.

Geschil betreffende aanslagjaar 2004

22 Op 24 juni 2005 werd voor aanslagjaar 2004 een gemeenschappelijke aanslag op naam van verzoekers in het hoofdgeding vastgesteld en tegen deze aanslag hebben zij op 15 september 2005 bezwaar gemaakt.

23 Nadat dit bezwaar bij beslissing van de gewestelijk directeur van de dienst directe belastingen te Luik van 19 oktober 2005 was afgewezen, hebben verzoekers in het hoofdgeding op 21 november 2005 beroep tegen deze beslissing ingesteld bij de verwijzende rechter.

Fiscale behandeling van de door Imfeld in Duitsland verkregen inkomsten

24 Imfeld werd ingevolge de overeenkomst van 1967 in Duitsland belast over zijn in deze lidstaat verkregen inkomsten. Uit zijn antwoord op de schriftelijke vraag van het Hof blijkt dat hij in de in Duitsland voldane inkomstenbelasting een voordeel voor kinderen ten laste heeft genoten in de vorm van een belastingvrije som („Freibetrag für Kinder").

25 Imfeld werd belast als alleenstaande, dat wil zeggen zonder dat hij in aanmerking kon komen voor de regeling van „Ehegattensplitting", een gemeenschappelijke aanslag waarvoor ingevolge § 1a, lid 1, punt 2, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelastingen) gehuwde en niet duurzaam gescheiden belastingplichtigen in aanmerking komen wanneer zij in Duitsland belastbaar zijn en in een andere lidstaat wonen. Blijkens de verwijzingsbeslissing en het dossier waarover het Hof beschikt, heeft de Duitse belastingdienst Imfeld het voordeel van deze fiscale regeling voor aanslagjaar 2003 geweigerd.

26 Het beroep dat Imfeld tegen deze weigering had ingesteld, is afgewezen bij vonnis van het Finanzgericht Köln (Duitsland) van 25 juli 2007 op grond dat zijn belastbaar inkomen in Duitsland minder dan 90 % van het wereldinkomen van zijn gezin bedroeg en het inkomen van zijn echtgenote meer bedroeg dan zowel de absolute grens van 12 372 EUR als de relatieve grens van 10 % van het wereldinkomen, zoals bepaald in de Duitse belastingwetgeving. Het Finanzgericht Köln heeft met name benadrukt dat het Hof deze grenzen reeds had bekrachtigd in zijn arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 32).

27 Het hoger beroep dat verzoeker in het hoofdgeding tegen dat vonnis had ingesteld, is verworpen bij arrest van het Bundesfinanzhof (Duitsland) van 17 december 2007.

Analyse van de verwijzende rechter en prejudiciële vraag

28 De verwijzende rechter merkt op dat de gezamenlijke inkohiering van Imfeld en Garcet overeenkomstig de wet is. Ingevolge artikel 126, § 1, WIB 1992 is voor de echtgenoten een gemeenschappelijke aanslag vastgesteld en is de aanslag op naam van beide verzoekers in het hoofdgeding vastgesteld. Overeenkomstig artikel 134, § 1, tweede alinea, WIB 1992 is de in artikel 132, 3°, WIB 1992 bedoelde verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste „bij voorrang aangerekend op het inkomensdeel van de echtgenoot met het hoogste beroepsinkomen", in casu het inkomensdeel van Imfeld.

29 De verwijzende rechter vraagt zich af of de berekeningswijze van de Belgische belasting in overeenstemming met het Unierecht is. De vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud heeft naar zijn oordeel tot gevolg dat belastingplichtigen zoals verzoekers in het hoofdgeding een gedeelte van de belastingvrije sommen waarop zij wegens hun persoonlijke en gezinssituatie recht hebben, verliezen doordat zij bij voorrang worden aangerekend op het inkomensdeel van de echtgenoot met het hoogste inkomen, ook al zijn zij vrijgesteld krachtens een internationale overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting. De gecombineerde toepassing van de artikelen 155 en 134, § 1, WIB 1992 in een grensoverschrijdende situatie als die van verzoekers in het hoofdgeding lijkt volgens hem aldus afbreuk te kunnen doen aan het Unierecht.

