

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 24 oktober 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för arbetstagare – Inkomster som uppburits i en annan medlemsstat än hemviststaten – Bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning – Fördelning av beskattningsrätt – Hemviststatens beskattningsrätt – Kriterier för anknytning”

I mål C-602/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien), genom beslut av den 3 oktober 2017, som inkom till domstolen den 19 oktober 2017, i målet

Benoît Sauvage,

Kristel Lejeune

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden vid andra avdelningen A. Arabadjiev, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna C.G. Fernlund (referent), och S. Rodin,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Benoît Sauvage och Kristel Lejeune, genom M. Gustin, avocat,
- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren och A. Alriksson, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och C. Perrin, båda i egenskap av ombud,

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

avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 45 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Benoît Sauvage och Kristel Lejeune å ena sidan, och den belgiska skattemyndigheten å den andra, angående nämnda myndighets beslut att beskatta den del av Benoît Sauvages inkomster från Luxemburg som han uppburit till följd av sin anställning där och som avser de dagar då han faktiskt har arbetat utanför Luxemburg.

Tillämpliga bestämmelser

Skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg

3 I artikel 15.1 och 15.3 i avtalet mellan Konungariket Belgien och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning och reglering av vissa andra frågor beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, med tillhörande slutprotokoll, undertecknade i Luxemburg den 17 september 1970, i deras lydelse enligt det tilläggsavtal som undertecknades i Bryssel den 11 december 2002 (nedan kallat skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg), föreskrivs följande:

”1. Med förbehåll för artiklarna 16, 18, 19 och 20 får lön och annan liknande ersättning som en person med hemvist i en avtalsslutande stat erhåller i egenskap av anställd beskattas endast i den staten, såvida inte arbetet har utförts i den andra avtalsslutande staten. Har arbetet utförts i denna andra stat, ska den ersättning som har erhållits på grund av anställningen beskattas där.

...

3. Genom undantag från punkterna 1 och 2, och med det förbehåll som nämns i punkt 1, ska ersättning för anställning ombord på ett fartyg, en luftfarkost, ett järnvägsfordon eller ett landsvägsfordon i internationell trafik eller ombord på ett fartyg i internationell trafik på inre vattenvägar anses härröra från arbete utfört i den avtalsslutande stat där företaget har sitt faktiska säte och ska beskattas i den staten.”

4 Artikel 23.2 1^o i nämnda skatteavtal, som reglerar hur dubbelbeskattning av luxemburgska löner som upp bärs av personer bosatta i Belgien ska undvikas, har följande lydelse:

”[I]nkomster som härrör från Luxemburg – förutom sådana inkomster som avses i 2^o och 3^o – och egendom belägen i Luxemburg som ska 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.”

5 I punkt 8 i slutprotokollet till skatteavtalet anges följande:

”I den mening som avses i artikel 15.1 och 15.2 ska en anställd anses utföra sitt arbete i den andra avtalsslutande staten, när det arbete för vilket lön och övrig ersättning utgår i praktiken utförs i denna andra stat, det vill säga när den anställde fysiskt befinner sig i denna andra stat för att där utföra detta arbete.”

Belgisk rätt

6 I artikel 3 i code des impôts sur les revenus 1992 (1992 års inkomstskattelag) anges följande:

”Invånarna i Konungariket är skattskyldiga till skatt för fysiska personer.”

7 I artikel 5 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Invånarna i konungariket är vad gäller skatt för fysiska personer skattskyldiga för samtliga skattepliktiga inkomster som avses i denna lag, även om vissa av dessa inkomster har uppkommit eller uppburits utomlands.”

8 I artikel 155 i nämnda lag anges följande:

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

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Benoît Sauvage och Kristel Lejeune är bosatta i Belgien, där de är skyldiga att betala skatt för fysiska personer med avseende på deras globala inkomster. Benoît Sauvage är anställd av ett luxemburgskt företag. Den rådgivande verksamhet som han ägnar sig åt innebär att han måste utföra kortare uppdrag och närvara vid möten för sin arbetsgivares räkning utanför sistnämnda medlemsstat.

