

## Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

24 oktober 2018 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van werknemers – Inkomsten die in een andere dan de woonstaat zijn ontvangen – Bilaterale overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting – Verdeling van de fiscale bevoegdheid – Heffingsbevoegdheid van de woonstaat – Aanknopingsfactoren”

In zaak C-602/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België) bij beslissing van 3 oktober 2017, ingekomen bij het Hof op 19 oktober 2017, in de procedure

**Benoît Sauvage,**

**Kristel Lejeune**

tegen

**Belgische Staat,**

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, C. G. Fernlund (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Benoît Sauvage en Kristel Lejeune, vertegenwoordigd door M. Gustin, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door P. Cottin, J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren en A. Alriksson als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en C. Perrin als gemachtigden,

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

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 45 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen Benoît Sauvage en Kristel Lejeune enerzijds en de Belgische belastingdienst anderzijds ter zake van het besluit van die belastingdienst om het deel van de beloningen uit Luxemburgse bron in verband met de dienstbetrekking van Sauvage dat overeenkomt met de dagen gedurende welke hij zijn werkzaamheid daadwerkelijk buiten het Luxemburgse grondgebied heeft uitgeoefend, aan belasting te onderwerpen.

## **Toepasselijke bepalingen**

### **Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst**

3 De op 17 september 1970 tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg gesloten Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en het desbetreffende Slotprotocol, zoals gewijzigd bij het op 11 december 2002 te Brussel ondertekende avenant (hierna: „Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst”), bepaalt in artikel 15, §§ 1 en 3:

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

[...]

3. In afwijking van de §§ 1 en 2 en onder het in § 1 gemaakte voorbehoud worden beloningen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip, een luchtvaartuig of een spoor? of wegvoertuig geëxploiteerd in internationaal verkeer of aan boord van een schip in de binnenvaart in internationaal verkeer, geacht betrekking te hebben op werkzaamheden uitgeoefend in de overeenkomstsluitende Staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen en zijn ze in die Staat belastbaar.”

4 Artikel 23, § 2, 1°, van deze overeenkomst, dat aangeeft op welke wijze de dubbele belasting van salarissen uit Luxemburgse bron van Belgische onderdanen wordt vermeden, luidt:

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

5 § 8 van het Slotprotocol bij die overeenkomst bepaalt:

„Voor de toepassing van artikel 15, §§ 1 en 2[,] is overeengekomen dat een dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend wanneer de werkzaamheid uit hoofde waarvan de lonen, salarissen en andere beloningen worden betaald daadwerkelijk in die andere Staat wordt uitgeoefend, dit wil zeggen indien de persoon die de dienstbetrekking uitoefent [fysiek] aanwezig is in die andere Staat om er die werkzaamheid uit te oefenen.”

### **Belgisch recht**

6 Artikel 3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: „WIB”) luidt:

„De rijksinwoners zijn onderworpen aan de personenbelasting.”

7 Artikel 5 WIB bepaalt:

„Rijksinwoners zijn aan de personenbelasting onderworpen op grond van al hun in dit wetboek als belastbaar vermelde inkomsten, zelfs indien sommige daarvan in het buitenland zijn behaald of verkregen.”

8 Artikel 155 WIB luidt:

„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.”

### **Hoofdeding en prejudiciële vraag**

9 Sauvage en Lejeune zijn woonachtig in België, waar zij voor hun wereldinkomen zijn onderworpen aan de personenbelasting. Sauvage is in loondienst bij een in Luxemburg gevestigde vennootschap. Hij oefent daar de functie van adviseur uit en moet daarvoor korte dienstreizen maken en in opdracht van zijn werkgever vergaderingen bijwonen buiten Luxemburg.

10 Voor de belastingjaren 2007 tot en met 2009 heeft Sauvage zijn salaris als in België belastbare inkomsten opgegeven, maar hij heeft eveneens opgegeven dat al deze inkomsten, onder voorbehoud van progressiviteit, waren vrijgesteld van belasting.