30 Daarop heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, na voeging van de verschillende gedingen die verzoekers in het hoofdgeding hadden aangespannen, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staat artikel 39 [EG, thans artikel 45 VWEU] eraan in de weg dat de Belgische belastingregeling, meer bepaald artikel 155 [WIB 1992] en artikel [134, § 1, tweede alinea, WIB 1992], ongeacht of de [circulaire 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?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Opmerkingen vooraf

31 De verwijzende rechter verzoekt het Hof in wezen uitspraak te doen over de verenigbaarheid met het Unierecht van de fiscale behandeling in een lidstaat, in casu het Koninkrijk België, van de inkomsten van een in deze lidstaat wonend echtpaar, waarvan de ene echtgenoot inkomsten in deze staat verkrijgt terwijl de andere echtgenoot een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefent in een andere lidstaat, in casu de Bondsrepubliek Duitsland, waar hij zijn volledig inkomen verwerft, dat het grootste deel van het gezinsinkomen vormt, in Duitsland belastbaar is en in België vrijgesteld is krachtens een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting.

32 Hoewel het in het hoofdgeding gaat om twee belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen, namelijk de aftrek voor de kosten van kinderopvang en de toekenning van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, doelt de verwijzende rechter in zijn vraag meer bepaald op „de belastingvrije som wegens verzoekers gezinstoestand" onder verwijzing naar de berekeningswijze van artikel 134, § 1, tweede alinea, WIB 1992.

33 Door deze woorden te gebruiken doelt de verwijzende rechter op het belastingvoordeel dat bestaat in de in artikel 132 WIB 1992 bedoelde toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste. Dat belastingvoordeel wordt naar Belgisch recht toegekend aan het echtpaar in zijn geheel en wegens de in artikel 134 WIB 1992 beschreven berekeningswijze, waarbij deze toeslag wordt aangerekend op het belastbaar inkomen van de echtgenoot met het hoogste inkomen, wordt dat voordeel, in een situatie als die van verzoekers in het hoofdgeding, verminderd of in mindere mate toegekend dan wanneer zij beiden in België inkomsten zouden verkrijgen en Garcet, in plaats van Imfeld, het hoogste inkomen zou hebben.

34 De aftrekbaarheid van de kosten van kinderopvang behoort dus niet tot de voordelen waarover de verwijzende rechter het in zijn vraag heeft. Zoals de Belgische regering ter terechtzitting heeft bevestigd, worden bij de berekening van de aftrek van de kosten van kinderopvang andere regels gevolgd, want deze aftrekpost wordt toegekend naar verhouding van de inkomsten van elke echtgenoot. In casu heeft Garcet een aftrek voor de kosten van kinderopvang gekregen naar verhouding van het aandeel van haar inkomsten in het totale inkomen van het echtpaar.

Vrijheid van toepassing op de situatie van verzoekers in het hoofdgeding

35 De verwijzende rechter refereert in zijn vraag aan artikel 39 EG (thans artikel 45 VWEU) inzake het vrije verkeer van werknemers, maar hij vermeldt in de uitleg die hij in zijn verwijzingsbeslissing geeft, ook herhaaldelijk de vrijheid van vestiging.

36 Imfeld, die Duits staatsburger is en in België woont, werkt in Duitsland als zelfstandig advocaat. De bepaling van de overeenkomst van 1967 die de verwijzende rechter uitdrukkelijk aanhaalt als de bepaling die van toepassing is op het hoofdgeding, betreft de vrije beroepen en de zelfstandige werkzaamheden van soortgelijke aard.

37 Bijgevolg valt Imfelds situatie niet onder het vrije verkeer van werknemers, maar onder de vrijheid van vestiging, die voor de burgers van de Unie de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst omvat (zie met name arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 40).

38 Het Hof heeft meermaals geoordeeld dat, zelfs indien de verwijzende rechter zijn verzoek om een prejudiciële beslissing beperkt tot de uitlegging van het vrije verkeer van werknemers, deze omstandigheid niet belet dat het Hof de nationale rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie verschaft die nuttig kunnen zijn met het oog op een beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of er in zijn vraag naar wordt verwezen (zie in die zin met name arresten van 21 april 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 29, en 23 april 2009, Rüffler, C-544/07, Jurispr. blz. I-3389, punt 57).

39 De vraag dient bijgevolg aldus te worden opgevat dat zij ziet op artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU).

