Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 12 december 2013*

”Etableringsfrihet — Likabehandling — Inkomstskatt — Lagstiftning för undvikande av dubbelbeskattning — Inkomst som uppburits i en annan stat än hemviststaten — Undantagandemetod med progressionsförbehåll — Delvis beaktande av de personliga förhållandena och familjesituationen — Förlust av vissa skattefördelar kopplade till arbetstagarens personliga förhållanden och familjesituation”

I mål C-303/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal de première instance de Liège (Belgien) genom beslut av den 31 maj 2012, som inkom till domstolen den 21 juni 2012, i målet

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, A. Rosas (referent), D. Šváby och C. Vajda,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 april 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Guido Imfeld och Nathalie Garcet, genom M. Levaux och M. Gustin, avocats,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

— Estlands regering, genom M. Linntam, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

— Europeiska kommissionen, genom F. Dintilhac och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 juni 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan makarna Guido Imfeld och Nathalie Garcet, med hemvist i Belgien, och, å andra sidan, État belge (belgiska staten), angående beaktande, vid beräkningen av deras skatt vid sambeskattning i Belgien, av den inkomst som Guido Imfeld uppburit i en annan medlemsstat och som är undantagen från skatt i Belgien, men som dock inkluderas i underlaget för beviljande av skattefördelar baserade på den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation, vilket leder till att makarna går miste om en del av de fördelar som de skulle ha haft rätt till om någon sådan inkludering inte skett.

Tillämpliga bestämmelser

1967 års avtal

3 I artikel 14, med rubriken ”Fritt yrke”, i avtalet mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning och reglering av vissa andra frågor beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, samt närings- och fastighetsskatt, undertecknat i Bryssel den 11 april 1967 (*Moniteur belge* av den 30 juli 1969) (nedan kallat 1967 års avtal), föreskrivs följande:

”1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande, för att utöva verksamheten. Om han har sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.

2. Uttrycket ’fritt yrke’ inbegriper särskilt … sådan självständig verksamhet som läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.”

4 I andra stycket punkt 1 i artikel 23 i 1967 års avtal, föreskrivs bland annat att inkomster som härrör från Tyskland och som beskattas i denna stat i enlighet med nämnda avtal ska undantas från beskattning i Belgien. I samma bestämmelse anges emellertid att detta undantag inte begränsar Konungariket Belgiens rätt att vid fastställelsen av skattesatser beakta de inkomster som därigenom undantagits från beskattning.

Belgisk rätt

5 I artikel 126.1 och 126.2 i 1992 års lag om inkomstskatt (*Moniteur belge* av den 30 juli 1992), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad CIR 1992), föreskrivs följande:

”1. Oavsett makarnas förmögenhetsförhållanden ska annan inkomst än inkomst av tjänst för dem läggas samman med inkomst av tjänst för den av dem som redovisar den högsta tjänsteinkomsten.

2. Makarna sambeskattas för sina inkomster.”

6 Enligt artikel 131 CIR 1992 har varje skattskyldig person rätt till ett grundavdrag. Enligt artikel 132 CIR 1992 höjs grundavdraget när den skattskyldige är underhållsskyldig.

7 Vid sambeskattning för makarna tillämpas enligt artikel 134.1 andra stycket CIR 1992 denna höjning i första hand på den del av inkomsten som är hänförlig till maken med den högsta inkomsten av tjänst. I artikel 134.1 CIR 1992 föreskrivs således följande:

”Grundavdraget fastställs för varje skattskyldig för sig och inbegriper det totala, eventuellt höjda, grundbeloppet och de tillägg som anges i artiklarna 132 och 133.

Vid sambeskattning ska de tillägg som anges i artikel 132 tillgodoräknas den av de skatteskyldigas inkomster som utgör den högsta skattepliktiga inkomsten. …”

8 I artikel 155 CIR 1992 föreskrivs följande:

”De inkomster som är undantagna från skatt i enlighet med internationella avtal för undvikande av dubbelbeskattning ska beaktas vid fastställelsen av skatten, men skatten ska minskas proportionerligt i förhållande till den del av den totala inkomsten som undantagits från skatt.

Detsamma gäller avseende

— inkomster som är undantagna från skatt med stöd av andra internationella fördrag eller överenskommelser, under förutsättning att dessa innehåller en klausul om progressionsförbehåll,

…

Vid sambeskattning ska minskningen av skatten beräknas för varje skattskyldig för sig på grundval av vederbörandes totala nettoinkomst.”

9 Vidare har Konungariket Belgien, för att rätta sig efter domstolens dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), antagit cirkulär nr Ci.RH.331/575.420 av den 12 mars 2008 (nedan kallat 2008 års cirkulär) i vilket det föreskrivs en minskning av skatten för inkomster som är undantagna från skatt enligt ett internationellt avtal, utöver den minskning som föreskrivs i artikel 155 CIR 1992.