11 Na een controle die betrekking had op de plaats van uitoefening van de dienstbetrekking van Sauvage, heeft de Belgische belastingdienst de belastinggrondslagen voor die drie belastingjaren gewijzigd. Die dienst heeft zich op het standpunt gesteld dat het deel van de inkomsten uit de door Sauvage in Luxemburg uitgeoefende dienstbetrekking dat overeenkwam met de dagen waarop hij zijn dienstbetrekking daadwerkelijk buiten het Luxemburgse grondgebied had uitgeoefend, op grond van artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst in België belastbaar was.

12 Sauvage en Lejeune hebben bezwaar gemaakt tegen deze besluiten van de belastingdienst. Nadat de belastingdienst dit bezwaar had afgewezen, hebben de belanghebbenden beroep ingesteld bij de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België), waarin zij de uitlegging van artikel 15, § 1, van deze overeenkomst door de belastingdienst hebben betwist.

13 Voor dit Tribunal hebben Sauvage en Lejeune primair betoogd dat artikel 15, § 1, van de

overeenkomst aldus moest worden uitgelegd dat beperkte en incidentele verplaatsingen zich niet tegen de uitsluitende heffingsbevoegdheid van de bronstaat verzetten, aangezien de betrokken activiteit hoofdzakelijk in die staat werd uitgeoefend en de buiten die staat verrichte diensten plaatsvonden in het kader van de dienstbetrekking in Luxemburg. Subsidiar hebben zij zich beroepen op schending van het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van dienstverrichting zoals gewaarborgd door het VWEU.

14 De verwijzende rechter geeft in wezen aan dat de betrokken belastingregeling voor in België woonachtige werknemers die in een situatie als die van Sauvage verkeren, een belemmering vormt om een dienstbetrekking in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België te aanvaarden waarvoor dienstreizen naar het buitenland moeten worden gemaakt. Oefent een Belgisch onderdaan echter een dienstbetrekking uit aan boord van een transportmiddel dat voor internationaal verkeer wordt gebruikt door een onderneming waarvan de werkelijke leiding in Luxemburg is gevestigd, dan bepaalt artikel 15, § 3, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst dat alle inkomsten ter zake van die dienstbetrekking in België zijn vrijgesteld van belasting, zelfs wanneer de werkzaamheid waarop die inkomsten betrekking hebben daadwerkelijk buiten Luxemburg wordt uitgeoefend.

15 Daarop heeft de tribunal de première instance de Liège de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Wanneer artikel 15, § 1, van de [Belgische-Luxemburgse Overeenkomst] aldus wordt uitgelegd dat het is toegestaan de heffingsbevoegdheid van de bronstaat voor de bezoldigingen van een in België wonende werknemer die zijn werkzaamheden voor een Luxemburgse werkgever uitoefent, te beperken naar rato van de op het grondgebied van Luxemburg uitgeoefende werkzaamheden, het is toegestaan de woonstaat heffingsbevoegdheid toe te kennen voor het saldo van de bezoldigingen voor de buiten het grondgebied van Luxemburg uitgeoefende werkzaamheden, het vereist is dat de werknemer permanent en dagelijks fysiek aanwezig is op de zetel van zijn werkgever, ook al wordt na een op basis van objectieve en verifieerbare gegevens en met enige soepelheid uitgevoerde rechterlijke toetsing niet betwist dat hij zich geregeld daarheen begeeft, en van de hoven en rechtbanken wordt verlangd dat zij het bestaan en de omvang van de van dag tot dag in de betrokken Staten uitgeoefende werkzaamheden beoordelen ter bepaling van een percentage van 220 werkdagen, schendt dit artikel dan artikel 45 [VWEU], doordat het een fiscale belemmering vormt waardoor grensoverschrijdende werkzaamheden worden ontmoedigd, alsmede het algemene beginsel van rechtszekerheid, doordat het niet voorziet in een onveranderlijke en betrouwbare vrijstellingsregeling voor alle bezoldigingen die zijn verkregen door een inwoner van België in loondienst van een werkgever met daadwerkelijke bestuurszetel in het Groothertogdom Luxemburg, en deze inwoner het risico loopt van dubbele belastingheffing over het geheel of een deel van zijn inkomsten en wordt onderworpen aan een onvoorzienbare regeling zonder enige rechtszekerheid?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

16 Om te beginnen zij opgemerkt dat de Belgische regering stelt dat het niet aan het Hof is om een uitspraak te doen over kwesties die betrekking hebben op de overeenstemming van het nationale of het verdragsrecht met het Unierecht. Het Hof kan volgens die regering de nationale rechterlijke instanties wel de elementen voor de uitlegging van het Unierecht verstrekken op grond waarvan zij de juridische problemen waarmee zij worden geconfronteerd kunnen oplossen.

