



Datum van inontvangstneming : 10/04/2025

Zaak C-150/25 [Marhaux]ⁱ

Samenvatting van het verzoek om een préjudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

20 februari 2025

Verwijzende rechter:

Tribunal de première instance du Luxembourg (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 februari 2025

Verzoekende partij:

BX

Verwerende partij:

Belgische Staat

1. Voorwerp van het hoofdgeding

Belastinggeschil betreffende een beroep tot nietigverklaring van de aan BX opgelegde belastingaanslagen ter zake van de personenbelasting voor de belastingjaren 2020 en 2021 in eerste aanleg voor de verwijzende rechter.

2. Aard en onderwerp van het prejudiciële verzoek

Verwijzing ter uitlegging van artikel 45 VWEU (vrij verkeer van werknemers)

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

3. Toepasselijke bepalingen

Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964

- 1 Artikel 25, zoals gewijzigd bij het Avenant, gedaan te Brussel op 8 februari 1999, bepaalt het volgende:

„1. [...]

2. Niettegenstaande de bepalingen van paragraaf 1 worden natuurlijke personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat en die in de andere overeenkomstsluitende Staat een dienstbetrekking uitoefenen, in die andere Staat terzake van de inkomsten uit deze werkzaamheden niet onderworpen aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting, die zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan natuurlijke personen die inwoner zijn van die andere Staat en die aldaar een dienstbetrekking uitoefenen, zijn of kunnen worden onderworpen. De persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten welke die andere Staat aan zijn eigen inwoners verleent, worden verleend aan de in de vorige zin bedoelde personen, maar ze worden verminderd naar rata van de bezoldigingen die uit die andere Staat afkomstig zijn in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die personen de begunstigden zijn.”

- 2 Op de datum van deze verwijzingsbeslissing was de nieuwe overeenkomst tussen België en Frankrijk, die op 9 november 2021 in Brussel is ondertekend, nog niet in werking getreden.

Relevante nationale bepalingen

Code général des impôts français

- 3 Artikel 156 van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”), dat van toepassing is op ingezetenen, luidt als volgt:

„Inkomstenbelasting wordt geheven over het totale bedrag van het jaarlijkse netto-inkomen waarover een fiscaal huishouden beschikt [...] na aftrek van:

[...] alimentatie”.

- 4 Artikel 197 A, in de versie die sinds 1 januari 2018 van toepassing is op niet-ingezetenen, bepaalt:

„b. In afwijking van artikel 164 A is alimentatie voor de berekening van het tarief van de Franse belasting op alle wereldinkomsten genoemd onder a) van dit artikel

[...] aftrekbaar onder dezelfde voorwaarden en beperkingen wanneer deze alimentatie belastbaar is bij de begunstigde ervan in Frankrijk en wanneer de toerekening ervan niet van dien aard is dat de belasting die verschuldigd is door de belastingplichtige in zijn woonstaat wordt verminderd”.

4. Direct of indirect aangehaalde rechtspraak van het Hof

- 5 Volledigheidshalve wordt erop gewezen dat in de motivering van de verwijzingsbeslissing naast de hierna uitdrukkelijk aangehaalde arresten ook naar de volgende arresten wordt verwezen:

arrest van 7 juli 1988, [REDACTED] 1905 (143/87, EU:C:1988:378);

arrest van 7 maart 1991, [REDACTED] (C-10/90, EU:C:1991:107);

arrest van 7 juli 1992, [REDACTED] (C-370/90, EU:C:1992:296);

arrest van 23 februari 1994, [REDACTED] (C-419/92, EU:C:1994:62);

arrest van 26 januari 1999, [REDACTED] (C-18/95, EU:C:1999:22);

arrest van 27 januari 2000, [REDACTED] (C-190/98, EU:C:2000:49);

arrest van 16 mei 2000, [REDACTED] (C-87/99, EU:C:2000:251);

arrest van 15 juni 2000, [REDACTED] (C-302/98, EU:C:2000:322);

arrest van 10 mei 2012, [REDACTED] (C-39/10, EU:C:2012:282);

arrest van 24 februari 2015, [REDACTED] (C-512/13, EU:C:2015:108), en

arrest van 14 maart 2019, [REDACTED] (C-174/18, EU:C:2019:205).

