CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 28 januari 2016 [1]

Zaak C-122/15

C

[verzoek van de Korkein hallinto-oikeus (Finland) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Nationale inkomstenbelastingwetgeving — Artikel 21, lid 1, van het Handvest van de grondrechten — Richtlijn 2000/78/EG — Discriminatie op grond van leeftijd — Aanvullende belasting op pensioeninkomsten”

I – **Inleiding**

1. De onderhavige zaak opent mogelijk een nieuw hoofdstuk in de invloed van het Unierecht op de directe belastingen van de lidstaten. Op verzoek van de Korkein hallinto-oikeus (hoogste Finse bestuursrechter) dient de belangrijke vraag te worden beantwoord of het Unierechtelijke verbod van discriminatie op grond van leeftijd ook doorwerkt op de nationale inkomstenbelastingwetgeving.

2. Op dit verbod wordt in casu namelijk een beroep gedaan door een Finse belastingplichtige die een aanvullende belasting moet betalen welke in Finland uitsluitend wordt geheven op pensioeninkomsten. Is in een dergelijk geval het Unierechtelijke verbod van discriminatie op grond van leeftijd, dat wordt geregeld in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en in een richtlijn, überhaupt van toepassing en, zo ja, verbiedt het een lidstaat pensioeninkomsten zwaarder te belasten?

3. Op dit moment is er bij het Hof nog een andere procedure [2] aanhangig over de toepasselijkheid van het Unierechtelijke verbod van discriminatie op grond van leeftijd in de inkomstenbelastingwetgeving van de lidstaten. Hoewel deze Nederlandse zaak een heel andere inkomstenbelastingregeling betreft, onderstreept deze evenwel het belang van de koers die het Hof in de onderhavige zaak dient te bepalen.

II – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Unierecht*

4. Artikel 21, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000 in de op 12 december 2007 te Straatsburg gewijzigde versie [3] (hierna: „Handvest”) bepaalt onder meer:

„1. Iedere discriminatie, met name op grond van [...] leeftijd [...] is verboden.”

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.
2 — Zaak C-548/15 (De Lange).
3 — PB 2012, C 326, blz. 391.

5. Artikel 51, lid 1, van het Handvest bepaalt met betrekking tot de „werkingssfeer" van het Handvest:

„1. De bepalingen van dit Handvest zijn gericht [...] tot de lidstaten, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. [...]"

6. Krachtens artikel 13 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap in de versie van het Verdrag van Amsterdam [4] (hierna: „EG"), thans artikel 19 VWEU [5], heeft de Raad de volgende bevoegdheid:

„Onverminderd de andere bepalingen van dit Verdrag, kan de Raad, binnen de grenzen van de door dit Verdrag aan de Gemeenschap verleende bevoegdheden, [...] passende maatregelen nemen om discriminatie op grond van [...] leeftijd [...] te bestrijden."

7. Op grond van artikel 13 EG werd richtlijn 2000/78/EG van de Raad van 27 november 2000 tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in arbeid en beroep [6] vastgesteld (hierna: „richtlijn 2000/78").

8. Met betrekking tot de „werkingssfeer" van richtlijn 2000/78 bepaalt artikel 3:

„1. Binnen de grenzen van de aan de Gemeenschap verleende bevoegdheden, is deze richtlijn zowel in de overheidssector als in de particuliere sector, met inbegrip van overheidsinstanties, op alle personen van toepassing met betrekking tot:

[...]

c) werkgelegenheid en arbeidsvoorwaarden, met inbegrip van ontslag en beloning;

[...]

2. [...]

3. Deze richtlijn is niet van toepassing op uitkeringen van welke aard dan ook die worden verstrekt door wettelijke of daarmee gelijkgestelde stelsels, met inbegrip van de stelsels voor sociale zekerheid of voor sociale bescherming.

[...]"

9. Artikel 16 van richtlijn 2000/78 bepaalt:

„De lidstaten nemen de nodige maatregelen om er zorg voor te dragen dat

a) alle wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die met het beginsel van gelijke behandeling in strijd zijn, worden afgeschaft;

[...]"

4 — PB 1997, C 340, blz. 173.

5 — Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) (PB 2012, C-326, blz. 47).

6 — PB L 303, blz. 16.

10. Artikel 2 van richtlijn 2000/78 bevat onder meer de volgende definities:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder het beginsel van gelijke behandeling verstaan de afwezigheid van elke vorm van directe of indirecte discriminatie op basis van een van de in artikel 1 genoemde gronden.