10 För beskattningsåren 2007–2009 deklarerade Benoît Sauvage sin lön som beskattningsbar inkomst i Belgien, men uppgav även i deklarationen att all lön var undantagen från skatteplikt med förbehåll för progressivitet.

11 Sedan den belgiska skattemyndigheten utfört en kontroll avseende Benoît Sauvages arbetsort, ändrade myndigheten beskattningsunderlaget för dessa tre beskattningsår. Den belgiska skattemyndigheten ansåg att den del av den ersättning som Benoît Sauvage hade uppburit på grund av sin anställning i Luxemburg, men som motsvarade dagar då han faktiskt hade utfört sitt arbete utanför Luxemburg, i enlighet med artikel 15.1 i skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg, skulle beskattas i Belgien.

12 Benoît Sauvage och Kristel Lejeune begärde omprövning av de beslut som nämnda myndighet antagit gentemot dem. Sedan den belgiska skattemyndigheten hade avslagit denna begäran, väckte de berörda personerna talan vid tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien), varigenom de bestred skattemyndighetens tolkning av artikel 15.1 i ovannämnda avtal.

13 Vid den domstolen gjorde Benoît Sauvage och Kristel Lejeune i första hand gällande att nyssnämnda artikel 15.1 ska tolkas så, att kortvariga och enstaka resor inte utgör hinder mot att källstaten ska ha exklusiv beskattningsrätt, eftersom det aktuella arbetet till största delen utfördes i den staten och de tjänster som tillhandahållits utanför den staten omfattades av anställningen i Luxemburg. I andra hand åberopade Benoît Sauvage och Kristel Lejeune ett åsidosättande av den fria rörligheten för arbetstagare och friheten att tillhandahålla tjänster, vilka säkerställs i EUF-fördraget.

14 Den hänskjutande domstolen har angett att den aktuella skattelagstiftningen avskräcker personer bosatta i Belgien, som befinner sig i samma situation som Benoît Sauvage, från att ta anställning i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien, för det fall att anställningen omfattar

tjänsteresor till utlandet. Om en person som är bosatt i Belgien är anställd ombord på ett transportmedel i internationell trafik av ett företag med säte i Luxemburg, anges i artikel 15.3 i skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg däremot att personens samtliga inkomster som härrör från sådan avlönad verksamhet ska undantas från skatt i Belgien, även om den verksamhet som ligger till grund för dessa inkomster faktiskt har utövats utanför Luxemburg.

15 Mot denna bakgrund beslutade tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Strider artikel 15.1 i [dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg] – vilken har tolkats så, att den dels medger att källstatens rätt att beskatta ersättning till en anställd som har hemvist i Belgien och som arbetar för en luxemburgsk arbetsgivare begränsas till att endast avse den del av arbetet som utförs i Luxemburg, dels medger att hemviststaten tillerkänns rätt att beskatta övrig ersättning avseende arbete som har utförts utanför Luxemburg, dels kräver att den anställde varaktigt och dagligen ska vara fysiskt närvarande där arbetsgivaren har sitt säte, trots att det efter en flexibel rättslig prövning baserad på objektiva och kontrollerbara omständigheter är ostridigt att han eller hon regelbundet beger sig till nämnda säte, dels kräver att domstolarna ska bedöma huruvida och i vilken omfattning arbete varje enskild dag har utförts på den ena eller andra platsen, så att en andel av 220 arbetsdagar kan fastställas – mot artikel 45 [FEUF], såtillvida att den utgör ett skatterättsligt hinder som kan avskräcka från gränsöverskridande verksamhet, och strider nämnda artikel mot den allmänna rättssäkerhetsprincipen, såtillvida att den inte föreskriver ett stabilt och säkert system för att undanta all ersättning som uppbärs av en belgisk invånare som är anställd av en arbetsgivare med säte i Storhertigdömet Luxemburg från skatteplikt, utan i stället utsätter en sådan person för risken att dennes inkomster helt eller delvis dubbelbeskattas, samt innebär att en sådan person är underkastad en oförutsebar och fullständigt rättsosäker ordning?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Det ska inledningsvis påpekas att den belgiska regeringen har hävdats att det inte ankommer på EU-domstolen att uttala sig i frågor angående huruvida nationell rätt eller traktaträtt är förenlig med unionsrätten. Enligt nämnda regering kan domstolen däremot tillhandahålla de nationella domstolarna uppgifter om tolkningen av unionsrätten som gör det möjligt för dem att lösa de rättsliga problem som de står inför.