Beantwoording van de vraag

40 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in die staat woont en zowel in die staat inkomsten verwerft als in een andere lidstaat, waarin een van de echtgenoten als alleenstaande wordt belast over zijn beroepsinkomsten en niet alle belastingvoordelen in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie kan verkrijgen, een bepaald belastingvoordeel wordt ontzegd als gevolg van de wijze van aanrekening ervan, terwijl dit echtpaar daarop wel recht zou hebben indien beide echtgenoten al hun inkomsten of het grootste deel ervan in hun woonstaat zouden verkrijgen.

Bestaan van een beperking van de vrijheid van vestiging

41 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de lidstaten, bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen door de Unie, bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van inkomsten en vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belasting te voorkomen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen tot voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (zie met name 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).

42 Deze verdeling van de heffingsbevoegdheid betekent echter niet dat de lidstaten maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer. Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen tot voorkoming van dubbele belasting aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de regels van Unierecht (reeds aangehaalde arresten de Groot, punt 94; Renneberg, punten 50 en 51, en Beker, punten 33 en 34).

43 Tevens zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het in beginsel de woonstaat is die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden belastingvoordelen moet toekennen, omdat deze lidstaat, behoudens uitzondering, de persoonlijke draagkracht van deze belastingplichtige het best kan beoordelen aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en

vermogensrechtelijke belangen heeft (zie met name arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 32; 16 mei 2000, Zurstrassen, C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 21, en arrest Beker, reeds aangehaald, punt 43).

44 De verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen rust slechts op de werkstaat wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen uit een aldaar uitgeoefende activiteit geheel of nagenoeg geheel aldaar ontvangt en in zijn woonstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat laatstbedoelde staat hem niet de voordelen kan toekennen die uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien (zie met name reeds aangehaalde arresten Schumacker, punt 36; Gschwind, punt 27; Zurstrassen, punten 21-23, en de Groot, punt 89).

45 In het licht van deze beginselen moet thans worden onderzocht of de toepassing van de Belgische regeling op een situatie als die in het hoofdgeding verenigbaar is met de vrijheid van vestiging.

46 In casu werden verzoekers in het hoofdgeding gezamenlijk belast over hun inkomsten in België, hun woonstaat, waarbij de door Imfeld in Duitsland verworven inkomsten waren vrijgesteld, en ingevolge de overeenkomst van 1967 is Imfeld individueel belast over de inkomsten die hij heeft verkregen in Duitsland, zijn werkstaat.

47 Zowel in Duitsland als in België is, minstens gedeeltelijk, rekening gehouden met hun persoonlijke en gezinssituatie. Ingevolge de Duitse belastingwetgeving heeft Imfeld aanspraak kunnen maken op een belastingvrijstelling wegens kinderen ten laste („Freibetrag für Kinder”), zonder dat hij evenwel in aanmerking kon komen voor de regeling van „Ehegattensplitting”.

48 Overeenkomstig de Belgische belastingwetgeving heeft het echtpaar van verzoekers in het hoofdgeding in beginsel recht op een toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste. Dat recht heeft het echtpaar echter niet daadwerkelijk genoten. De toeslag op de belastingvrije som werd immers aangerekend op de door Imfeld in Duitsland verkregen inkomsten, aangezien zijn inkomsten het grootste inkomensdeel van het echtpaar vormden. Vervolgens werden deze inkomsten echter uit de belastbare grondslag verwijderd, aangezien zij ingevolge de overeenkomst van 1967 waren vrijgesteld, zodat uiteindelijk geen enkel deel van het inkomen specifiek wegens de toeslag voor kinderen ten laste belastingvrij was.

49 Bijgevolg is een belastingregeling als die in het hoofdgeding, en meer bepaald de gecombineerde toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud van artikel 155 WIB 1992 en van de in artikel 134 WIB 1992 vastgelegde wijze van aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, in het nadeel van echtparen die in een situatie als verzoekers in het hoofdgeding verkeren, met als kenmerk dat het grootste deel van het inkomen wordt verworven in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België, in vergelijking met echtparen die hun volledig inkomen of het grootste deel ervan in België verwerven.

50 Verzoekers in het hoofdgeding zijn als echtpaar benadeeld aangezien zij niet in aanmerking konden komen voor het belastingvoordeel dat ontstaat door toepassing van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste waarop zij recht zouden hebben gehad indien zij al hun inkomsten in België hadden ontvangen of althans indien het door Garcet in België verkregen inkomen groter was geweest dan het inkomen van haar echtgenoot in Duitsland.