10 I detta cirkulär föreskrivs följande:

”1. I det belgiska skattesystemet tillämpas de skattefördelar som är kopplade till den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation … såväl på belgisk inkomst som på utländsk inkomst. Om de personliga förhållandena eller familjesituationen inte har beaktats i utlandet, går en del av dessa fördelar förlorade.

Nederländerna tillämpar en undantagandemetod med progressionsförbehåll som är analog med den metod som tillämpas i Belgien. I sin dom [i målet de Groot] slog emellertid [domstolen] fast att detta förfaringssätt strider mot lagstiftningen om fri rörlighet för personer inom [Europeiska unionen].

Europeiska kommissionen har uppmanat Belgien att anpassa de belgiska skattebestämmelserna om tillämpning av undantagandemetoden med progressionsförbehåll … så att de överensstämmer med skyldigheterna enligt artiklarna 18 [EG], 39 [EG], 43 [EG] och 56 EG …

Följande lösning har valts. För det fall den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation inte har beaktats i utlandet, minskas skatten på inkomst från utlandet ytterligare i förhållande till den minskning som föreskrivs i artikel 155 CIR [1992].

…

3. En extra minskning för inkomster som är undantagna från skatt enligt avtal kan medges endast om följande villkor är uppfyllda:

   — Den skattskyldige har uppburit inkomster som är undantagna från skatt enligt avtal i en eller flera medlemsstater i [Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)].

   — Den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation har inte tagits i beaktande vid beräkningen av den skatt som ska erläggas i ifrågavarande stater på inkomster som är undantagna från skatt i Belgien.

   — Den skattskyldige har i Belgien inte i full utsträckning kunnat åtnjuta de skattefördelar som är kopplade till hans personliga förhållanden och familjesituation.

   — Den skatt som ska erläggas i Belgien, ökad med den skatt som ska erläggas i utlandet, är högre än den skatt som skulle ha erlagts om inkomsterna uteslutande härrört från en källa i Belgien och skatten på dessa hade varit att erlägga i Belgien.

4. En skattskyldig som gör anspråk på extra minskning ska visa att han eller hon uppfyller de nödvändiga villkoren.”

Målen vid den nationella domstolen

11 Guido Imfeld, som är tysk medborgare, och Nathalie Garcet, som är belgisk medborgare, är gifta, har två barn och har hemvist i Belgien. Även om makarna enligt nationell rätt i princip ska sambeskattas, upprättade de för beskattningsåren 2003 och 2004 var sin självdeklaration i Belgien utan att ange att de var gifta.

12 Guido Imfeld, som arbetar som advokat i Tyskland, där han uppbär hela sin inkomst, uppgav i Belgien inte att han hade haft någon skattepliktig inkomst och inte heller någon underhållsskyldighet. Nathalie Garcet, som innehar en anställning i Belgien, deklarerade däremot bolåneräntor och att hon hade två barn att försörja samt kostnader för barnomsorg.

13 Nämnda deklarationer gav upphov till tre mål vid den hänskjutande domstolen, vilka ligger till grund för förevarande begäran om förhandsavgörande.

Mål avseende 2003 års taxering

14 Den 5 april 2004 beslutade den belgiska skattemyndigheten först att för beskattningsåret 2003 särbeskatta Nathalie Garcet med avseende på den av henne deklarerade inkomsten.

15 Den 16 november 2004 konstaterade denna myndighet emellertid att Nathalie Garcet inte kunde anses vara ogift och meddelade därför i omprövningsbeslut att klagandena i det nationella målet skulle sambeskattas varvid en ny skatt att betala fastställdes på grundval av Nathalie Garcets deklarerade inkomst och den inkomst av självständig verksamhet som Guido Imfeld hade uppburit i Tyskland.

16 I skrivelse av den 9 december 2004 begärde klagandena i det nationella målet omprövning av den meddelade höjningen, varvid de bestred sambeskattningen och yrkade att de skulle särbeskattas, för säkerställande av etableringsfriheten och garanterande av att Guido Imfelds inkomster från Tyskland verkligen helt undantogs från skatt.

17 I beslut av den 13 december 2004 meddelade skattemyndigheten att Guido Imfelds inkomst i Tyskland helt skulle undantas från skatt, men att det vid sambeskattningen skulle tas hänsyn till kostnaderna för barnomsorg, grundavdraget och till sänkning för ersättningsinkomst.