17 Dienaangaande moet worden gepreciseerd dat het Hof in het kader van artikel 267 VWEU inderdaad niet bevoegd is om uitspraak te doen over de vraag of een verdragsluitende staat eventueel de bepalingen heeft geschonden van de bilaterale verdragen die de lidstaten hebben gesloten om de nadelige gevolgen die de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door

twee lidstaten kan meebrengen, weg te werken of te verminderen. Evenmin kan het Hof onderzoeken hoe een nationale maatregel zich verhoudt tot de bepalingen van een verdrag ter vermijding van dubbele belasting zoals het bilaterale belastingverdrag in het hoofdgeding, daar deze kwestie niet de uitlegging van het Unierecht betreft (arrest van 16 juli 2009, Damseaux, C?128/08, EU:C:2009:471, punt 22).

18 Wanneer een belastingregeling die voortvloeit uit een belastingverdrag ter vermijding van dubbele belasting deel uitmaakt van het in het hoofdgeding toepasselijke rechtskader en als zodanig door de verwijzende rechterlijke instantie is gepresenteerd, dient het Hof hiermee echter rekening te houden om een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het Unierecht te geven (arrest van 19 januari 2006, Bouanich, C?265/04, EU:C:2006:51, punt 51).

19 In casu maakt de belastingregeling die voortvloeit uit de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst deel uit van het in het hoofdgeding toepasselijke rechtskader en is deze als zodanig door de verwijzende rechter gepresenteerd. Teneinde die rechter een nuttige uitlegging van het Unierecht te geven, moet daarmee dus rekening worden gehouden.

20 Ten aanzien van de fiscale behandeling die uit de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst volgt, moet worden opgemerkt dat de prejudiciële vraag berust op de veronderstelling dat de vrijstelling van Belgische belasting van inkomsten uit Luxemburgse bron die een Belgisch onderdaan in verband met een dienstbetrekking in Luxemburg geniet, krachtens deze overeenkomst afhangt van de fysieke aanwezigheid van die onderdaan in die lidstaat. Wordt de werkzaamheid waarvoor dit salaris wordt betaald daadwerkelijk uitgeoefend buiten die lidstaat, dan komt de belastingheffing daarover dus toe aan het Koninkrijk België.

21 Derhalve moet ervan worden uitgegaan dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een uit een belastingverdrag ter vermijding van dubbele belasting volgende fiscale regeling van een lidstaat, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de vrijstelling van de inkomsten van een onderdaan die hij uit een andere lidstaat geniet in verband met een aldaar uitgeoefende dienstbetrekking, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de werkzaamheid waarvoor dat salaris wordt betaald daadwerkelijk in die lidstaat wordt uitgeoefend.

22 Volgens vaste rechtspraak blijven de lidstaten, bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen ter vermijding van dubbele belasting door de Europese Unie, bevoegd 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 ter vermijding van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Daartoe is het niet onredelijk dat de lidstaten de criteria uit de internationale belastingpraktijk gebruiken (zie in die zin arresten van 12 mei 1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punt 31, en 16 juli 2009, Damseaux, C?128/08, EU:C:2009:471, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 De in punt 22 van dit arrest genoemde 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 ter vermijding van dubbele belasting verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de regels van het Unierecht en, meer in het bijzonder, het beginsel van gelijke behandeling te eerbiedigen (arresten van 12 december 2002, De Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punt 94, en 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822,

punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 In casu moet worden opgemerkt dat artikel 15 van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst, dat in beginsel de inhoud overneemt van de bepalingen van het modelverdrag betreffende belastingen naar het inkomen en naar het vermogen dat de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling heeft opgesteld, teneinde te vermijden dat dezelfde inkomsten in verband met een dienstbetrekking in Luxemburg zowel in de woonstaat van de werknemer, het Koninkrijk België, als in de bronstaat, het Groothertogdom Luxemburg, worden belast, de heffingsbevoegdheid over die inkomsten verdeelt tussen die twee verdragsluitende staten.