5. Beknopt overzicht van de feiten

- 6 BX woont in België en heeft zijn beroepsinkomsten voornamelijk in België en Frankrijk, en secundair in Luxemburg verkregen. Hij heeft alimentatie betaald aan zijn ex-vrouw en hun dochter die ook in België wonen.
- 7 De inkomsten uit Frankrijk en Luxemburg zijn in België op grond van verdragen, onder voorbehoud van progressiviteit, vrijgesteld van belasting. Voorts heeft de Belgische belastingdienst de aftrek van alimentatiebetalingen uitgesplitst tussen de Belgische, Franse en Luxemburgse inkomsten, waardoor de aftrek van een deel van de betaalde alimentatie van Belgische inkomsten wordt geweigerd.
- 8 Bovendien kon BX de alimentatie voor zijn ex-vrouw en hun dochter niet aftrekken van zijn Franse inkomsten, omdat zij niet in Frankrijk wonen en daar dus niet belastingplichtig zijn.

- 9 BX komt op tegen het feit dat deze aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden voordelen voor een deel aan hem worden onthouden en ziet hierin een inbreuk op het vrije verkeer dat door het Verdrag aan werknemers wordt gegarandeerd.
- 10 Bij verzoekschrift van 16 januari 2023 heeft BX de tribunal de première instance du Luxembourg division de Marche-en-Famenne (rechter in eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne, België) aangezocht.

6. Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

BX

- 11 BX zet uiteen dat België rekening houdt met bij verdrag vrijgestelde inkomsten om de hoogte van de belasting over de belastbare inkomsten te bepalen. Deze vrijstelling is onderworpen aan progressiviteit, wat betekent dat de belasting wordt berekend over de totale inkomsten van de belastingbetaler, met inbegrip van de vrijgestelde buitenlandse inkomsten. Vervolgens wordt het deel van de belasting dat betrekking heeft op de vrijgestelde buitenlandse inkomsten ten opzichte van de totale inkomsten afgetrokken van de belasting die over alle inkomsten wordt berekend. Bij deze tweede stap worden tegemoetkomingen die verband houden met persoonlijke en gezinsomstandigheden evenredig afgetrokken van buitenlandse inkomsten die bij verdrag zijn vrijgesteld.
- 12 Deze berekeningswijze leidt tot het verlies van een deel van de aftrek voor alimentatiebetalingen wanneer correctie ervan in de andere staten ontbreekt. BX is van mening dat deze ontneming van een deel van de aftrek voor de door hem gedane alimentatiebetalingen inbreuk maakt op zijn recht van vrij verkeer.
- 13 Het Hof heeft immers verklaard dat „[h]oewel de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers volgens hun bewoordingen met name het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, [...] zij [...] ook een verbod in[houden] voor de lidstaat van oorsprong, het vrije aanvaarden en verrichten van werk door een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken” (arrest van 12 december 2002, XXXXXXXXXX C-385/00, EU:C:2002:750, punt 79).
- 14 BX brengt in herinnering dat „[h]et door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen [...] meestal slechts een deel van zijn totale inkomen [vormt], waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, kan voorts het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Die plaats correspondeert in het algemeen met de gebruikelijke woonplaats van de betrokkene. Ook in het internationale belastingrecht, en in het bijzonder het door de Organisatie voor

economische samenwerking en ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag inzake dubbele belasting, wordt aanvaard dat het in beginsel de woonstaat is die bevoegd is de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden” (arrest van 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, EU:C:1995:31, punt 32).

