

Anonymiserad version

Översättning

C-241/20 - 1

Mål C-241/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

5 juni 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

1 april 2020

Klagande:

BJ

Motpart:

État belge

DOM AV DEN 1 APRIL 2020

[utelämnas]

Tribunal de première instance du Luxembourg [utelämnas] har meddelat följande beslut

i målet:

BJ, [utelämnas] ARLON, [utelämnas]

klagande, [utelämnas]

mot

ÉTAT BELGE (BELGISKA STATEN), [utelämnas]

motpart, [utelämnas]

[utelämnas]

[utelämnas] [uppgifter om det nationella förfarandet]

I. De faktiska omständigheterna och bakgrunden till tvisten

BJ, som har skatterättsligt hemvist i Belgien, utövade under beskattningsåren 2006, 2007, 2008, 2009 och 2010 sin yrkesverksamhet i Storhertigdömet **[Orig. s. 2]** Luxemburg, där han äger en lägenhet som hyrs ut till en fysisk person som inte utövar någon yrkesverksamhet i den hyrda egendomen, utan använder den uteslutande som permanentbostad.

BJ äger dessutom två fastigheter i Belgien, nämligen sin egen bostad och en lägenhet som hyrs ut till en fysisk person som använder den uteslutande som permanentbostad.

Avtalet mellan Belgien och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning (nedan kallat skatteavtalet med Luxemburg) tillämpades på BJ:s förvärvsinkomster för de omtvistade beskattningsåren, närmare bestämt artikel 15.1 i avtalet, som har följande lydelse: ”Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19 och 20 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som 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.”

Det är ostridigt att BJ uppfyller villkoren för att hans förvärvsinkomster som härrör från Luxemburg ska beskattas i Storhertigdömet Luxemburg.

Dessutom tillämpades artikel 6.1 i skatteavtalet med Luxemburg på BJ:s hyresintäkter som härrör från Luxemburg under de omtvistade beskattningsåren. I artikel 6.1 föreskrivs följande: ”Inkomst av fast egendom får beskattas i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen”

I artikel 23.2 i skatteavtalet med Luxemburg 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 leden 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 skattesatsen beakta de inkomster och den egendom som på detta sätt har befriats från beskattning.”

Enligt artikel 155 i Code belge des impôts sur les revenus 1992 (1992 års belgiska inkomstskattelag) (nedan kallad C.I.R. 1992) ska inkomst som är undantagen från skatteplikt i enlighet med internationella avtal för undvikande av dubbelbeskattning beaktas vid fastställandet av skatten, men skatten ska minska proportionellt i förhållande till den del av den totala inkomsten som undantagits från skatteplikt.

För de omtvistade beskattningsåren har den nedsättning av skatten för utländska inkomster som undantagits från skatteplikt enligt skatteavtalet med Luxemburg, och som BJ har rätt till med tillämpning av det progressionsförbehåll som föreskrivs artikel 155 C.I.R. 1992, beräknats av BELGISKA STATEN, efter minskning av den skatt som fastställts i enlighet med artikel 130 C.I.R. 1992, enligt följande:

- Nedsättning av skatten genom grundavdrag (från skattepliktig inkomst för fysiska personer) (artikel 131 C.I.R. 1992).
- En nedsättning av skatten för långsiktigt sparande (premier som betalats i enlighet med ett individuellt avtal om livförsäkring) (artikel 145/1 C.I.R. 1992). [Orig. s. 3]
- En nedsättning av skatten för utgifter i samband med energisparande (artikel 145/24 C.I.R. 1992).

Storleken på dessa nedsättningar av skatten har inte bestritts, och inte heller det faktum att BJ uppfyller de lagstadgade villkoren för att beviljas dessa.

Det är först i ett senare skede som skattemyndigheten beviljar skattenedsättningen för utländska inkomster som är undantagna från skatteplikt proportionellt i förhållande till den del som de från skatteplikt undantagna utländska inkomsterna utgör av den totala skattepliktiga inkomsten enligt artikel 155 C.I.R. 1992.