2. Voor de toepassing van lid 1 is er:

a) ‚directe discriminatie', wanneer iemand ongunstiger wordt behandeld dan een ander in een vergelijkbare situatie wordt, is of zou worden behandeld op basis van een van de in artikel 1 genoemde gronden;

b) ‚indirecte discriminatie', wanneer een ogenschijnlijk neutrale bepaling, maatstaf of handelwijze personen [...] met een bepaalde leeftijd [...], in vergelijking met andere personen bijzonder benadeelt,

   i) tenzij die bepaling, maatstaf of handelwijze objectief wordt gerechtvaardigd door een legitiem doel en de middelen voor het bereiken van dat doel passend en noodzakelijk zijn, of

   ii) [...]

[...]"

11. Het in artikel 2, lid 1, aangehaalde artikel 1 van richtlijn 2000/78 luidt, voor zover hier relevant, als volgt:

„Deze richtlijn heeft tot doel met betrekking tot arbeid en beroep een algemeen kader te creëren voor de bestrijding van discriminatie op grond van [...] leeftijd [...] zodat in de lidstaten het beginsel van gelijke behandeling toegepast kan worden."

12. Artikel 6 („Rechtvaardiging van verschillen in behandeling op grond van leeftijd") van richtlijn 2000/78 luidt als volgt:

„1. Niettegenstaande artikel 2, lid 2, kunnen de lidstaten bepalen dat verschillen in behandeling op grond van leeftijd geen discriminatie vormen indien zij in het kader van de nationale wetgeving objectief en redelijk worden gerechtvaardigd door een legitiem doel, met inbegrip van legitieme doelstellingen van het beleid op het terrein van de werkgelegenheid, de arbeidsmarkt of de beroepsopleiding, en de middelen voor het bereiken van dat doel passend en noodzakelijk zijn.

[...]"

B – *Nationaal recht*

13. In Finland wordt inkomstenbelasting geheven krachtens de Tuloverolaki (wet betreffende de inkomstenbelasting). In de redactie zoals per 1 januari 2013 gewijzigd bij de laki tuloverolain muuttamisesta (785/2012) (hierna: „Finse wet inkomstenbelasting") voorziet § 124, leden 1 en 4, in de heffing van een aanvullende belasting op pensioeninkomsten.

14. De aanvullende belasting bedraagt 6 % voor zover de pensioeninkomsten verminderd met de pensioenvrijstelling meer bedragen dan 45 000 EUR. Deze belasting dient naast de inkomstenbelasting te worden betaald, die tegen het algemene progressieve inkomstenbelastingtarief over deze inkomsten verschuldigd is.

III – **Hoofdgeding**

15. Het hoofdgeding betreft de vaststelling van de inkomstenbelasting van C (hierna: „belastingplichtige") voor het belastingjaar 2013.

16. De belastingplichtige heeft de Finse nationaliteit en is woonachtig in Finland. In 2013 ontving hij pensioeninkomsten van ongeveer 460 000 EUR van een Finse vennootschap. Dit pensioen was berekend op grond van de laatste tien jaar van zijn werkzaamheden. Gedurende deze periode was de belastingplichtige zowel in Zweden als in Finland werkzaam voor een Zweedse vennootschap. Het pensioen van de belastingplichtige werd deels gefinancierd door een pensioenfonds van zijn werkgever.

17. De Finse belastingdienst heeft overeenkomstig § 124, leden 1 en 4, van de Finse wet inkomstenbelasting aanvullende belasting van 6 % geheven op de pensioeninkomsten van de belastingplichtige. Hiertegen heeft de belastingplichtige beroep ingesteld, aangezien de aanvullende belasting naar zijn opvatting een verboden discriminatie op grond van leeftijd vormt.