18 I beslut av den 10 februari 2005 särbeskattades Nathalie Garcet med avseende på beskattningsåret 2003 för inkomst som beräknades till 0 euro. Klagandena i det nationella målet begärde omprövning av detta beslut i skrivelse av den 9 mars 2005.

19 I omprövningsbeslut den 11 juli 2005 valde direktören vid regionkontoret för direkta skatter i Liège (Belgien) att inte ändra det omprövade beslutet. Klagandena i det nationella målet överklagade detta omprövningsbeslut den 29 september 2005 till den hänskjutande domstolen.

20 I beslut av den 13 oktober 2005 sambeskattades klagandena i de nationella målen med avseende på beskattningsåret 2003, varpå de begärde omprövning av detta beslut den 13 januari 2006.

21 Direktören vid regionkontoret för direkta skatter i Liège beslutade vid omprövning den 7 mars 2006 att inte ändra det grundläggande beslutet. Klagandena i det nationella målet överklagade detta beslut den 31 mars 2006 till den hänskjutande domstolen.

Tvisten avseende taxeringen för beskattningsåret 2004

22 I beslut av den 24 juni 2005 sambeskattades klagandena i det nationella målet med avseende på taxeringen för beskattningsåret 2004. De begärde omprövning av detta beslut den 15 september 2005.

23 Direktören vid regionkontoret för direkta skatter i Liège beslutade vid omprövning den 19 oktober 2005 att inte ändra det grundläggande beslutet. Klagandena i det nationella målet överklagade detta beslut den 21 november 2005 till den hänskjutande domstolen.

Den skattemässiga behandlingen av inkomst som Guido Imfeld uppburit i Tyskland

24 Guido Imfeld beskattades med tillämpning av 1967 års avtal i Tyskland för den inkomst han uppbar i den medlemsstaten. Av hans svar på domstolens skriftliga fråga till honom framgår att han inom ramen för den inkomstskatt han erlagt i Tyskland åtnjutit en skattefördel för underhållsberättigade barn i form av ett grundavdrag (”Freibetrag für Kinder”).

25 Guido Imfeld särbeskattades, vilket innebar att han inte kunde utnyttja systemet med ”Ehegattensplitting” vilket innebär sambeskattning av sammanlevande makar som är skattskyldiga i Tyskland men som har hemvist i en annan medlemsstat enligt 1a § första stycket punkt 2 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz). Av beslutet om hänskjutande och de handlingar i målet som domstolen förfogar över, framgår att skattemyndigheterna nekade Guido Imfeld en tillämpning av detta system vid taxeringen för beskattningsåret 2003.

26 Guido Imfeld överklagade detta negativa beslut till Finanzgericht Köln (Tyskland) som avslog överklagandet den 25 juli 2007, med hänvisning till att hans skattepliktiga inkomst i Tyskland understeg 90 procent av den totala inkomsten för hans hushåll, och till att hans makas inkomst översteg såväl den absoluta tröskeln på 12 372 euro som den relativa tröskeln på 10 procent av den

världsvida inkomsten, vilka föreskrevs i den tyska skattelagstiftningen. Finanzgericht Köln betonade bland annat att EU-domstolen hade godtagit dessa trösklar i sin dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkt 32.

27 Klaganden i det nationella målet överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Tyskland), som avslog överklagandet den 17 december 2007.

Den hänskjutande domstolens bedömning och tolkningsfrågan

28 Den hänskjutande domstolen har påpekat att sambeskattningen av Guido Imfeld och Nathalie Garcet har skett i enlighet med gällande rätt. Makarna har sambeskattats med stöd av artikel 126.1 CIR 1992 och skatten att betala har fastställts för båda makarna. Med tillämpning av artikel 134.1 andra stycket CIR 1992 tillgodoräknades den i artikel 132.3 CIR 1992 föreskrivna höjningen av grundavdraget för underhållsberättigade barn ”i första hand den andel av inkomsten som uppburits av den av makarna som uppbär den högsta inkomsten av tjänst”, vilket i förevarande fall var Guido Imfelds inkomst.

29 Nämnda domstol fann det vara oklart huruvida beräkningen av den belgiska skatten är förenlig med unionsrätten. Undantagande med progressionsförbehåll leder till att sådana skattskyldiga som klagandena i det nationella målet delvis går miste om det grundavdrag som deras personliga förhållanden och familjesituation ger rätt till, på grund av att dessa i första hand tillgodoräknas den andel av inkomsten som hänför sig till maken med den högsta inkomsten, även om de undantagits från skatt med stöd av ett internationellt avtal om undvikande av dubbelbeskattning. En tillämpning av artiklarna 155 och 134.1 CIR 1992 på en gränsöverskridande situation såsom den i vilken klagandena i det nationella målet befinner sig, förefaller för den hänskjutande domstolen således kunna innebära ett åsidosättande av unionsrätten.