Det är således ordningsföljden för att avräkna dessa kategorier av nedsättningar som BJ har påtalat, eftersom den beräkningsmetod som myndigheten har valt medför att en del av de nedsättningar som grundar sig på personliga förhållanden och familjesituation går förlorade, jämfört med metoden att dessa nedsättningar ska tillämpas efter nedsättning av de utländska inkomster som är undantagna från skatteplikt, vilken avses i artikel 155 C.I.R. 1992.

I stället för att åtnjuta samtliga dessa nedsättningar av den skatt som ska betalas i Belgien, går dessa nedsättningar förlorade i proportion till de utländska inkomster som är undantagna från skatteplikt.

Enligt BJ gör den metod för beräkning av skatteskulden som myndigheten har använt att han i förevarande fall inte fullt ut kan få alla de skattefördelar som han har rätt till enligt belgisk skatterätt.

Detta framgår för övrigt uttryckligen av cirkulär RH.331/575.420 (AFER nr 8/2008), där följande anges: ”*I det belgiska skattesystemet tillämpas de skattefördelar som är kopplade till den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation (avdrag för underhåll, avräkning av extra grundavdrag för underhållsberättigade barn et cetera) 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.*”

I förevarande fall har merparten av dessa skattefördelar gått förlorade, eftersom dessa nedsättningar endast i mycket liten utsträckning har minskat skatten på de inkomster som härrör från Belgien.

Efter att förvaltningsmyndigheten vid omprövning vidhöll sina beslut, överklagade BJ besluten till rätten genom att inge ansökningar.

Rätten har slagit fast att dessa ansökningar kan tas upp till prövning och [utelämnas] har förenat målen [utelämnas].

II. Parternas yrkanden

BJ har yrkat att rätten ska

– i första hand

- o slå fast att överklagandet kan tas upp till sakprövning och bifalla det,
- o och följaktligen **[Orig. s. 4]**
 - upphäva och/eller i motsvarande omfattning befria BJ från de avgifter som han har påförts [utelämnas],
 - besluta om en ny beräkning av dessa avgifter som helt överensstämmer med vad som föreskrivs i skatteavtalet med Luxemburg [och] unionsrätten, [utelämnas]
 - förplikta BELGISKA STATEN att till BJ återbetala alla de belopp som felaktigt har tagits på grund av de som avgifter som upphävts eller som han har befriats från, jämte dröjsmålsränta, och
 - förplikta BELGISKA STATEN att ersätta rättegångskostnaderna [utelämnas],

– i andra hand

- o hänskjuta följande tolkningsfrågor till Europeiska unionens domstol:

[utelämnas] [Orig. s. 5] [utelämnas] [frågor som är identiska med frågorna i slutet]

BELGISKA STATEN har yrkat att rätten ska

– i första hand

- o [utelämnas],

– i andra hand

- o fastställa att det saknas anledning att ställa de tolkningsfrågor som BJ har föreslagit till Europeiska unionens domstol,
- o slå fast att överklagandet till mycket liten del kan bifallas vad beträffar bedömningen av inkomster från fastigheter som härrör från Luxemburg och ogilla överklagandet i övrigt, och
- o förplikta BJ att ersätta rättegångskostnaderna.

III. Diskussion

1. Saken i målet

[utelämnas] [Orig. s. 6] [utelämnas] [avgränsning av de beskattningsår som den nationella domstolen anser sig behöva ta ställning till]

2. Åsidosättande av artikel 45 FEUF

Efter att i samband med sin överläggning ha fått kännedom om den dom som EU-domstolen meddelade den 14 mars 2019 i målet Jacob och Lennertz (C-174/18), beslutade rätten i sitt beslut av den 2 maj 2019 att det muntliga förfarandet skulle återupptas för att ge parterna möjlighet att i ett kontradiktoriskt förfarande diskutera vilken inverkan domen har på BJ:s situation.