- 15 „[H]et [is] in beginsel aan de woonlidstaat [...] om alle aan de persoonlijke en de gezinssituatie verbonden fiscale voordelen aan de belastingplichtige toe te kennen, omdat deze lidstaat, uitzonderingen daargelaten, de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige het best kan beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft” (arrest van 22 juni 2017, [REDACTED] C-20/16, EU:C:2017:488, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 16 In casu is BX van mening dat het, gezien de hoogte van de inkomsten uit België, aan België als woonstaat is om hem de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van al zijn inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, aangezien „[d]e verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, [...] slechts op de werklidstaat [komt] te rusten wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen geheel of nagenoeg geheel daar verdient en in de woonlidstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat deze laatste hem niet de voordelen kan toekennen die uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien” (arrest van 22 juni 2017, [REDACTED] C-20/16, EU:C:2017:488, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 17 BX voegt hieraan toe dat de woonstaat niettemin in bepaalde gevallen bij verdrag kan worden ontheven van zijn verplichting om ten volle rekening te houden met de persoonlijke en gezinsomstandigheden van belastingplichtigen die op zijn grondgebied wonen en een deel van hun economische activiteit in het buitenland uitoefenen.
- 18 Wat Frankrijk betreft, is in artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk het beginsel neergelegd van non-discriminatie wat betreft de belastingheffing in Frankrijk van inkomsten die niet-ingezetenen verwerven uit een in Frankrijk uitgeoefende beroepsactiviteit en wat betreft persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten, ten belope van het bedrag van de in Frankrijk verworven inkomsten.
- 19 BX benadrukt evenwel dat artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk geen bepaling is die bij de verplichting om rekening te houden met de gehele persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige differentieert tussen de woonstaat en de werkstaat. Dit blijkt duidelijk uit de formulering van de bepaling die als zodanig de woonstaat (België) niet ontslaat van de verplichting om rekening te houden met de gehele persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige die inwoner is van die staat (België) en die gedeeltelijk in de andere staat (Frankrijk) werkt. In feite gaat het namelijk om een

non-discriminatiebepaling die niet op één lijn kan worden geplaatst met een verdragsrechtelijke bepaling voor de toewijzing van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Deze non-discriminatiebepaling ziet niet op de behandeling van belastingvoordelen in de woonstaat, wat betekent dat zij niet kan worden gelijkgesteld met een bepaling voor de nadere regeling van de verplichtingen tussen de verdragsluitende staten.

- 20 In de praktijk houdt Frankrijk geen rekening met de persoonlijke en gezinssituatie van verzoeker. Artikel 197 A, onder b), CGI bepaalt immers dat „alimentatie [...] aftrekbaar [is] onder dezelfde voorwaarden en beperkingen wanneer deze alimentatie belastbaar is bij de begunstigde ervan in Frankrijk [...]”.
- 21 De begunstigten van de door BX betaalde alimentatie zijn zijn ex-vrouw en hun dochter, die beiden op het tijdstip van de feiten in België woonden. De begunstigten van deze alimentatie zijn dus niet belastbaar in Frankrijk.
- 22 Aangezien de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de aftrek van alimentatie niet zijn vervuld, houdt Frankrijk geen rekening met de persoonlijke en gezinssituatie van BX.
- 23 In Luxemburg heeft BX, aangezien hij daar niet belastbaar is voor meer dan 50 % van zijn beroepsinkomsten, geen belastingvoordelen genoten in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie.
- 24 Uit het voorgaande volgt dat noch Frankrijk noch Luxemburg aan BX, een Belgische ingezetene, persoonlijke of gezinsgebonden aftrekposten toekent in verband met alimentatiebetalingen, zoals die wel worden toegekend aan ingezetenen van de werkstaat.
- 25 BX betoogt dat de Belgische Staat niet ontslagen is van zijn verplichting om rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie en dat België gehouden is hem alle voordelen toe te kennen die verband houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, omdat het daartoe als woonstaat het best in staat is, aangezien hij noch in Frankrijk noch in Luxemburg daadwerkelijk persoonlijke voordelen heeft genoten.
- 26 Ten slotte vormt de evenredige toerekening van alimentatiebetalingen naar rato van de vrijgestelde inkomsten voor de samenhang van de vrijstellingsmethode onder voorbehoud van progressiviteit geen noodzaak die de beperking van zijn recht op vrij verkeer in de zin van de rechtspraak van het Hof zou kunnen rechtvaardigen (arresten van 28 januari 1992, C-204/90, REDACTED EU:C:1992:35, punt 28, en 28 januari 1992, Commissie/België, C-300/90, EU:C:1992:37, punt 21), aangezien er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de methode van vrijstelling onder voorbehoud van progressiviteit en de toerekening van persoonlijke tegemoetkomingen naar rato.