51 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling doet dus een verschil in fiscale behandeling ontstaan tussen echtparen van Unieburgers die op het grondgebied van het Koninkrijk België wonen, naargelang van de herkomst en de omvang van hun inkomsten, en dit verschil kan hen ontmoedigen om de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden, inzonderheid de vrijheid van vestiging, uit te oefenen (zie in die zin arrest Beker, reeds aangehaald, punt 52).

52 Deze regeling kan aldus burgers van deze lidstaat ervan afschrikken hun recht op vrije vestiging uit te oefenen door in een andere lidstaat een economische activiteit uit te oefenen terwijl zij in eerstgenoemde staat blijven wonen (zie met name arresten van 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punten 28 en 29, en 19 november 2009, Filipiak, C-314/08, Jurispr. blz. I-11049, punt 60).

53 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.

54 Bovendien wordt in de Belgische belastingregeling geen rekening gehouden met grensoverschrijdende situaties als die in het hoofdgeding en het is dus niet mogelijk de negatieve gevolgen op te vangen die deze regeling kan hebben op de uitoefening van de door het Verdrag aan de Unieburgers gewaarborgde vrijheden.

55 Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft benadrukt, strekt de regel om de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste aan te rekenen op het grootste inkomensdeel van het echtpaar in beginsel ertoe het voordeel te maximaliseren voor het echtpaar als geheel, daaronder begrepen de echtgenoot met de laagste inkomsten. Omdat de aanslagvoet progressief is, is toekenning van de toeslag aan de echtgenoot met de hoogste inkomsten voor het echtpaar voordeliger dan een gelijke of zelfs een evenredige verdeling. Wanneer deze regel wordt toegepast in een grensoverschrijdende situatie als die in het hoofdgeding, ontstaat onder bepaalde omstandigheden paradoxalerwijs precies het omgekeerde effect, zoals in casu wanneer de echtgenoot met de hoogste inkomsten zijn volledig inkomen in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België verwerft.

56 Anders dan de Belgische regering stelt, is de daarmee vastgestelde beperking van de vrijheid van vestiging niet het noodzakelijke gevolg van de dispariteiten tussen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regelingen.

57 Het echtpaar dat verzoekers in het hoofdgeding vormen, heeft immers een deel van de vrijstellingen waarin is voorzien voor ingezeten echtparen, niet ontvangen als gevolg van het feit dat een van de echtgenoten zijn vrijheid van vestiging heeft uitgeoefend, en van de wijze waarop volgens de Belgische belastingregeling de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste wordt aangerekend (zie in die zin arrest de Groot, reeds aangehaald, punt 87).

58 De Belgische regering kan evenmin stellen dat de in het hoofgeding aan de orde zijnde belastingregeling geen beperking van de vrijheid van vestiging vormt omdat Imfelds belastingsituatie geenszins is verslechterd doordat hij zijn recht op vestiging heeft uitgeoefend, aangezien, ten eerste, hij in Duitsland geen hogere belasting heeft hoeven betalen dan hij zou hebben moeten doen in België en, ten tweede, zijn persoonlijke en gezinssituatie in Duitsland in aanmerking is genomen zodat het Koninkrijk België van iedere verplichting dienaangaande zou zijn ontslagen.

59 Zoals blijkt uit de uiteenzetting van de feiten in het hoofdgeding, werd voor Imfeld in casu weliswaar in Duitsland ten dele rekening gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie via toekenning van een belastingvrijstelling voor kinderen ten laste („Freibetrag für Kinder”).

60 Toch kan niet worden aangenomen dat toekenning van dat belastingvoordeel in Duitsland het verlies kan compenseren van het belastingvoordeel dat verzoekers in het hoofdgeding in België hebben geleden.

61 Een lidstaat kan zich immers niet beroepen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal wordt toegekend door een andere lidstaat, in casu de lidstaat waar Imfeld werkt en zijn volledig inkomen verwerft, teneinde te ontkomen aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het Verdrag,

inzonderheid de Verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging (zie in die zin 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, en Arens-Sikken, C-43/07, Jurispr. blz. I-6887, punt 66).