I det mål som avgjordes genom domen Jacob och Lennertz, ville den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en sådan nationell skattelagstiftning som den som är aktuell i det mål som BJ har anhängiggjort vid rätten, det vill säga avtalet för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan Belgien och Storhertigdömet Luxemburg och artiklarna 131, 145/1, 145/21, 145/24, 145/31, 145/33 och 155 i 1992 års inkomstskattelag, vilken innebär att ett par som har hemvist i den berörda medlemsstaten fräntas en del av de skattefordelar som beviljas i den medlemsstaten när den ena personen uppbär en pension i en annan medlemsstat vilken är undantagen från skatteplikt i den förstnämnda medlemsstaten enligt ett bilateralt avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

EU-domstolen erinrade om att enligt domstolens 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, sedan den skattskyldiges samtliga inkomster och vederbörandes personliga situation och familjeförhållanden beaktats, bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån vederbörande har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen där (punkt 26).

Domstolen erinrade vidare om att hemviststaten inte kan låta den skattskyldiga personen förlora en viss del av grundavdraget och av vederbörandes personliga skatteförmåner på grund av att den skattskyldiga personen under det aktuella året även har erhållit lön i en annan medlemsstat, vilken har beskattats där utan att hänsyn tagits till vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation (punkt 27).

Domstolen påpekade att genom att dessa nedsättningar 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 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 den belgiska skattelagstiftningen, såsom den belgiska regeringen själv har medgett i sina skriftliga yttranden, göra att skattskyldiga personer såsom makarna Jacob och Lennertz förlorar en del av de skattefördelar som de hade beviljats till fullo om alla deras inkomster endast hade varit av belgiskt ursprung [**Orig. s. 7**] och om nedsättningarna därför endast hade gjorts från dessa inkomster eller om cirkuläret från år 2008 hade tillämpats på de aktuella fördelarna (punkt 31).

Domstolen ansåg att det är Konungariket Belgien, såsom den medlemsstat där makarna Jacob och Lennertz är bosatta, som ska medge makarna samtliga skattefördelar som har samband med deras personliga förhållanden och familjesituation, och att grundavdraget i domstolens praxis har erkänts som en fördel som har samband med den skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation (punkterna 32 och 33 i domen). Vad för det andra gäller frågan huruvida de andra nedsättningar av skatten vilka är i fråga i det nationella målet, nämligen nedsättningen av skatten för långsiktigt sparande, utgifter som betalats med tjänstekuponger, utgifter i samband med energisparande i ett hushåll, utgifter i hushåll för skydd mot stöld och brand och för donationer, kan anses ha samband med deras personliga förhållanden och familjesituation, förklarade EU-domstolen att det följer av domen av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink (C- 182/06, EU:C:2007:452), att hemvistmedlemsstaten, för medgivandet av eventuella skattefördelar, ska bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i dess helhet. I det avseendet ansåg domstolen att sådana nedsättningar av skatten såsom dem som är i fråga i det nationella målet, nämligen nedsättningar för långsiktigt sparande, utgifter som betalats med tjänstekuponger, utgifter i samband med energisparande i ett hushåll, utgifter i hushåll för skydd mot stöld och brand och för donationer, i huvudsak kan stimulera den skattskyldiga personen att täcka utgifter och investeringar som med nödvändighet

påverkar vederbörandes personliga skatteförmåga. Sådana nedsättningar av skatten kan följaktligen anses ha samband med makarna Jacobs och Lennertz personliga förhållanden och familjesituation på samma sätt som grundavdraget. Härav följer att makarna Jacob och Lennertz som par har lidit en nackdel, eftersom de inte fullt ut har fått de skattefördelar som de hade haft rätt till om de båda två hade erhållit alla sina inkomster i Belgien (punkterna 40–42 i domen).