IV – **Procedure bij het Hof**

18. De inmiddels met de beslissing van het geschil belaste Korkein hallinto-oikeus acht de uitlegging van het Unierecht beslissend voor de beslechting van het geschil en heeft het Hof op 10 maart 2015 overeenkomstig artikel 267 VWEU de volgende vragen voorgelegd:

„1) Dient artikel 3, lid 1, onder c), van richtlijn 2000/78 aldus te worden uitgelegd dat een nationale regeling zoals de bepalingen inzake de aanvullende belasting op pensioeninkomsten in § 124, leden 1 en 4, van de Finse wet betreffende de inkomstenbelasting, binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt en dat bijgevolg het verbod van discriminatie op grond van leeftijd in de zin van artikel 21, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie op dit geval van toepassing is?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: dienen artikel 2, leden 1 en 2, onder a) of b), van richtlijn 2000/78 en artikel 21, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling zoals de bepalingen inzake de aanvullende belasting op pensioeninkomsten in § 124, leden 1 en 4, van de Finse wet betreffende de inkomstenbelasting, volgens welke op de pensioeninkomsten van een natuurlijke persoon, de betaling waarvan op zijn minst indirect samenhangt met de leeftijd van de persoon, in bepaalde situaties een hogere inkomstenbelasting wordt geheven dan op inkomsten uit arbeid van dezelfde hoogte?

3) Indien de genoemde bepalingen van richtlijn 2000/78 en van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie zich verzetten tegen een nationale regeling zoals de aanvullende belasting op pensioeninkomsten, dient dan in casu ook te worden onderzocht of artikel 6, lid 1, van de genoemde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat een nationale regeling zoals de aanvullende belasting op pensioeninkomsten desondanks in de zin van deze bepaling kan worden aangemerkt als objectief en redelijk gerechtvaardigd door een legitiem doel, met inbegrip van legitieme doelstellingen van het beleid op het terrein van de werkgelegenheid, de arbeidsmarkt en de beroepsopleiding, wanneer met de aanvullende belasting op pensioeninkomsten, zoals blijkt uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Finse wet betreffende de inkomstenbelasting, wordt beoogd om belastinginkomsten van draagkrachtige pensioenontvangers te genereren, het verschil tussen de belasting van pensioeninkomsten en van inkomsten uit arbeid te verminderen en ouderen te stimuleren aan het arbeidsproces te blijven deelnemen?"

19. Met betrekking tot deze vragen zijn schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend door de belastingplichtige, Ierland, de Portugese Republiek, de Republiek Finland, het Koninkrijk Zweden en de Europese Commissie. Ter terechtzitting op 10 december 2015 hebben de belastingplichtige, de Republiek Finland, het Koninkrijk Zweden en de Commissie mondelinge opmerkingen gemaakt.

V – **Juridische beoordeling**

20. De verwijzende rechter wenst met zijn eerste vraag in wezen te vernemen of richtlijn 2000/78 respectievelijk artikel 21, lid 1, van het Handvest van toepassing is op het geschil in het hoofdgeding.

21. Mijns inziens moet deze vraag ontkennend worden beantwoord. Een regeling van een lidstaat die de hoogte van het tarief van de belasting op pensioeninkomsten bepaalt, valt noch binnen de werkingssfeer van richtlijn 2000/78 (zie onder A) noch binnen de werkingssfeer van het Handvest (zie onder B). Om die reden hoeven de tweede en de derde prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

A – *Werkingssfeer van richtlijn 2000/78*

22. Volgens de rechtspraak van het Hof concretiseert richtlijn 2000/78 het Unierechtelijke verbod van discriminatie op grond van leeftijd[7], dat voortvloeit uit het Handvest respectievelijk uit de algemene beginselen[8] die overeenkomstig artikel 6, lid 3, VEU[9] deel uitmaken van het Unierecht. Binnen de werkingssfeer van richtlijn 2000/78 moeten de lidstaten derhalve de vereisten hiervan in acht nemen.[10]

23. De werkingssfeer van richtlijn 2000/78 blijkt uit artikel 3 van deze richtlijn. In casu is het de vraag of de belastingheffing op inkomsten uit een pensioen dat in verband staat met eerder verrichte arbeid, valt onder lid 1, onder c), van dit artikel. Volgens deze bepaling is de richtlijn van toepassing op alle personen „met betrekking tot [...] werkgelegenheid en arbeidsvoorwaarden, met inbegrip van [...] beloning".

24. Er doen zich twee vragen voor: ten eerste of het pensioen dat de belastingplichtige in casu ontvangt, een „beloning" is, en ten tweede of de *belasting* van dit pensioen als regeling met betrekking tot de beloning in de zin van artikel 3, lid 1, onder c), van richtlijn 2000/78 dient te worden aangemerkt.