62 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling biedt echtparen een belastingvoordeel, met name in de vorm van een toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, die wordt aangerekend op de inkomsten van de echtgenoot met het hoogste inkomen zonder dat op welke wijze ook ermee rekening wordt gehouden dat deze echtgenoot als gevolg van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden mogelijk individueel geen inkomsten in België verwerft, hetgeen rechtstreeks en automatisch tot gevolg heeft dat het echtpaar alsdan dit voordeel helemaal verliest. Los van de wijze waarop Imfeld in Duitsland wordt belast, is het het automatisme van dit verlies dat afbreuk doet aan de vrijheid van vestiging.

63 De omstandigheid dat in het hoofdgeding in Duitsland ten dele rekening is gehouden met Imfelds persoonlijke en gezinssituatie bij zijn aanslag als alleenstaande en dat Imfeld daar dus een belastingvoordeel heeft genoten, kan de Belgische regering bijgevolg niet aanvoeren ten bewijze dat geen sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging.

Rechtvaardigingsgronden voor de beperking van de vrijheid van vestiging

64 Volgens vaste rechtspraak is een maatregel die mogelijkerwijs de in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging beperkt, slechts toelaatbaar wanneer hij een met het Verdrag verenigbaar wettig doel nastreeft en gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de toepassing van de betrokken maatregel geschikt zijn om de verwezenlijking van de nagestreefde doelstelling te verzekeren en mag deze niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van deze doelstelling noodzakelijk is (zie met name arrest de Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 49; arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 35, en 21 januari 2010, SGI, C-311/08, Jurispr. blz. I-487, punt 56).

65 De Belgische regering stelt dat ook al zou de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling een beperking van de vrijheid van vestiging vormen, deze beperking in elk geval gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven.

66 Deze regering leidt uit de reeds aangehaalde arresten Schumacker en de Groot met name af dat er een onderling verband bestaat tussen de belasting van inkomsten en de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie, in die zin dat deze situatie in de woonstaat slechts in aanmerking moet worden genomen wanneer in deze staat belastbare inkomsten zijn verworven. De Belgische regering benadrukt dat de overeenkomst van 1967 bepaalt dat de in de werkstaat ontvangen inkomsten zijn vrijgesteld in de woonstaat. Een vrijstellingsregeling bestaat er nu precies in dat de belastinggrondslag tot nul wordt herleid en aftrekken worden verhinderd, ongeacht of zij verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

67 Volgens de Belgische regering zou verder gaan dan niet-belasting door aan een andere belastingplichtige de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie over te dragen, indruisen tegen de eisen van het Unierecht zoals door het Hof uitgelegd in het reeds aangehaalde arrest de Groot, waaruit alleen blijkt dat de voordelen volledig moeten worden toegekend en volledig van het belastbaar inkomen aftrekbaar moeten zijn. Wanneer de voordelen aan de echtgenoot worden overgedragen, zou dit erop neerkomen dat afbreuk wordt gedaan aan het recht van het Koninkrijk België om zijn heffingsbevoegdheid uit te oefenen over de door deze echtgenoot op zijn grondgebied uitgeoefende activiteiten.

68 Dienaangaande zij opgemerkt dat de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten weliswaar een dwingende reden van algemeen belang kan vormen waarmee een beperking van een recht op vrij verkeer binnen de Unie kan worden gerechtvaardigd (arrest Beker, reeds aangehaald, punt 56).

69 Toch heeft het Hof reeds geoordeeld dat deze rechtvaardigingsgrond niet door de woonstaat van een belastingplichtige kan worden aangevoerd om te ontkomen aan de verantwoordelijkheid – die in beginsel op de woonstaat rust – om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen die de belastingplichtige toekomen, tenzij deze staat bij overeenkomst ontheven is van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in een andere lidstaat uitoefenen, geheel voor zijn rekening te nemen, of 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 staten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven (zie in die zin reeds aangehaalde arresten de Groot, punten 99 en 100, en Beker, punt 56).

70 In deze context heeft het Hof in punt 101 van het reeds aangehaalde arrest de Groot gepreciseerd dat methoden tot voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, de belastingplichtigen van de betrokken staten echter wel ervan moeten verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale belastingstelsels bestaande disparitеiten.