Domstolen drog därav slutsatsen att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet således innebär en skillnad i skattemässig behandling mellan par som är 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.

➤ *BJ:s ståndpunkt*

BJ anser att domen Jacob och Lennertz legitimerar hans uppfattning och bekräftar att den beräkningsmetod som använts av BELGISKA STATEN är rättsstridig, eftersom alla nedsättningar av skatten som bedömdes i domen är tillämpliga både när det gäller förvärvsinkomst och när det är fråga om ersättningsinkomst.

BJ har erinrat om att hans huvudsakliga anmärkning avser att han inte har beviljats alla de nedsättningar som han påstår sig ha rätt till, till skillnad från andra skattskyldiga personer med hemvist i landet som har uteslutande inhemska inkomster. [Orig. s. 8]

BJ har inte kritiserat att han helt har nekats dessa, eftersom den belgiska skattemyndigheten på eget initiativ beviljade honom alla dessa i enlighet med vad som föreskrivs i C.I.R. 1992 utan att beakta hans ”ostadiga” eller ”obetydliga” inhemska inkomster.

Han har konstaterat att BELGISKA STATEN inte har bestritt att EU-domstolens dom av den 14 mars 2019 i målet rörande makarna Jacob och Lennertz faktiskt ålägger nämnda stat att beräkna skatten på det sätt som BJ har yrkat, men inte i hans fall, eftersom hans inkomster som härrör från Belgien är alltför låga.

Han har påpekat att BELGISKA STATEN har grundat sig på domen av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), samtidigt som den har medgett att Roland Schumacker inte uppbar någon inkomst i sin hemviststat. Han har förklarat att samma sak gällde i det mål som avgjordes genom domen av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), eftersom det var fråga om underskott vid uthyrning av fast egendom.

BJ har i förevarande fall hävdats att han uppbar och deklarerar en inkomst som härrör från Belgien som är tillräckligt betydande för att belgisk lagstiftning ska kunna tillämpas på honom på samma sätt som på alla andra personer med hemvist i Belgien.

Domen Schumacker och domen Lakebrink och Peters-Lakebrink avser fall där hemvistmedlemsstaten inte kunde bevilja de fördelar som föreskrivs i skattelagstiftningen, medan i BJ:s fall skulle fördelarna matematiskt sett kunna beviljas, men så har inte skett.

Slutligen har BJ förklarat att den rättspraxis som avser betydande inkomster i hemviststaten rör förfaranden som arbetstagarna inledde mot anställningsstaterna, och han har hävdad att EU-domstolen nyligen har bekräftat att det aldrig har varit fråga om att ge hemviststaten möjlighet att frigöra sig från sina skyldigheter när det ”matematiskt sett” var möjligt för staten att iaktta dessa. ”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” (EU-domstolens dom av den 9 februari 2017, X/Staatssecretaris van Financien, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *BELGISKA STATENS ståndpunkt*

BELGISKA STATEN har gjort gällande att de särskilda omständigheterna i målet mellan belgiska staten och BJ inte gör det möjligt att utan vidare överföra de slutsatser som kan dras av domen Jacob och Lennertz.

Nämnda stat anser nämligen att även om Jean Jacob, i målet Jacob och Lennertz, hade hemvist i Belgien och erhöll inkomster som härrörde från Luxemburg, var det långt ifrån så att han fick nästan samtliga inkomster från Storhertigdömet Luxemburg. I den gemensamma deklARATIONEN för det aktuella beskattningsåret hade nämligen Jean Jacob angett två pensioner, nämligen en pension med belgiskt ursprung vilken uppgick till 15 699,57 euro och en pension med luxemburgskt ursprung vilken uppgick till 14 330,75 euro. Dessa båda pensioner kompletterades av inkomster från fast **[Orig. s. 9]** egendom som Jean Jacob angav uppgick till 1 181,60 euro, vilket innebär att Jean Jacob hade inkomster på totalt 31 211,92 euro.