1. Pensioen als beloning

25. Volgens vaste rechtspraak wordt het begrip beloning in artikel 3, lid 1, onder c), van richtlijn 2000/78 gedefinieerd met inachtneming van overweging 13 van de richtlijn in samenhang met artikel 157 VWEU (oud artikel 141 EG), dat het beginsel van gelijke beloning van mannen en vrouwen vaststelt. Daardoor wordt tevens rekening gehouden met de beperking in artikel 3, lid 3, op grond waarvan richtlijn 2000/78 niet van toepassing is op uitkeringen die worden verstrekt door wettelijke stelsels.[11]

7 — Zie onder meer arresten Kücükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, punt 21), Prigge e.a. (C-447/09, EU:C:2011:573, punt 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punten 22 en 23) en O (C-432/14, EU:C:2015:643, punt 21).

8 — Zie in die zin arrest Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punten 74 en 75).

9 — Verdrag betreffende de Europese Unie (PB 2012, C 326, blz. 13).

10 — Zie arresten Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, punt 23) en Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punt 16).

11 — Zie onder meer arresten Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punten 40 en 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punt 25) en Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punt 20).

26. Artikel 157, lid 2, eerste alinea, VWEU definieert als „beloning" onder meer „alle overige voordelen [...] die de werknemer uit hoofde van zijn dienstbetrekking direct of indirect van de werkgever ontvangt". Het Hof heeft deze definitie aldus gepreciseerd dat deze alle huidige of toekomstige voordelen omvat, mits deze voordelen, zij het ook indirect, door de werkgever aan de werknemer uit hoofde van diens dienstbetrekking worden betaald.[12] Ook uitkeringen na de beëindiging van de dienstbetrekking kunnen derhalve een beloning zijn.[13]

27. Voor zover dus de werkgever – zoals klaarblijkelijk in casu het geval is – uitkeringen uit een bedrijfspensioenfonds verstrekt, is voldaan aan bovengenoemde voorwaarden. Ook uit artikel 6, lid 2, van richtlijn 2000/78 kan worden afgeleid dat pensioenuitkeringen uit hoofde van ondernemingsregelingen inzake sociale zekerheid binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen.

28. In hoeverre de overige bestanddelen van het pensioen van de belastingplichtige eveneens onder het begrip beloning in de zin van artikel 157, lid 2, eerste alinea, VWEU kunnen vallen, kan aan de hand van de door de verwijzende rechter verstrekte informatie niet eenduidig worden beoordeeld. Deze vraag zou derhalve in voorkomend geval door de verwijzende rechter zelf nog moeten worden onderzocht.

29. Voor de verdere behandeling van de prejudiciële vraag dient evenwel als uitgangspunt te worden genomen dat het door de belastingplichtige in casu ontvangen pensioen op zijn minst ten dele een beloning is in de zin van artikel 3, lid 1, onder c), van richtlijn 2000/78.

2. Belasting van de beloning

30. Dan rijst de beslissende vraag of ook de *belasting* van deze beloning in de zin van artikel 3, lid 1, onder c), valt binnen de werkingssfeer van richtlijn 2000/78.

a) Bewoordingen

31. De Duitse tekst van de bepaling is in ieder geval ruim. De lidstaten zijn op grond van artikel 16, onder a), juncto artikel 3, lid 1, onder c), verplicht alle discriminerende bepalingen „met betrekking tot" onder meer de beloning af te schaffen.[14] Een bepaling van een lidstaat die een dergelijke beloning belast, heeft zonder meer betrekking op de beloning.

b) Vergelijking met andere discriminatieverboden

32. Bovendien is het Hof bij andere bepalingen van het Unierecht die voorzien in een discriminatieverbod met betrekking tot arbeidsvoorwaarden, ervan uitgegaan dat de belasting van de beloning binnen de werkingssfeer van deze bepalingen kan vallen.

33. Er zij om te beginnen aan herinnerd dat volgens artikel 45, lid 2, VWEU het vrije verkeer van werknemers de afschaffing inhoudt van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten, onder meer wat betreft de beloning. Volgens vaste rechtspraak van het Hof zou het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de beloning worden uitgehold wanneer daaraan afbreuk zou kunnen worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen

12 — Zie arresten HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, punt 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, punt 26) en Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, punt 21).

13 — Zie arresten Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punt 12) en Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punt 44).