26 In dit verband moet ten eerste worden vastgesteld dat uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de inkomsten van een Belgisch onderdaan in verband met een dienstbetrekking in Luxemburg, niet anders worden behandeld dan de inkomsten in verband met een nationale dienstbetrekking, wanneer de werkzaamheid waarvoor dat salaris wordt betaald daadwerkelijk buiten Luxemburg wordt uitgeoefend. Het gestelde nadeel houdt dus kennelijk verband met de keuze van de partijen bij de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van de aanknopingsfactor voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid over de betrokken inkomsten uit dienstbetrekking en van de gunstiger fiscale behandeling van belastbare inkomsten uit dienstbetrekking in Luxemburg, en niet van een ongunstiger fiscale behandeling van die inkomsten door het Koninkrijk België.

27 Aangezien de lidstaten, zoals in punt 22 van dit arrest is uiteengezet, enerzijds vrij zijn om de aanknopingsfactoren voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen, vormt de omstandigheid dat ervoor is gekozen om de heffingsbevoegdheid van de bronstaat afhankelijk te stellen van de fysieke aanwezigheid van de werknemer op het grondgebied van die staat, op zich geen op grond van het vrije verkeer van werknemers verboden discriminatie of verschil in behandeling (zie in die zin arrest van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 30).

28 Anderzijds is het doel van een overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting, te vermijden dat dezelfde inkomsten in elk van de twee partijen bij dit verdrag worden belast en beoogt een dergelijke overeenkomst niet te garanderen dat de door de belastingplichtige in een van de verdragsluitende staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere verdragsluitende staat zou moeten voldoen (arrest van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een nadeliger fiscale behandeling die voortvloeit uit de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen het Koninkrijk België, als woonstaat van de belastingplichtige, en het Groothertogdom Luxemburg, als bronstaat van de betrokken inkomsten uit dienstbetrekking, en uit het verschil tussen de fiscale regelingen van die twee staten, kan derhalve niet worden aangemerkt als op grond van het vrije verkeer van werknemers verboden discriminatie of verschil in behandeling.

29 Ten tweede betekent de omstandigheid dat de inkomsten in verband met een dienstbetrekking in Luxemburg die worden genoten door een Belgisch onderdaan en overeenkomen met de dagen gedurende welke de werkzaamheid waarvoor dat salaris werd betaald daadwerkelijk buiten Luxemburg werd uitgeoefend, in België aan belasting worden onderworpen, evenmin dat die onderdaan een minder gunstige behandeling geniet dan die welke is voorbehouden aan een Belgisch onderdaan die een dienstbetrekking in België uitoefent en deze incidenteel of regelmatig buiten het Belgische grondgebied uitoefent, aangezien de inkomsten uit dienstbetrekking van die tweede onderdaan volledig in België worden belast, terwijl de inkomsten van die eerste onderdaan slechts door België worden belast voor zover de werkzaamheid die tot de betaling van dat salaris heeft geleid, daadwerkelijk buiten Luxemburg is uitgeoefend.

30 Ten derde kan evenmin worden gesteld dat een Belgisch onderdaan die een dienstbetrekking in Luxemburg uitoefent en die incidenteel of regelmatig daadwerkelijk buiten die

lidstaat werkzaam is, minder gunstig wordt behandeld dan een Belgisch onderdaan die eveneens een dienstbetrekking in Luxemburg uitoefent, maar in die lidstaat aanwezig moet zijn en zijn dienstbetrekking dus alleen op het grondgebied van die staat uitoefent. Zowel de een als de ander geniet immers, op de dagen gedurende welke hij zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in Luxemburg uitoefent, de vrijstelling zoals voorzien in de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst en in de nationale Belgische regeling.