Enligt BELGISKA STATEN är det därför inte förvånande att EU-domstolen, i ett sådant fall, och med beaktande av sin tidigare praxis som den har hänvisat till (EU-domstolens dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU-domstolens dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, och EU-domstolens dom av den 22 juni 2017, Bechtel, C-20/16), ansåg att det ankom på Belgien, som var paret Jacob-Lennertz hemviststat, att bevilja den skattskyldiga personen de skattefördelar som har samband med personens personliga förhållanden och familjesituation.

Enligt BELGISKA STATEN skulle det förhålla sig annorlunda när personen med hemvist i Belgien, såsom i förevarande fall, har erhållit nästan alla sina inkomster från Storhertigdömet Luxemburg.

Även om BELGISKA STATEN inte har bestritt att det i princip ankommer på hemviststaten att bevilja samtliga fördelar som har samband med personliga förhållanden, anser den att denna skyldighet ändå skulle kunna åligga anställningsstaten när den skattskyldiga personen erhåller samtliga eller nästan samtliga skattepliktiga inkomster från en verksamhet som bedrivs i sistnämnda stat och den skattskyldiga personen inte uppstår någon nämnvärd inkomst i hemviststaten (EU-domstolens dom av den 14 februari 1995, Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker, C-279/93), vilket är fallet i målet mellan belgiska staten och BJ.

BELGISKA STATEN har påpekat att även om Roland Schumacker visserligen inte uppstår någon inkomst i sin hemviststat, medan BJ uppstår en inkomst, som han har betecknat som mycket låg, i sin hemviststat,¹ gäller dock den rättspraxis som bygger på domen Schumacker även när personen uppstår skattepliktiga inkomster i sin hemviststat, men dessa inkomster inte är betydande ("nästan samtliga", domen Schumacker, punkt 36). BJ:s belgiska inkomster var inte betydande i förevarande fall.

BELGISKA STATEN har förklarat att dess resonemang bekräftas av EU-domstolens dom av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink (C-182/06), vilken avser personer med hemvist i Tyskland som arbetar uteslutande i Storhertigdömet Luxemburg och som inte har några andra inkomster som härrör från Tyskland än inkomster (som innebär ett underskott) från fast egendom.

BELGISKA STATEN har vidare förklarat att medlemsstaterna får fastställa villkor för den skyldighet som i princip åligger hemviststaten i avtal för undvikande av dubbelbeskattning, så att hemviststaten genom avtal kan befrias från sin skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för personer som är bosatta inom dess territorium men som delvis utövar sin yrkesverksamhet i utlandet (EU-domstolens dom av den 12 december 2012, de Groot, C-385/00, punkt 99). **[Orig. s. 10]**

Hemviststaten kan även avstå från att fullgöra denna skyldighet i den mån som den, även utanför avtalsförhållanden, konstaterar att en eller flera verksamhetsstater, avseende inkomster som de beskattar, medger skatteförmåner som har samband med de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som inte bor på deras territorium men som uppstår skattepliktig inkomst där (domen de Groot, punkt 100).

BELGISKA STATEN har förklarat att EU-domstolen, i sin dom de Groot, besvarade tolkningsfrågan så, att artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i

¹ BELGISKA STATEN har som exempel nämnt beskattningsåret 2006, för vilket BJ har deklarerat ett belopp på totalt 66 396,78 euro, varav förvärvsinkomsterna som härrör från Luxemburg uppgår till 58 235,78 euro och inkomsterna från fastigheter som härrör från Luxemburg uppgår till 6 600,00 euro, som ska undantas från skatteplikt, och ett belopp på 1 561 euro ska beskattas enligt full skattesats i Belgien.