- 27 Samenvattend betoogt BX dat niet in alle landen ten volle rekening is gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Hij heeft geen voordelen ontvangen in Frankrijk of in Luxemburg. Het is derhalve aan België om hem een aanvullend belastingvoordeel toe te kennen ten belope van het bedrag van de in Frankrijk en Luxemburg verworven inkomsten, zodat naar behoren rekening wordt gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.

Belgische Staat

- 28 De Belgische Staat antwoordt dat de onderhavige zaak vergelijkbaar is met de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest ■■■■■ (C-385/00, EU:C:2002:750), waarin het Hof heeft geoordeeld dat Nederland het vrije verkeer van werknemers belemmerde door de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie voor een Nederlandse ingezetene met vrijgestelde buitenlandse inkomsten te beperken naar evenredigheid van zijn in Nederland belastbare inkomen.
- 29 De Belgische Staat merkt evenwel op dat de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting die Nederland heeft gesloten met de landen waar de betrokkene de in casu aan de orde zijnde beroepsinkomsten had genoten (Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk), deze staten waar de arbeid is verricht niet verplichtten om op evenredige wijze rekening te houden met de gezins- en persoonlijke omstandigheden van de betrokkene.
- 30 In het arrest van 12 december 2002, ■■■■■ (C-385/00, EU:C:2002:750), heeft het Hof geoordeeld dat „het in beginsel de woonstaat is die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen, omdat deze staat het best in staat is de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige te beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft” (punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Ook heeft het Hof verklaard dat „[b]ij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen [...] de lidstaten deze koppeling tussen de inaanmerkingneming door de woonstaat van enerzijds de wereldwijde inkomsten van hun inwoners en anderzijds hun persoonlijke en gezinssituatie uiteraard [mogen] wijzigen door middel van bilaterale of multilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing. De woonstaat kan dus bij overeenkomst ontheven worden van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in het buitenland verrichten, geheel voor zijn rekening te nemen” (punt 99).
- 31 Wat Frankrijk betreft, benadrukt de Belgische Staat dat artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk niet alleen de algemene non-discriminatiebepaling op grond van nationaliteit bevat, die overeenkomt met artikel 24, lid 1, van het OESO-modelbelastingverdrag, maar ook een specifieke bepaling die discriminatie tussen een ingezetene en een niet-ingezetene in bepaalde omstandigheden verbiedt (artikel 25, lid 2).

- 32 De Belgische Staat leidt hieruit af dat een Belgische ingezetene die in Frankrijk in loondienst werkt (zoals in casu), krachtens deze bepaling in Frankrijk in aanmerking komt voor het belastingvoordeel van dat land dat verband houdt met de alimentatiebetalingen naar rato van zijn in Frankrijk verkregen inkomsten, vergelijkbaar met het voordeel dat de Franse belastingwetgeving aan Franse ingezetenen toekent.
- 33 Deze bepaling verleent dus aan personen die in een verdragsluitende staat wonen dezelfde belastingverminderingen als worden verleend aan inwoners van de andere verdragsluitende staat op grond van hun gezinssituatie of gezinslasten.
- 34 Over het geheel genomen zorgt de verdragsrechtelijke regeling die is vastgesteld in het kader van deze „verruimde” non-discriminatiebepalingen ervoor dat de persoonlijke en gezinsomstandigheden van de belastingplichtige voor belastingdoeleinden door de werkstaat op dezelfde wijze in aanmerking worden genomen als die staat doet voor zijn eigen ingezetenen. Op die manier lijken deze verdragsbepalingen de naleving van artikel 45 VWEU te verzekeren.
- 35 De Belgische staat is van mening dat de „vervelende situatie” waarin BX zich bevindt, te wijten is aan het feit dat Frankrijk in de praktijk geen rekening houdt met zijn persoonlijke en gezinssituatie en zich beroept op artikel 197 A CGI, op grond waarvan een niet-ingezetene van Frankrijk alimentatie in Frankrijk niet kan aftrekken zolang deze alimentatie in Frankrijk niet is belast. Voor Franse ingezetenen daarentegen is in artikel 156 CGI het beginsel neergelegd dat alimentatiebetalingen in mindering mogen worden gebracht zonder dat als voorwaarde wordt gesteld dat de begunstigde(n) ook in Frankrijk woonachtig is of zijn.
- 36 In tegenstelling tot een ingezetene van Frankrijk zou een niet-ingezetene de alimentatie die hij betaalt dus alleen kunnen aftrekken als de begunstigde in Frankrijk over deze alimentatie belasting moet betalen.
- 37 De Belgische Staat benadrukt evenwel dat Frankrijk, net als België, gebonden is door artikel 25, lid 2, van de overeenkomst tussen België en Frankrijk, en dat deze bepaling van internationaal recht voorrang heeft op de Franse nationale wetgeving. Bovendien heeft deze bepaling rechtstreekse werking.
- 38 In de omgekeerde situatie houdt België ook rekening met deze bepaling wat betreft de aftrek van alimentatiebetalingen, aangezien punt C 9. van de circulaire van 26 oktober 2000 met commentaar op het Avenant, dat op 8 februari 1999 in Brussel is ondertekend, preciseert:

„Alimentatiebetalingen door een ingezetene van Frankrijk aan een niet-ingezetene van België zijn aftrekbaar naar rato van de in het Avenant bedoelde inkomsten in verhouding tot de totale beroepsinkomsten die deze ingezetene van Frankrijk ontvangt. [...]”

- 39 Artikel 25, lid 2, van de overeenkomst tussen België en Frankrijk staat eraan in de weg dat Frankrijk persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten weigert aan een werknemer die in België woont, waardoor niet-ingezetenen zwaarder worden belast, terwijl dergelijke aftrekken wel worden toegekend aan een ingezetene van Frankrijk (krachtens artikel 156 CGI).
- 40 Artikel 25, lid 2, van de overeenkomst tussen België en Frankrijk, dat rechtstreekse werking heeft, impliceert dat in geval van strijd met het nationale recht, zoals artikel 197 A CGI, het nationale recht buiten beschouwing moet worden gelaten.
- 41 De Belgische Staat betoogt dat het aan elk van de staten is om de in de bilaterale overeenkomsten aangegane verbintenissen na te komen.

7. Beoordeling door de tribunal de première instance du Luxembourg

- 42 De situatie van BX is bijzonder omdat hij inkomsten ontvangt zowel in zijn woonstaat, waar zij belastbaar zijn, als in twee andere staten, in casu Luxemburg en Frankrijk, waar zij eveneens belastbaar zijn, terwijl zij in België, onder voorbehoud van progressiviteit, zijn vrijgesteld overeenkomstig de bepalingen van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting tussen enerzijds Luxemburg en België en anderzijds Frankrijk en België.

Inkomsten uit Luxemburg

- 43 De tribunal de première instance du Luxembourg brengt om te beginnen de rechtspraak van het Hof in herinnering:

„In het onderhavige geval moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat uit de bepalingen van de Belgisch-Luxemburgse belastingovereenkomst niet blijkt dat het Koninkrijk België bij deze overeenkomst wordt ontheven van zijn verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in Luxemburg uitoefenen, geheel voor zijn rekening te nemen.

In artikel 24, lid 4, onder a), van deze overeenkomst is namelijk bepaald dat de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken belastingplichtige enkel in aanmerking wordt genomen ter bepaling van het gemiddelde belastingtarief voor zijn belastbare inkomsten in Luxemburg, zonder dat het Koninkrijk België wordt ontheven van deze verplichting” [arrest van 15 juli 2021, Belgische Staat (Verlies van belastingvoordelen in de woonstaat), C-241/20, EU:C:2021:605, punten 47 en 48].

- 44 Het staat dus buiten kijf dat België naar behoren rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie van BX, in casu bij de aftrek van de alimentatie voor de berekening van de Belgische belasting.

- 45 De Belgische Staat betwist overigens niet dat BX in casu, aangezien hij in Luxemburg niet belastbaar was voor meer dan 50 % van zijn beroepsinkomsten, in Luxemburg geen belastingvoordelen heeft genoten die verband houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie die erin bestaan dat rekening wordt gehouden met de alimentatiebetalingen aan zijn ex-vrouw en hun dochter.
- 46 De tribunal de première instance du Luxembourg is dus van oordeel dat BX terecht van mening is dat de Belgische belastingdienst hem bij de berekening van de belasting een aanvullend belastingvoordeel moet toekennen ten belope van de uit Luxemburg afkomstige inkomsten, namelijk 24 000 EUR voor het belastingjaar 2020 en 33 600 EUR voor het belastingjaar 2021.