30 Mot bakgrund av dessa omständigheter beslutade Tribunal de première instance de Liège att förena de olika mål som anhängiggjorts vid den domstolen, och att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artikel 39 [EG] hinder för att de belgiska skattebestämmelserna i artikel 155 [CIR 1992] och i [artikel 134.1 andra stycket CIR 1992] – och detta oavsett om [2008 års cirkulär] tillämpas eller ej – får till följd att klagandens inkomst av tjänst i Tyskland, som undantagits från skatt med tillämpning av artikel [14] i [1967 års avtal], inkluderas i beräkningen av den belgiska skatten och utgör underlag för beviljandet av skattefördelar som föreskrivs i [CIR 1992] och att sådana förmåner som grundavdraget med anledning av klagandens familjesituation minskas eller beviljas i mindre omfattning än om båda klagandena uppbar inkomst i Belgien och om hustrun i stället för mannen hade haft den högsta inkomsten, när han i Tyskland särbeskattas för sin inkomst av tjänst och inte kan erhålla alla de skattefördelar som är kopplade till hans personliga förhållanden och familjesituation, vilka den tyska skatteförvaltningen endast delvis beaktar?”

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande anmärkningar

31 Den hänskjutande domstolen har bett domstolen besvara frågan avseende förenligheten med unionsrätten när det gäller beskattning som en medlemsstat, i förevarande fall Konungariket Belgien, uteslutande tillämpar på inkomst för makar med hemvist i den medlemsstaten, där den ena maken uppbär inkomst i nämnda medlemsstat medan den andra maken bedriver självständig yrkesverksamhet i en annan medlemsstat, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, där han

uppbär hela sin inkomst, vilken är den högsta av makarnas respektive inkomster och vilken är skattepliktig i Tyskland men undantagen från skatt i Belgien med tillämpning av ett internationellt avtal för att undvika dubbelbeskattning.

32 Det ska preciseras att även om två skattefördelar kopplade till de skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituation, det vill säga avdrag för kostnader för barnomsorg och beviljande av ett extra grundavdrag för underhållsberättigade barn, är i fråga i målet vid den nationella domstolen, avser den hänskjutande domstolen närmare bestämt ”grundavdraget med anledning av klagandens familjesituation”, med hänvisning till metoderna för beräkning enligt artikel 134.1 andra stycket CIR 1992.

33 Med denna formulering tar den hänskjutande domstolen sikte på den skattefördel som utgörs av det i artikel 132 CIR 1992 föreskrivna extra grundavdraget för underhållsberättigade barn. Den har påpekat att en sådan skattefördel enligt belgisk rätt beviljas makarna gemensamt och att nämnda tillägg – på grund av de metoder för beräkning som anges i artikel 134 CIR 1992, enligt vilken tillägget beräknas genom ett tillgodoräknande som sker till den av makarnas inkomster som är den högsta – därmed i en sådan situation som den i vilken klagandena i det nationella målet befinner sig, reduceras eller medges i mindre omfattning än om båda makarna hade uppburit inkomst i Belgien och om Nathalie Garcet, och inte Guido Imfeld, hade haft den högsta inkomsten.

34 Avdragsrätten för kostnader för barnomsorg ingår således inte i de fördelar som den hänskjutande domstolen tar sikte på i sin fråga. Som den belgiska regeringen har uppgett under förhandlingen, sker beräkningen härav enligt andra regler eftersom ett sådant avdrag beviljas genom en proportionell fördelning på vardera makens inkomst. Regeringen har i förevarande fall tillagt att Nathalie Garcet erhöll ett avdrag för kostnader för barnomsorg i proportion till hennes andel av makarnas samlade inkomst.

Frågan vilken frihet som är tillämplig på situationen för klagandena i det nationella målet

35 Den hänskjutande domstolen har i sin fråga hänvisat till artikel 39 EG, som numera motsvaras av artikel 45 EFUF om fri rörlighet för arbetstagare, men har flera gånger i skälen i beslutet om hänskjutande hänvisat till etableringsfriheten.

36 Guido Imfeld, som är tysk medborgare och har hemvist i Belgien, arbetar i Tyskland som advokat och bedriver självständig verksamhet. Den bestämmelse i 1967 års avtal som av den hänskjutande domstolen uttryckligen angetts vara tillämplig i det nationella målet gäller för övrigt analogt fria yrken och självständig verksamhet.

37 Situationen för Guido Imfeld omfattas därmed inte av den fria rörligheten för arbetstagare utan av etableringsfriheten, vilken för unionsmedborgare innebär en rätt att starta och bedriva verksamhet som egenföretagare (se, bland annat, dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 40).