17 I detta avseende ska det påpekas att domstolen inte är behörig, inom ramen för artikel 267 FEUF, att uttala sig om huruvida en fördragslutande stat eventuellt har åsidosatt bestämmelser i bilaterala avtal som ingåtts mellan medlemsstaterna för att undvika eller lindra de negativa verkningarna av att nationella skattesystem samexisterar. Domstolen får inte heller pröva förhållandet mellan en nationell åtgärd och bestämmelserna i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, såsom det bilaterala skatteavtal som är i fråga i det nationella målet, eftersom denna fråga inte omfattas av tolkningen av unionsrätten (dom av den 16 juli 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 22).

18 Det förhåller sig emellertid så att när skattebestämmelser som följer av ett avtal som syftar till att undvika dubbelbeskattning utgör en del av de rättsregler som är tillämpliga i ett mål, och den nationella domstolen också har presenterat bestämmelserna på det sättet, ska domstolen likväl beakta dem för att kunna göra en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen (dom av den 19 januari 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, punkt 51).

19 I förevarande fall utgör skattebestämmelser som återfinns i skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg en del av de rättsregler som är tillämpliga i det nationella målet, och de har också

presenterats på det sättet av den hänskjutande domstolen. För att tillhandahålla en tolkning av unionsrätten som är användbar för den domstolen är det således nödvändigt att beakta dessa bestämmelser.

20 Vad gäller den skattebehandling som följer av skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg, påpekar domstolen att den fråga som ställts utgår från antagandet att inkomster som en belgisk invånare uppbär i Luxemburg på grund av sin anställning där i enlighet med detta avtal kan undantas från belgisk skatt endast under förutsättning att denna person fysiskt befinner sig i sistnämnda medlemsstat. För det fall att det arbete som ligger till grund för dessa inkomster faktiskt har utförts utanför den medlemsstaten, ska dessa inkomster beskattas i Konungariket Belgien.

21 Den hänskjutande domstolen ska således anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder mot en medlemsstats skattelagstiftning som följer av ett avtal som syftar till att undvika dubbelbeskattning, såsom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, vilken föreskriver att inkomster som en invånare uppbär från en annan medlemsstat till följd av sin anställning i sistnämnda stat undantas från skatteplikt endast under förutsättning att det arbete som ligger till grund för dessa inkomster faktiskt har utförts i den medlemsstaten.

22 Av fast rättspraxis framgår visserligen att medlemsstaterna, i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning på unionsnivå, fortfarande är behöriga att själva fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom att ingå avtal. Medlemsstaterna har i detta avseende möjlighet att genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning fastställa de kriterier för anknytning som ska gälla vid fördelningen av beskattningsrätten (dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

23 I detta avseende är det inte orimligt för medlemsstaterna att använda de kriterier som tillämpas inom internationell beskattningspraxis (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 31, och dom av den 16 juli 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

24 Den fördelning av beskattningsrätten som avses i punkt 22 ovan medger dock inte att medlemsstaterna tillämpar lagstiftning som strider mot principerna om fri rörlighet i EUF-fördraget. Vid utövandet av den så fördelade beskattningsrätten inom ramen för ett bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning är medlemsstaterna nämligen skyldiga att iaktta unionslagstiftningen, och de är i synnerhet skyldiga att respektera principen om likabehandling (dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 94, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

25 I förevarande fall påpekar domstolen att det är för att undvika att en inkomst som grundas på en anställning i Luxemburg beskattas både i den anställdes hemviststat, det vill säga Konungariket Belgien, och i källstaten för inkomsten, det vill säga Storhertigdömet Luxemburg, som artikel 15 i skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg – som i princip upprepar innehållet i bestämmelserna i det modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling – fördelar rätten att beskatta denna inkomst mellan de två avtalsslutande staterna.