Uit Frankrijk afkomstige inkomsten

- 47 BX heeft aanzienlijke en nagenoeg gelijke inkomsten verworven in Frankrijk en in België, te weten 104 875 EUR in België voor het belastingjaar 2020 en 64 910,27 EUR in Frankrijk en voor het belastingjaar 2021 88 713,09 EUR in België en 76 125,88 EUR in Frankrijk.
- 48 De tribunal de première instance du Luxembourg wijst op het verschil tussen de regeling van de Belgische-Franse overeenkomst en die van de Belgisch-Luxemburgse overeenkomst.
- 49 Zo bepaalt artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk dat niet-ingezetenen en ingezetenen recht hebben op „persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten”, maar enkel „naar rata van de bezoldigingen die uit die andere Staat afkomstig zijn in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die personen de begunstigden zijn” („pro rata”-regel)
- 50 Het Grondwettelijk Hof (België) heeft dienaangaande verklaard dat „[d]e Belgische belastingwetgever [...] derhalve, door in te stemmen met het Avenant van 8 februari 1999, [vermocht] te beslissen aan de niet-inwoners die binnen de werkingssfeer vallen van de tussen Frankrijk en België gesloten Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen die verband houden met de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de belastingplichtige, maar alleen volgens de ‚pro rata’-regel, waarbij die regel wederkerig dient te worden toegepast” (arrest nr. 92/2019 van 6 juni 2019, punt B.19.5).
- 51 Op deze wijze voorziet België, onder bepaalde voorwaarden, in de aftrekbaarheid van alimentatie betaald door een belastingplichtige die geen ingezetene is van België (artikel 242 van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992; hierna: „WIB 92”).
- 52 Wat betreft deze voorwaarden is evenwel, in een beroep wegens niet-nakoming, de staf gebroken over de voorwaarde dat de niet-ingezetene meer dan 75 % van

zijn inkomsten in België moet ontvangen om alimentatiebetalingen te kunnen aftrekken, en zulks met name op grond dat „[a]angezien, in casu, de voorwaarde van artikel 242, lid 1, WIB 92, die enkel van toepassing is op niet-ingezeten belastingplichtigen, van algemene aard is en niet toelaat rekening te houden met de persoonlijke en gezinsomstandigheden van de betrokken belastingplichtigen, waarbij de aftrek van onderhoudsverplichtingen in elk geval wordt geweigerd aan niet-ingezeten belastingplichtigen die minder dan 75 % van hun beroepsinkomsten in België verkrijgen, ook wanneer zij in hun woonstaat niet in aanmerking kunnen komen voor deze aftrek wegens het lage bedrag van hun belastbaar inkomen in deze staat, is deze voorwaarde onverenigbaar met de vereisten van artikel 45 VWEU” (arrest van 10 maart 2022, Commissie/België (Aftrek van onderhoudsuitkeringen), C-60/21, niet gepubliceerd, EU:C:2022:172, punt 32).