31 Zoals de verwijzende rechter heeft uiteengezet, bepaalt artikel 15, § 3, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst dat de inkomsten die een Belgisch onderdaan in Luxemburg geniet uit een dienstbetrekking die wordt uitgeoefend aan boord van een transportmiddel dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd door een onderneming waarvan de zetel van de werkelijke leiding in Luxemburg is gevestigd, zelfs wanneer de werkzaamheid waarvoor die beloning wordt betaald niet daadwerkelijk in Luxemburg is uitgeoefend, in België zijn vrijgesteld van belasting. Een Belgisch onderdaan die in een situatie als die van *Sauvage* verkeert, wordt daarentegen in België belast, wanneer de werkzaamheid die tot de betaling van het betrokken salaris heeft geleid, niet daadwerkelijk in Luxemburg wordt uitgeoefend.

32 Vastgesteld zij dat de omstandigheid dat is gekozen voor verschillende aanknopingsfactoren naargelang de dienstbetrekking zich al dan niet kenmerkt door een grote mobiliteit op internationaal niveau, niet kan worden aangemerkt als op grond van het vrije verkeer van werknemers verboden discriminatie of verschil in behandeling. Zoals uit punt 22 van dit arrest blijkt, komt een dergelijke keuze bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen ter vermijding van dubbele belasting door de Unie toe aan de betrokken lidstaten, en is deze in overeenstemming met de internationale belastingpraktijk. Voorts bevindt zich een onderdaan die een dienstbetrekking vervult welke juist wegens de aard van die werkzaamheid wordt gekenmerkt door een grote mobiliteit op internationaal niveau, in geen geval in een situatie die objectief vergelijkbaar is met die van een onderdaan die zich in een situatie als die van *Sauvage* bevindt.

33 Ten slotte kan de omstandigheid dat het recht op een belastingvoordeel ervan afhankelijk wordt gesteld dat de belastingplichtige het bewijs levert dat is voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor dat recht of dat er vanaf het begin van een belastingjaar sprake is van een bepaalde onzekerheid ten aanzien van de vaststelling van de belastingdruk, op zich niet een belemmering vormen in de zin van het recht van de Unie.

34 In de eerste plaats is het immers inherent aan het beginsel van fiscale autonomie van de lidstaten dat deze lidstaten bepalen welke bewijselementen moeten worden verstrekt en aan welke materiële en formele voorwaarden moet worden voldaan om een belastingvoordeel te genieten (zie in die zin arresten van 30 juni 2011, *Meilicke e.a.*, C-262/09, EU:C:2011:438, punt 37, en 9 oktober 2014, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, punt 47).

35 De belastingautoriteiten van de lidstaten hebben dus het recht om van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten voor de correcte toepassing van de belasting en om te oordelen of is voldaan aan de in de betrokken fiscale regeling gestelde voorwaarden voor toekenning van een belastingvoordeel, en bijgevolg of dat voordeel al dan niet moet worden verleend (zie in die zin arresten van 30 juni 2011, *Meilicke e.a.*, C-262/09, EU:C:2011:438, punt 45, en 9 oktober 2014, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, punt 52).

36 In de tweede plaats is het feit dat de definitieve belastingdruk van een belastingjaar aan het begin van dat jaar niet met zekerheid kan worden voorzien, inherent aan de fiscale stelsels, aangezien het fiscale resultaat van een belastingjaar in beginsel pas kan worden bepaald aan het einde van het betrokken belastingjaar.

37 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord

dat artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een uit een belastingovereenkomst ter vermijding van dubbele belasting volgende fiscale regeling, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de vrijstelling van inkomsten van een onderdaan die hij uit een andere lidstaat geniet in verband met een aldaar uitgeoefende dienstbetrekking, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de werkzaamheid waarvoor dat salaris wordt betaald daadwerkelijk in die lidstaat wordt uitgeoefend.

## **Kosten**

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

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een uit een belastingovereenkomst ter vermijding van dubbele belasting volgende fiscale regeling, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de vrijstelling van inkomsten van een onderdaan die hij uit een andere lidstaat geniet in verband met een aldaar uitgeoefende dienstbetrekking, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de werkzaamheid waarvoor dat salaris wordt betaald daadwerkelijk in die lidstaat wordt uitgeoefend.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Frans.