26 I detta sammanhang ska det för det första påpekas att det framgår av handlingarna i målet att en belgisk invånars inkomster som grundas på en anställning i Luxemburg inte behandlas

annorlunda än inkomster som grundas på en nationell anställning, när det arbete som ligger till grund för inkomsterna faktiskt utförs utanför Luxemburg. Härav följer att den påstådda nackdelen beror på den anknytningsfaktor för att fördela rätten att beskatta de aktuella löneinkomsterna som parterna till skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg har valt och på den mer förmånliga skattemässiga behandling som beskattningsbara löneinkomster omfattas av i Luxemburg, och inte på en mindre förmånlig skattemässig behandling av dessa inkomster i Konungariket Belgien.

27 Såsom det har erinrats om i punkt 22 ovan har medlemsstaterna möjlighet att själva välja de kriterier för anknytning som ska gälla vid fördelningen av deras beskattningsrätt. Blott den omständigheten att de avtalsslutande staterna har valt att ge källstaten beskattningsrätt endast under förutsättning att den anställda personen fysiskt befinner sig inom den statens territorium utgör således inte en sådan diskriminering eller olik behandling som är förbjuden enligt den fria rörligheten för arbetstagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punkt 30).

28 Vidare syftar ett skatteavtal till att undvika att samma inkomst beskattas i båda de avtalsslutande staterna, och inte till att säkerställa att den skatt som den skattskyldige ska betala i en av de avtalsslutande staterna inte överstiger den skatt som vederbörande skulle ha betalat i den andra staten (dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C?241/14, EU:C:2015:766, punkt 44 och där angiven rättspraxis). En mindre förmånlig skattemässig behandling – som följer av fördelningen av beskattningsrätten mellan Konungariket Belgien, i egenskap av hemviststat för den skattskyldige, och Storhertigdömet Luxemburg, i egenskap av källstat för de aktuella inkomsterna – och de skillnader som föreligger mellan dessa båda staters skattelagstiftning, kan inte anses utgöra sådan diskriminering eller olik behandling som är förbjuden med hänsyn till den fria rörligheten för arbetstagare.

29 För det andra kan den omständigheten att inkomster som grundas på en anställning i Luxemburg och som utbetalas till en belgisk invånare, och vilka motsvarar de dagar då det arbete som ligger till grund för inkomsterna faktiskt har utförts utanför Luxemburg, ska beskattas i Belgien, inte heller anses innebära att denna invånare behandlas mindre förmånligt än en belgisk invånare som är anställd i Belgien och som vid enstaka tillfällen eller med jämna mellanrum faktiskt utövar sin avlönade verksamhet utanför sistnämnda stat. Den sistnämnde invånarens löneinkomster ska nämligen beskattas i sin helhet i Belgien, medan den förstnämnda invånarens löneinkomster beskattas i Belgien endast i den mån det arbete som ligger till grund för inkomsterna faktiskt har utförts utanför Luxemburg.

30 För det tredje kan det inte med framgång hävdas att en belgisk invånare som är anställd i Luxemburg och som vid enstaka tillfällen eller med jämna mellanrum faktiskt utövar sin avlönade verksamhet utanför sistnämnda stat, är föremål för en mindre förmånlig behandling än en belgisk invånare som också är anställd i Luxemburg men som oundgängligen måste befinna sig i Luxemburg och som följaktligen utövar sin avlönade verksamhet endast i den medlemsstaten. Båda dessa personer omfattas nämligen av den skattebefrielse som föreskrivs i skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg och i den belgiska nationella lagstiftningen och som gäller för den löneinkomst som avser de dagar då de faktiskt utövat sin avlönade verksamhet i Luxemburg.