- 53 Net als de Belgische wetgeving bevat de Franse wetgeving bepalingen die niet-ingezetenen met belastbare inkomsten in Frankrijk de mogelijkheid bieden om alimentatiebetalingen af te trekken, maar alleen “wanneer deze alimentatie belastbaar is bij de begunstigde ervan in Frankrijk” (artikel 197 A CGI).
- 54 BX kan niet profiteren van de inaanmerkingneming door Frankrijk van de alimentatiebetalingen aan zijn ex-vrouw en hun dochter die – wat niet wordt betwist – hiervoor niet belastbaar zijn in Frankrijk.
- 55 De vraag rijst of de voorwaarde van artikel 197 A CGI volgens welke alimentatie belastbaar moet zijn bij de begunstigde ervan in Frankrijk om in aanmerking te worden genomen bij de belasting van de niet-ingezetene die ze betaalt, in overeenstemming is met het Unierecht, aangezien een niet-ingezeten belastingplichtige verschillend wordt behandeld naargelang de begunstigde in Frankrijk of in een andere lidstaat van de Europese Unie woont.
- 56 In dit stadium rijzen verschillende vragen over de verenigbaarheid met het Unierecht.
- 57 De lidstaten mogen namelijk „[b]ij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen [...] deze koppeling tussen de inaanmerkingneming door de woonstaat van enerzijds de wereldwijde inkomsten van hun inwoners en anderzijds hun persoonlijke en gezinssituatie uiteraard wijzigen door middel van bilaterale of multilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing”, zodat „[d]e woonstaat [...] bij overeenkomst [kan] worden [ontheven] van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in het buitenland verrichten, geheel voor zijn rekening te nemen” (arrest van 12 december 2002, ██████████ C-385/00, EU:C:2002:750, punt 99).
- 58 Op het eerste gezicht is dit wat België en Frankrijk doen door, om te beginnen, artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk en, voorts, artikel 242 van het WIB 92 (België) en artikel 197 A CGI (Frankrijk) vast te stellen.

- 59 Een regel als bedoeld in artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk doet geen afbreuk aan het vrije verkeer van personen. Integendeel, de betrokken bepaling beoogt non-discriminatie te waarborgen door – naast hetgeen is bepaald in artikel 24 van het OESO-model – te garanderen dat niet-ingezetenen in de werkstaat in aanmerking kunnen komen voor persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten, maar alleen „naar rata van de bezoldigingen die uit die andere Staat afkomstig zijn in verhouding tot het totale beroepsinkomen, ongeacht de herkomst ervan, waarvan die personen de begunstigden zijn”.
- 60 Het Hof heeft verklaard dat „de vrijheid van de lidstaten om – bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen door het recht van de Unie – de uitoefening van hun belastingbevoegdheden onderling te verdelen, onder meer om cumulatie van belastingvoordelen te vermijden, moet worden verzoend met de noodzaak, de belastingplichtigen van de betrokken lidstaten te waarborgen dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld” (arrest van 9 februari 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, punt 47).
- 61 Het blijkt namelijk dat een verdragsregel van non-discriminatie in principe de twee verdragsluitende staten toestaat om ervoor te zorgen dat alimentatiebetalingen „naar rata” worden afgetrokken van de inkomsten die belastbaar zijn in hun jurisdictie.
- 62 Beide staten blijken echter in hun wetgeving de aftrek van alimentatiebetalingen afhankelijk te stellen van specifieke voorwaarden en in het geval van BX leiden deze voorwaarden, in casu de voorwaarde dat de alimentatie belastbaar is bij de begunstigde ervan in Frankrijk, ertoe dat de betalingen niet in mindering worden gebracht op zijn inkomsten die in Frankrijk als niet-ingezetene belastbaar zijn.
- 63 In herinnering moet worden gebracht dat „[m]ethoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, [...] de belastingplichtigen van de betrokken staten echter wel ervan [moeten] verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale fiscale stelsels bestaande dispariteiten” (arresten van 12 december 2002, ██████████ C-385/00, EU:C:2002:750, punt 101, en 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 70).
- 64 Ter herinnering: bij de berekening van de Belgische belasting vindt de aftrek van de alimentatiebetalingen plaats voordat het bij verdrag vrijgestelde deel van de inkomsten wordt uitgesplitst en wordt de aftrek van de alimentatiebetalingen

bijgevolg evenredig over zijn gehele inkomsten verdeeld, zodat verzoeker een deel van het werkelijke voordeel van de aftrek van zijn alimentatiebetalingen verliest.