ändrad lydelse) utgör hinder för sådana bestämmelser som de i målet aktuella, oavsett om dessa återges i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, enligt vilka den skattskyldige vid beräkningen av skatten på hans inkomst i hemviststaten förlorar en viss del av grundavdraget och av hans personliga skatteförmåner i hemviststaten på grund av att han under det aktuella året även har erhållit lön i en annan medlemsstat, vilken har beskattats där utan att hänsyn tagits till hans personliga förhållanden och familjesituation.

BELGISKA STATEN har dock hävdade att Storhertigdömet Luxemburg i detta fall beaktade BJ:s personliga förhållanden vid beräkningen av den luxemburgska skatten för beskattningsåren 2006–2009, med vetskap om att avtalet för undvikande av dubbelbeskattning just innehåller en särskild bestämmelse om att i anställningsstaten beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för den skattskyldiga personen som har hemvist i den andra staten.

I artikel 24.4 i skatteavtalet föreskrivs nämligen uttryckligen att ”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”. Det framgår av taxeringsbesluten avseende den luxemburgska inkomsten för de aktuella åren att beskattningen skedde i enlighet med artikel 24.4 i skatteavtalet.

Storhertigdömet Luxemburg har följaktligen faktiskt fullgjort de skyldigheter som ålåg det enligt avtalet för undvikande av dubbelbeskattning.

Enligt BELGISKA STATEN gör detta att förevarande mål skiljer sig från de mål som avgjordes genom domen *Imfeld och Garcet* och domen *Bechtel*, i den meningen att de aktuella avtalen för undvikande av dubbelbeskattning inte uppställde någon skyldighet för anställningsmedlemsstaten att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga personer med hemvist i den andra medlemsstaten som är part i avtalet.

BELGISKA STATEN anser att BJ vill komma i åtnjutande av samtliga skattefördelar som har samband med hans personliga förhållanden och familjesituation både i Luxemburg och i Belgien. **[Orig. s. 11]**

EU-domstolens praxis kräver emellertid inte att detta beaktas två gånger. Det viktiga är behovet av att garantera skattskyldiga personer i de berörda medlemsstaterna att samtliga deras personliga förhållanden och familjesituationer kommer att beaktas i vederbörlig ordning på det stora hela, oavsett hur de berörda medlemsstaterna har delat upp denna skyldighet.

Det är dessa överväganden som föranledde Cour d’appel de Liège att i sin dom av den 28 februari 2017, avseende beskattningsåren 2004, 2005 och 2006, slå fast att

det inte framgår av artiklarna 18, 45 och 49 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt att om en skattskyldig persons inkomster delvis beskattas på grundval av ett skatteavtal i den stat där personen har hemvist och delvis i den stat där den avlönade verksamheten utförs, kan den skattskyldiga personen alltid göra anspråk på full avräkning från skatten i hemviststaten av de skatteavdrag för barnomsorg och tjänstekuponger som personen skulle ha kunnat göra anspråk på om skatterna i sin helhet hade påförts i hemviststaten.

BELGISKA STATEN har slutligen anfört som argument att EU-domstolen, i domen av den 9 februari 2017, X/Nederländerna (C-283/15, punkt 48), fann att för det fall en egenföretagare förvärvar sina skattepliktiga inkomster i flera olika medlemsstater, varav ingen är hans eller hennes hemvistmedlemsstat, kan dessa båda intressen endast förenas genom att vederbörande tillåts att göra gällande sin rätt till avdrag för underskott i var och en av de verksamhetsmedlemsstater som beviljar denna typ av skatteförmån, i vederbörlig proportion till den andel av hans eller hennes inkomster som upp bärs i var och en av dessa medlemsstater, varvid det ankommer på den skattskyldiga personen att förse de behöriga nationella myndigheterna med alla de uppgifter avseende hans eller hennes världsomspännande inkomster som myndigheterna behöver för att kunna fastställa denna proportionella andel.