38 Som domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast gäller att även om den hänskjutande domstolen formellt har begränsat frågan till att avse tolkningen av den fria rörligheten för arbetstagare, är domstolen likafullt oförhindrad att lämna den nationella domstolen samtliga uppgifter om tolkningen av unionsrätten som kan vara användbara vid avgörandet av det mål som är anhängiggjort vid denna domstol, oberoende av om den har hänvisat till dessa i sin fråga eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais, REG 2006, s. I-1711, punkt 29, och av den 23 april 2009 i mål C-544/07, Rüffler, REU 2009, s. I-3389, punkt 57).

39 Frågan ska därmed förstås så, att den avser artikel 43 EG, vilken numera motsvaras av artikel 49 FEUF.

Prövning av frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet aktuella, vilken innebär att makar som har hemvist i den medlemsstaten och som uppbär inkomst i den staten såväl som i en annan medlemsstat, i vilken en av makarna särbeskattas för sin inkomst av tjänst och inte kan erhålla samtliga de skattefördelar som är kopplade till vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, nekas en viss skattefördel på grund av metoden för att tillgodoräkna densamma, medan makarna skulle ha haft rätt till denna fördel om de uppburit hela eller huvuddelen av sina inkomster i sin hemviststat.

Frågan huruvida det föreligger en inskränkning i etableringsfriheten

41 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt fast rättspraxis har medlemsstaterna, så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande befogenhet att bestämma kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att undanröja dubbelbeskattning, i förekommande fall genom att ingå avtal. Medlemsstaterna står i detta avseende fria att genom bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 93, dom av den 16 oktober 2008 i mål C-527/06, Renneberg, REG 2008, s. I-7735, punkt 48, och av den 28 februari 2013 i mål C-168/11, Beker, punkt 32).

42 Denna fördelning av beskattningsrätten medger dock inte att medlemsstaterna tillämpar lagstiftning som strider mot principerna om fri rörlighet i EUF-fördraget. Medlemsstaterna är nämligen skyldiga att iaktta unionsreglerna vid utövandet av beskattningsrätten, sedan den fördelats på detta sätt genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning (domarna i de ovannämnda målen de Groot, punkt 94, Renneberg, punkterna 50 och 51, och Beker, punkterna 33 och 34).

43 Det ska också erinras om att enligt domstolens fasta praxis är det i princip hemvistmedlemsstaten som har att medge den skattskyldige samtliga de skattefördelar som har samband med vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, eftersom det utom i undantagsfall är den staten som bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån vederbörande har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen där (se, bland annat, dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 32, av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen, REG 2000, s. I-3337, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Beker, punkt 43).

44 Den medlemsstat som är källstat är skyldig att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen endast om den skattskyldige uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga intäkter i den staten och inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat så att denna stat inte kan bevilja de förmåner som följer av att vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation beaktas (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 36, Gschwind, punkt 27, Zurstrassen, punkterna 21–23, och de Groot, punkt 89).

45 Det är mot bakgrund av dessa principer som det ska prövas huruvida tillämpningen av den belgiska lagstiftningen i en sådan situation som den i det nationella målet aktuella är förenlig med etableringsfriheten.

46 Klagandena i det nationella målet har i förevarande fall sambeskattats för sina inkomster i Belgien där de har hemvist, medan den inkomst som Guido Imfeld uppburit i Tyskland undantagits från skatt i Belgien med stöd av 1967 års avtal, samtidigt som han särbeskattats för den inkomsten i Tyskland där han arbetar.

47 Såväl i Tyskland som i Belgien har deras personliga förhållanden och familjesituation åtminstone delvis beaktats. Guido Imfeld hade enligt den tyska skattelagstiftningen rätt till ett grundavdrag för underhållsberättigade barn (”Freibetrag für Kinder”), dock utan att kunna få del av systemet med ”Ehegattensplitting”.

48 Enligt den belgiska skattelagstiftningen har klagandena i det nationella målet i egenskap av makar i princip rätt till det extra grundavdraget för underhållberättigade barn. I praktiken kunde de dock inte utnyttja denna förmån. Det extra grundavdraget tillgodoräknades nämligen den inkomst som Guido Imfeld uppburit i Tyskland, eftersom den inkomsten var den högsta av makarnas inkomster. Därefter minskades emellertid beskattningsunderlaget med nämnda inkomst, eftersom den var undantagen från skatt enligt 1967 års avtal, och till slut undantogs därför inte någon andel av inkomsten från skatt specifikt med tillämpning av det extra grundavdraget för underhållsberättigade barn.