- 65 De Belgische Staat brengt daartegen in dat Frankrijk, op grond van artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk en artikel 197 A van de Franse CGI, in theorie rekening moet houden met de aftrek van alimentatiebetalingen bij de berekening van de belasting die verschuldigd is over de inkomsten uit Franse bron die in Frankrijk belastbaar zijn op grond van de overeenkomst.
- 66 Het Hof heeft evenwel verklaard dat „[u]it de omstandigheid dat verzoeker in het hoofdgeding een belastingvermindering in Luxemburg heeft verkregen waarvan het bedrag ten minste gelijk is aan dat van de belastingvoordelen die hij in België heeft verloren, [...] echter niet [kan] worden afgeleid dat zijn persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking is genomen” [arrest van 15 juli 2021, Belgische Staat (Verlies van belastingvoordelen in de woonstaat), C-241/20, EU:C:2021:605, punt 58].
- 67 In herinnering moet worden gebracht dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof „in beginsel de woonstaat is die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen, omdat deze staat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige het best kan beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft” (arrest van 28 februari 2013, Beker en Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 43) en dat de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, slechts op de werkstaat rust wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen geheel of nagenoeg geheel aldaar verdient en in de woonstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat deze laatste hem niet de voordelen kan toekennen die uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien (arrest van 12 december 2002, ██████████ C-385/00, EU:C:2002:750, punt 89, met verwijzing naar arresten van 14 februari 1995, ██████████ C-279/93, EU:C:1995:31, punt 36, en 14 september 1999, ██████████ C-391/97, EU:C:1999:409, punt 27).
- 68 Ook rijst de vraag of België, om in overeenstemming te zijn met artikel 45 VWEU, bij de berekening van de personenbelasting van een ingezetene rekening moet houden met het feit dat deze Belgische ingezetene – niettegenstaande een verdragsrechtelijke non-discriminatiebepaling zoals artikel 25, lid 2, van de overeenkomst tussen België en Frankrijk die voorziet in de verlening van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verleningen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten naar rata aan niet-ingezetenen –noch in Frankrijk noch in België in aanmerking komt voor een fiscale inaanmerkingneming van zijn alimentatie naar rata van zijn belastbaar inkomen, vanwege specifieke voorwaarden in de nationale wetgeving van de werkstaat, in casu artikel 197 A van de Franse CGI, op grond waarvan alimentatie slechts in mindering kan worden gebracht bij de berekening van de Franse belasting indien zij belastbaar is

bij de begunstigde in Frankrijk en de inaanmerkingneming ervan niet leidt tot een vermindering van de belasting die de belastingplichtige in zijn woonstaat verschuldigd is.

- 69 Het Hof van Justitie van de Europese Unie is krachtens artikel 267, onder a), VWEU bevoegd bij wijze van prejudiciële beslissing een uitspraak te doen over de uitlegging van de Verdragen.

8. Prejudiciële vraag

- 70 De Tribunal de première instance du Luxembourg legt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag voor:

„Moet artikel 45 VWEU aldus worden uitgelegd dat een lidstaat (België) bij de berekening van de personenbelasting van een van zijn ingezetenen rekening moet houden met het feit dat deze ingezetene van België – niettegenstaande een verdragsrechtelijke non-discriminatiebepaling, zoals artikel 25, lid 2, van de overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbel belasting van 10 maart 1964, die voorziet in de toekenning van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de gezinstoestand of gezinslasten naar rata aan niet-ingezetenen – vanwege specifieke in de nationale wetgeving van de werkstaat (Frankrijk), in casu artikel 197 A van de Franse Code général des impôts, namelijk dat voor de berekening van de Franse belasting de alimentatie die deze niet-ingezetene van de werkstaat betaalt, slechts in mindering kan worden gebracht bij de berekening van de Franse belasting indien deze alimentatie belastbaar is bij de begunstigde in Frankrijk en de inaanmerkingneming ervan niet leidt tot een vermindering van de belasting die de belastingplichtige in zijn woonstaat verschuldigd is, noch in de werkstaat (Frankrijk), noch in de woonstaat (België) het voordeel heeft van een fiscale inaanmerkingneming van de betaalde alimentatie naar rata van de belastbare inkomsten in de werkstaat (Frankrijk), terwijl de woonstaat in staat is de belasting te berekenen door de aftrekbare alimentatie te verrekenen met de binnenlandse inkomsten, na het bij verdrag vrijgestelde deel van de inkomsten te hebben uitgesplitst, zodat het voordeel van de aftrek niet verwatert door de betaalde alimentatie te verrekenen met de bij verdrag, onder voorbehoud van progressiviteit, vrijgestelde inkomsten, waardoor hij in de werkstaat niet daadwerkelijk in aanmerking is gekomen voor een evenredige aftrek van deze alimentatie?”