BELGISKA STATEN har av detta dragit slutsatsen att EU-domstolen således underförstått har medgett att det räcker att en persons personliga förhållanden och familjesituation i princip beaktas i sin helhet, även om denna person, på grund av skillnaderna mellan medlemsstaternas skattesystem, inte har kunnat få exakt alla de skattefordelar som personen skulle ha kunnat få om vederbörande hade erhållit alla sina inkomster i en enda stat.

➤ *Rättens bedömning*

Vid rätten har flera mål anhängiggjorts i vilka BJ har bestritt den belgiska skattemyndighetens genomförande av artikel 155 C.I.R. 1992 – undantaget med progressionsförbehåll – vad gäller beräkningen av nedsättningar av skatten för långsiktigt sparande och för utgifter i samband med energisparande samt grundavdraget.

Det är fråga om de skatter som BJ har påförts i Belgien, den stat där han har hemvist, för beskattningsåren 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 och 2011.

Rätten konstaterar att procentandelen av de världsomspännande inkomster som BJ har deklarerat i Belgien har utvecklats på följande sätt under de omtvistade åren:

[Orig. s. 12]

Beskattningsår	Totala skattepliktiga inkomster	Inkomster som härrör från Belgien (netto)	Inkomster som härrör från Luxemburg (netto)	De belgiska inkomsternas procentandel av det totala beloppet

2007	63 633,37 EUR	4 093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44 %
2008	66 413,40 EUR	5 296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00 %
2009	65 281,88 EUR	4 548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00 %
2010	75 893,89 EUR	4 957,95 EUR	70 935,94 EUR	6,5 %
2011	80 599,20 EUR	5 604,43 EUR	74 994,77 EUR	7 %

Den andel som de inkomster som härrör från Belgien, hemviststaten, utgör bland BJ:s världsomspännande inkomster är onekligen begränsad, även om den skiljer sig från ett beskattningsår till ett annat.

EU-domstolen gav i sin dom Jacob och Lennertz av den 14 mars 2019 den nationella domstolen svaret att artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av den belgiska skattelagstiftningen, som är identisk med den som är aktuell i förevarande mål, vilken innebär att ett par som har hemvist i den berörda medlemsstaten fräntas en del av de skattefördelar som beviljas i den medlemsstaten när den ena personen uppbär en pension i en annan medlemsstat vilken är undantagen från skatteplikt i den förstnämnda medlemsstaten enligt ett bilateralt avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

BELGISKA STATEN och BJ är oeniga i frågan huruvida fördelningen av hans inkomster som härrör från Luxemburg och hans belgiska inkomster, i förevarande fall den omständigheten att hans inkomster som härrör från Belgien inte är betydande i kvantitativt eller proportionellt hänseende, påverkar de skyldigheter som åligger Belgien i egenskap av hemviststat.

Det föreligger följaktligen fortfarande svårigheter att tolka artikel 45 FEUF, vilket motiverar att rätten ställer tolkningsfrågor till EU-domstolen, i enlighet med artikel 267 FEUF.

Följande tolkningsfrågor ska hänskjutas till Europeiska unionens domstol:

[utelämnas] [Orig. s. 13] [utelämnas] [frågor som är identiska med frågorna i slutet]

IV. Rättegångskostnader

[utelämnas]

MOT DENNA BAKGRUND BESLUTAR

RÄTTEN FÖLJANDE:

[utelämnas]

Innan rätten fattar ett avgörande i saken, ska följande tolkningsfrågor hänskjutas till Europeiska unionens domstol:

”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, 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 skatteförmåner (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? [Orig. s. 14]

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 skatteförmåner?

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 skatteförmåner som föreskrivs i skattelagstiftningen i den andra staten, med avseende på de inkomster som är skattepliktiga i denna andra stat, men dessa skatteförmåner inte innefattar vissa av de skatteförmåner 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 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt 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, 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 skatteförmåner (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?”

[utelämnas]