49 En sådan skattelagstiftning som den i det nationella målet, närmare bestämt tillämpningen av den i artikel 155 CIR 1992 föreskrivna undantagandemetoden med progressionsförbehåll, och metoderna för tillgodoräknande av det extra grundavdraget för underhållsberättigade barn enligt artikel 134 CIR 1992, är följaktligen till nackdel för makar i en sådan situation som den i vilken klagandena i det nationella målet befinner sig, vilken kännetecknas av att huvuddelen av deras inkomster uppbärs i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien, jämfört med makar som uppbär hela eller huvuddelen av sina inkomster i Belgien.

50 Klagandena i det nationella målet har i egenskap av makar lidit en nackdel i den meningen att de inte kunnat utnyttja den skattemässiga fördel som följer av tillämpningen av det extra grundavdraget för underhållsberättigade barn som de skulle ha haft rätt till om de uppburit hela sin inkomst i Belgien, eller åtminstone om den inkomst som Nathalie Garcet uppbar i Belgien hade varit högre än den inkomst som hennes make uppbar i Tyskland.

51 Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet innebär således en skillnad i skattemässig behandling mellan makar som är unionsmedborgare med hemvist i Konungariket Belgien på grundval av deras inkomsters härkomst och storlek, vilken kan avhålla dem från att utöva sina friheter enligt fördraget, i synnerhet etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Beker, punkt 52).

52 Nämnda lagstiftning kan således avhålla medborgarna i nämnda medlemsstat från att utöva sin rätt till etableringsfrihet genom att bedriva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat och samtidigt behålla sitt hemvist i förstnämnda stat (se, bland annat, dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkterna 28 och 29, och av den 19 november 2009 i mål C-314/08, Filipiak, REG 2009, s. I-11049, punkt 60).

53 Den aktuella lagstiftningen kan också avhålla medborgarna i andra medlemsstater än Konungariket Belgien från att i egenskap av unionsmedborgare utöva sin rätt till fri rörlighet genom att förlägga hemvistet till nämnda medlemsstat, bland annat i syfte att komma närmare familjen, och samtidigt bedriva ekonomisk verksamhet i den medlemsstat där de är medborgare.

54 Vidare tas i den belgiska lagstiftningen inte någon hänsyn till gränsöverskridande situationer såsom den som är i fråga i det nationella målet, och den lindrar således inte dess eventuella negativa inverkan på utövandet av de friheter som garanteras unionsmedborgarna i fördraget.

55 Som kommissionen har understrukit i sitt skriftliga yttrande, är syftet med regeln om att den högsta av makarnas inkomster ska tillgodoräknas det extra grundavdraget för underhållsberättigade barn, i princip att maximera fördelens verkan till förmån för makarna gemensamt, alltså även för den make som uppbär den lägsta inkomsten. Eftersom skatteskalan är progressiv, är det förmånligare för makarna att den högsta inkomsten tillgodoräknas det extra grundavdraget för underhållsberättigade barn, än att det fördelas i lika delar eller proportionellt på deras respektive inkomster. Paradoxalt nog

leder nämnda regel, tillämpad på en sådan gränsöverskridande situation som den i det nationella målet, att verkan blir precis den motsatta i vissa fall, nämligen när maken med den högsta inkomsten uppbär hela sin inkomst i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien.

56 I motsats till vad den belgiska regeringen har hävdat, är den sålunda beskrivna inskränkningen av etableringsfriheten inte nödvändigtvis en följd av skillnaderna mellan de nationella lagstiftningar som är i fråga i det nationella målet.

57 Klagandena i det nationella målet har i egenskap av makar nämligen gått miste om en del av det grundavdrag som föreskrivs för makar med hemvist i landet, eftersom den ena av dem har utövat sin etableringsfrihet och på grund av den i belgisk rätt föreskrivna metoden för tillgodoräknande av det extra grundavdraget för underhållsberättigade barn (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 87).

58 Den belgiska regeringen kan inte heller hävda att den i det nationella målet aktuella skattelagstiftningen inte utgör någon inskränkning av etableringsfriheten, med motiveringen att Guido Imfelds utövande av denna frihet inte på något sätt har försämrat hans skattemässiga situation, dels då han inte har behövt erlägga någon högre skatt i Tyskland än den han skulle ha erlagt i Belgien, dels eftersom hans personliga förhållanden och familjesituation har beaktats i Tyskland, varför Konungariket Belgien aldrig haft några skyldigheter i detta avseende.

59 Som framgår av redogörelsen för omständigheterna i det nationella målet har Guido Imfelds personliga förhållanden och familjesituation visserligen i förevarande fall till viss del kunnat beaktas i Tyskland, genom medgivande av ett grundavdrag för underhållsberättigade barn ”Freibetrag für Kinder”.