71 Deze overwegingen gelden ook voor de situatie van het echtpaar dat verzoekers in het hoofdgeding vormen.

72 De overeenkomst van 1967 legt de werkstaat geen enkele verplichting op om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen die wonen in de andere lidstaat die partij bij deze overeenkomst is.

73 Bovendien wordt in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling geen onderling verband gelegd tussen de belastingvoordelen die worden toegekend aan de ingezetenen van de betrokken lidstaat, en de belastingvoordelen die zij kunnen krijgen wanneer zij in een andere lidstaat worden belast. Verzoekers in het hoofdgeding hebben de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste niet kunnen krijgen, niet omdat zij een gelijkwaardig voordeel in Duitsland hadden gekregen, maar enkel omdat dit voordeel wordt geneutraliseerd door de wijze van aanrekening ervan.

74 De Belgische regering merkt in dit verband trouwens op dat de circulaire van 2008, die moet worden opgevat als een regeling waardoor een dergelijk onderling verband wordt gelegd, niet van toepassing is op Imfelds situatie.

75 Hoe dan ook, de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven kan derhalve als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard met name wanneer de betrokken regeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied worden uitgeoefend (zie in die zin arresten van 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 42 en 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 54; arresten SGI, reeds aangehaald, punt 60, en Beker, reeds aangehaald, punt 57).

76 In casu wordt evenwel aan dit recht geen afbreuk gedaan wanneer het Koninkrijk België verzoekers in het hoofdgeding integraal het voordeel van aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie zou toekennen. Op deze wijze doet deze lidstaat geen afstand van een deel van zijn belastingbevoegdheid in het voordeel van andere lidstaten. Zoals de Commissie benadrukt, raakt het verlies van het aan het echtpaar toegekende voordeel in casu een echtgenoot die aan de Belgische belasting onderworpen blijft. De voor het echtpaar restrictieve gevolgen schuilen niet in een ongunstige behandeling van het belastingvrije inkomen van Imfeld, maar in een ongunstige behandeling van het inkomen van zijn echtgenote, Garcet, dat zij uitsluitend in België heeft verworven en dat onbeperkt aan de Belgische belasting is onderworpen, zonder dat zij de betrokken belastingvoordelen geniet.

77 De Estse regering is trouwens van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Belgische belastingregeling tot doel heeft te voorkomen dat de persoonlijke en 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 uit dat oogpunt dat het Hof heeft erkend dat lidstaten een dubbele verliesaftrek kunnen verhinderen en zij verwijst in dit verband naar punt 47 van het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer.

78 Zoals de advocaat-generaal in punt 82 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou, gesteld dat de verschillende belastingvoordelen die respectievelijk door de twee betrokken lidstaten worden toegekend, vergelijkbaar zijn en kan worden geconcludeerd dat verzoekers in het hoofdgeding inderdaad dubbel voordeel hebben genoten, deze omstandigheid in elk geval enkel het resultaat zijn van de parallelle toepassing van de Duitse en de Belgische belastingregeling, zoals tussen beide lidstaten is overeengekomen in de overeenkomst van 1967.

79 Het staat de betrokken lidstaten daarentegen vrij om rekening te houden met belastingvoordelen die een andere heffingsstaat eventueel toekent, mits – zoals blijkt uit punt 70 van het onderhavige arrest – de belastingplichtige wordt verzekerd, los van de wijze waarop deze lidstaten deze verplichting onderling verdelen, dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.

80 Bijgevolg dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 49 VWEU aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in die staat woont en zowel in die staat als in een andere lidstaat inkomsten verwerft, daadwerkelijk een bepaald belastingvoordeel verliest als gevolg van de wijze waarop dit voordeel wordt aangerekend, terwijl dit echtpaar dat voordeel wel zou krijgen indien de echtgenoot met de hoogste inkomsten niet zijn volledig inkomen in een andere lidstaat zou verwerven.

Kosten

81 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 49 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in die staat woont en zowel in die staat als in een andere lidstaat inkomsten verwerft, daadwerkelijk een bepaald belastingvoordeel verliest als gevolg van

de wijze waarop dit voordeel wordt aangerekend, terwijl dit echtpaar dat voordeel wel zou krijgen indien de echtgenoot met de hoogste inkomsten niet zijn volledig inkomen in een andere lidstaat zou verwerven.

ondertekeningen