31 Vad gäller artikel 15.3 i skatteavtalet mellan Belgien och Luxemburg påpekar domstolen följande. Såsom den nationella domstolen har påtalat föreskrivs det i den bestämmelsen att de inkomster som uppbärs av en belgisk invånare som är anställd ombord på ett transportmedel i internationell trafik av ett företag med säte i Luxemburg, ska undantas från skatt i Belgien, även om det arbete som ligger till grund för dessa inkomster faktiskt har utförts utanför Luxemburg. En belgisk invånare som befinner sig i en sådan situation som den som Benoît Sauvage befinner sig i ska däremot beskattas i Belgien om det arbete som ligger till grund för de aktuella inkomsterna

inte har utförts i Luxemburg.

32 I detta avseende konstaterar domstolen att den omständigheten att de avtalslutande staterna har valt olika faktorer för anknytning beroende på huruvida anställningen utmärks av en hög rörlighet på internationell nivå eller ej, inte kan anses utgöra en sådan diskriminering eller olik behandling som är förbjuden med hänsyn till den fria rörligheten för arbetstagare. Såsom det erinrats om i punkt 22 ovan kan de berörda medlemsstaterna, i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade bestämmelser på unionsnivå för undvikande av dubbelbeskattning, göra ett sådant val, vilket dessutom är förenligt med internationell skattepraxis. Vidare kan en invånare vars anställning utmärks av hög mobilitet på internationell nivå, redan på grund av anställningens art, under alla omständigheter inte anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med den situation som en invånare såsom Benoît Sauvage befinner sig i.

33 Slutligen kan den omständigheten att rätten till en skattefördel är beroende av att den skattskyldige bevisar att villkoren för att beviljas denna fördel är uppfyllda, eller den omständigheten att det föreligger en viss osäkerhet angående fastställandet av skatten vid beskattningsårets början, inte i sig utgöra ett hinder i den mening som avses i unionsrätten.

34 För det första är det nämligen en naturlig följd av principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor att det är medlemsstaterna som avgör vilka beviskrav samt vilka materiella och formella villkor som ska vara uppfyllda för att en skattefördel ska beviljas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 37, och dom av den 9 oktober 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 47).

35 Skattemyndigheterna i en medlemsstat har således rätt att av den skattskyldige kräva den bevisning som de anser vara nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för en skattefördel enligt den ifrågavarande lagstiftningen är uppfyllda och, följaktligen, huruvida nämnda fördel ska beviljas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 45, och dom av den 9 oktober 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 52).

36 Eftersom den slutliga skatt som är hänförlig till ett beskattningsår i princip inte kan fastställas förrän vid det aktuella beskattningsårets slut, kan, för det andra, det förhållandet att det inte är möjligt att med säkerhet förutse den slutliga skatten för ett visst beskattningsår vid det årets början anses utgöra en integrerad del av skattesystemen.

37 Mot bakgrund av ovanstående ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 45 FEUF så tolkas så, att den inte utgör hinder mot en medlemsstats skattelagstiftning som följer av ett avtal som syftar till att undvika dubbelbeskattning, såsom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken inkomster som en invånare uppbär från en annan medlemsstat till följd av sin anställning i sistnämnda stat undantas från skatteplikt endast under förutsättning att det arbete som ligger till grund för dessa inkomster faktiskt har utförts i den medlemsstaten.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 45 FEUF ska så tolkas så, att den inte utgör hinder mot en medlemsstats skattelagstiftning som följer av ett avtal som syftar till att undvika dubbelbeskattning, såsom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken inkomster som en

invånare uppbär från en annan medlemsstat till följd av sin anställning i sistnämnda stat undantas från skatteplikt endast under förutsättning att det arbete som ligger till grund för dessa inkomster faktiskt har utförts i den medlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.