60 Det kan emellertid inte anses att beviljandet av denna skattefördel i Tyskland kan kompensera den förlust av skattefördelen som klagandena i det nationella målet lidit.

61 En medlemsstat kan nämligen inte åberopa förekomsten av en förmån som en annan medlemsstat – i förevarande fall den medlemsstat i vilken Guido Imfeld arbetar och uppbär hela sin inkomst – beviljat på unilateral grund, för att undkomma de skyldigheter som den förstnämnda staten har enligt fördraget, bland annat enligt bestämmelserna däri avseende etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 78, och domarna av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 69, och i mål C-43/07, Arens-Sikken, REG 2008, s. I-6887, punkt 66).

62 Enligt den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet ges makar en skattefördel i form av bland annat ett extra grundavdrag för underhållsberättigade barn, vilket tillgodoräknas inkomsten för den av makarna som uppbär den högsta inkomsten, utan att det på något sätt tas hänsyn till att den maken efter att ha utnyttjat sina friheter enligt fördraget inte enskilt kan uppbära någon inkomst i Belgien, vilket direkt och automatiskt medför att makarna helt går miste om nämnda fördel. Oberoende av den skattemässiga behandlingen för Guido Imfeld är det den omständigheten att fördelen automatiskt går förlorad som utgör ett åsidosättande av etableringsfriheten.

63 Den omständigheten att Guido Imfelds personliga förhållanden och familjesituation delvis har beaktats i Tyskland vid särbeskattningen för honom, och att han således kunde åtnjuta en skattefördel där, kan alltså inte åberopas av den belgiska regeringen till stöd för att det inte föreligger någon inskränkning av etableringsfriheten.

Huruvida inskränkningen av etableringsfriheten kan motiveras

64 Det följer av fast rättspraxis att en bestämmelse som kan hindra den i artikel 49 FEUF föreskrivna etableringsfriheten är tillåten endast om ändamålet med densamma är lagenligt och förenligt med fördraget samt om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, punkt 49, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 35, samt av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, SGI, REG 2010, s. I-487, punkt 56).

65 Den belgiska regeringen har gjort gällande att även om den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet innebär en inskränkning av etableringsfriheten, så är den i vilket fall som helst motiverad av behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

66 Nämnda regering har i synnerhet ur domarna i de ovannämnda målen Schumacker och de Groot utläst att det finns ett samband mellan inkomstbeskattningen och beaktandet av de personliga förhållandena och familjesituationen, i den meningen att dessa omständigheter bör beaktas i hemviststaten endast om det föreligger skattepliktig inkomst där. Den belgiska regeringen har betonat att det i 1967 års avtal föreskrivs att inkomst som uppburits i anställningsstaten är undantagen från skatt i hemvistmedlemsstaten. Det korrekta tillvägagångssättet enligt ett undantagandesystem vore emellertid att reducera beskattningsunderlaget till noll och att neka eventuella avdrag, oavsett om dessa är kopplade till de personliga förhållandena och familjesituationen eller ej.

67 Att sträcka sig längre än till underlåten beskattning, genom att föra över de skattefördelar som är kopplade till de personliga förhållandena och familjesituationen på en annan skattskyldig, vore enligt den belgiska regeringen att gå längre än vad som krävs enligt unionsrätten sådan den tolkades av domstolen i domen i det ovannämnda målet de Groot, då den domen endast innebär att fördelarna ska beviljas i full omfattning och vara helt avdragsgilla från den skattepliktiga inkomsten. Att överföra fördelarna på den andra maken vore att äventyra Belgiens rätt att utöva sin beskattningsrätt på den verksamhet som den maken bedriver i Belgien.

68 Det ska i det hänseendet noteras att upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna visserligen kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en restriktion av utövandet av en fri rörlighet inom unionen (domen i det ovannämnda målet Beker, punkt 56).

69 Domstolen har emellertid redan slagit fast att en sådan motivering inte kan åberopas av en skattskyldig persons hemvistmedlemsstat för att undandra sig det ansvar som den i princip har att ge den skattskyldige avdrag avseende dennes personliga förhållanden och familjesituation, såvida inte denna stat genom avtal befriats från sin skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för personer som har hemvist inom dess territorium men som delvis utövar sin ekonomiska verksamhet i en annan medlemsstat, eller såvida inte den konstaterar att en eller flera verksamhetsstater på de inkomster som de beskattar, även om något avtal inte har ingåtts, tillämpar skattefördelar som har samband med de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som inte har hemvist i dessa stater men som uppbär skattepliktig inkomst där (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen de Groot, punkterna 99 och 100, och Beker, punkt 56).

70 Domstolen preciserade i punkt 101 i domen i det ovannämnda målet de Groot att det, genom de mekanismer som används för att undvika dubbelbeskattning eller de nationella skattesystem som har som verkan att undvika eller lindra sådan beskattning, emellertid måste 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 fri rörlighet för personer, vilken skillnad inte på något sätt beror på olikheter i de nationella skattelagstiftningarna.

71 Dessa överväganden kan även tillämpas på situationen för makarna i det nationella målet.

72 För det första innehåller inte 1967 års avtal någon skyldighet för anställningsmedlemsstaten att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga med hemvist i den andra medlemsstat som är part i det avtalet.

73 För det andra gäller inte något samband enligt den i det nationella målet aktuella skattelagstiftningen mellan de skattefördelar som enligt den lagstiftningen ska beviljas medborgare i den berörda medlemsstaten och de skattefördelar som de kan åtnjuta inom ramen för beskattningen i en annan medlemsstat. Att klagandena i det nationella målet inte har kunnat utnyttja det extra grundavdraget för underhållsberättigade barn beror inte på att de åtnjutit någon likvärdig fördel i Tyskland, utan endast på att nyttan av denna fördel neutraliserats av metoden för att tillgodoräkna densamma.

74 Konungariket Belgien har för övrigt i detta hänseende hävdat att 2008 års cirkulär, som ansetts utgöra en mekanism som befäster ett sådant samband, inte är tillämplig på Guido Imfelds situation.

75 Hursomhelst kan en motivering avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna godtas, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 42, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 54, samt domarna i de ovannämnda målen SGI, punkt 60, och Beker, punkt 57).

76 Om Konungariket Belgien i förevarande fall fullt ut tillerkände klagandena i det nationella målet avdrag som har samband med personliga förhållanden och familjesituation skulle detta dock inte äventyra denna rätt. Denna medlemsstat skulle, genom medgivandet av detta avdrag, inte avstå från någon del av sin beskattningsrätt till förmån för andra medlemsstater. Som kommissionen betonat har i förevarande fall förlusten av den aktuella fördel, som tillkommer makarna gemensamt, påverkat den make som är skattskyldig i Belgien. Den negativa effekten för makarna beror inte på någon oförmånlig behandling av den från skatt undantagna inkomsten för Guido Imfeld, utan av den oförmånliga behandlingen av inkomsten för hans maka, Nathalie Garcet, vilken hon uteslutande uppburit i Belgien där hon är obegränsat skattskyldig för densamma, utan att hon medgetts de aktuella skattemässiga avdragen.

77 För övrigt anser den estniska regeringen att ändamålet med den belgiska skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet är att undvika att de personliga förhållandena och familjesituationen för en skattskyldig inte beaktas samtidigt i två medlemsstater och därigenom medför ett oberättigat beviljande av dubbla fördelar. Den har i samband härmed gjort gällande att domstolen har accepterat möjligheten för medlemsstaterna att hindra dubbla förlustavdrag och i det hänseendet hänvisat till punkt 47 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer.

78 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 82 i sitt förslag till avgörande gäller att även om det antas att de olika skattefördelar som medgetts av de två medlemsstaterna är jämförbara, och att det får anses utrett att klagandena i det nationella målet faktiskt åtnjutit en dubbel fördel, är denna omständighet ändock bara ett resultat av parallella tillämpningar av skattelagstiftningar i Tyskland och Belgien, i enlighet med vad som överenskommits mellan dessa två medlemsstater i 1967 års avtal.

79 Däremot är det tillåtet för de berörda medlemsstaterna att beakta de skattefördelar som eventuellt medgetts av en annan medlemsstat vid beskattningen där, förutsatt att det, i likhet med vad som framgår av punkt 70 i förevarande dom, oberoende av hur dessa medlemsstater sinsemellan har fördelat denna skyldighet, säkerställs att de personliga förhållandena och familjesituationen i sin helhet vederbörligen beaktas för dem.

80 Den fråga som ställts ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en skattelagstiftning i en medlemsstat som innebär att makar som har hemvist i den medlemsstaten och som uppbär inkomst i den staten såväl som i en annan medlemsstat, nekas en viss skattefördel på grund av metoden för att tillgodoräkna densamma, medan makarna skulle ha haft rätt till denna fördel om maken med den högsta inkomsten inte uppbar hela sin inkomst i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

81 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 (femte avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet aktuella, vilken innebär att makar som har hemvist i den medlemsstaten och som uppbär inkomst i den staten såväl som i en annan medlemsstat, nekas en viss skattefördel på grund av metoden för att tillgodoräkna densamma, medan makarna skulle ha haft rätt till denna fördel om maken med den högsta inkomsten inte uppbar hela sin inkomst i en annan medlemsstat.

Underskrifter