14 — De Franse versie van artikel 3, lid 1, onder c), van richtlijn 2000/78 is in iets striktere bewoordingen gesteld, aangezien daarin sprake is van de *voorwaarden* van de beloning („les conditions [...] de rémunération"); maar ook hieronder zou nog de belasting van de beloning kunnen worden geschaard.

inzake de inkomstenbelasting.[15] Deze uitbreiding van het discriminatieverbod in het kader van het vrije verkeer van werknemers tot de belasting van de beloning vindt weliswaar steun in een uitdrukkelijke bepaling in artikel 7, lid 2, van verordening (EU) nr. 492/2011[16], maar lijkt volgens de rechtspraak tevens rechtstreeks voort te vloeien uit de uitlegging van het begrip „beloning" van artikel 45, lid 2, VWEU.[17]

34. Ook bij het verbod van discriminatie op grond van geslacht heeft het Hof gekozen voor een uitlegging volgens welke de arbeidsvoorwaarden tevens de belasting van de werkzaamheden omvatten. Zo heeft het Hof ten aanzien van het destijds geldende artikel 5, lid 1, van richtlijn 76/207/EEG[18] beslist dat tot de arbeidsvoorwaarden, met name de ontslagvoorwaarden, waarbij de lidstaten het verbod van discriminatie op grond van geslacht in acht dienen te nemen, ook een belastingregeling van de lidstaat behoort die verschillende belastingvoordelen voor vergoedingen bij beëindiging van de dienstbetrekking toekent.[19]

c) Doel en strekking

35. Verruiming van de werkingssfeer van richtlijn 2000/78 tot de belasting van de beloning zou zeker de verwezenlijking van de doelen van deze richtlijn bevorderen.

36. De richtlijn ziet in het verbod van verschillende discriminaties niet slechts een waarde op zich[20], die van doorslaggevend belang is voor gelijke kansen, de volledige deelneming van burgers aan het economische, culturele en sociale leven, alsook voor hun persoonlijke ontplooiing.[21] Daarenboven moeten de in richtlijn 2000/78 vastgestelde discriminatieverboden voorkomen dat bepaalde doelstellingen van de Unie worden ondermijnd, zoals de verwezenlijking van een hoog niveau van werkgelegenheid en van sociale bescherming, de verbetering van de levensstandaard en de kwaliteit van het bestaan, de vergroting van de economische en sociale cohesie en van de solidariteit, alsmede het vrij verkeer van personen.[22]

37. Al deze doelstellingen kunnen ook worden aangetast door een discriminerende belasting van de beloning. Hoeveel de werknemer uiteindelijk overhoudt van de beloning, hangt immers sterk af van de belasting die hierover wordt geheven.

d) Beperking tot de bevoegdheden van de Gemeenschap

38. Artikel 3, lid 1, van richtlijn 2000/78, waarin de werkingssfeer van deze richtlijn wordt gedefinieerd, noemt evenwel meteen aan het begin als beperking dat de richtlijn slechts geldt „[b]innen de grenzen van de aan de Gemeenschap verleende bevoegdheden". Deze beperking grijpt terug op eenzelfde beperking in de rechtsgrondslag van de richtlijn, te weten artikel 13 EG.

15 — Zie onder meer arresten Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punt 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 23) en Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punt 20).

16 — Verordening van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie (codificatie) (PB L 141, blz. 1); hiervoor gold verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB L 257, blz. 2).

17 — Zie bijvoorbeeld arrest Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punt 22), dat in dit verband niet meer refereert aan verordening nr. 492/2011.

18 — Richtlijn 76/207/EEG van de Raad van 9 februari 1976 betreffende de tenuitvoerlegging van het beginsel van gelijke behandeling van mannen en vrouwen ten aanzien van de toegang tot het arbeidsproces, de beroepsopleiding en de promotiekansen en ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden (PB L 39, blz. 40); inmiddels geldt op dit gebied richtlijn 2006/54/EG van het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2006 betreffende de toepassing van het beginsel van gelijke kansen en gelijke behandeling van mannen en vrouwen in arbeid en beroep (herschikking) (PB L 204, blz. 23).

19 — Arrest Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, punten 25-29).

20 — Zie overweging 5 van richtlijn 2000/78.

21 — Zie overweging 9 van richtlijn 2000/78.

22 — Zie overweging 11 van richtlijn 2000/78.

39. De werkingssfeer van richtlijn 2000/78 kan derhalve niet ruimer zijn dan de bevoegdheden van de Gemeenschap. Gezien deze beperking rijst in casu de vraag of de belasting van pensioenen behoort tot de bevoegdheden van de Gemeenschap, thans de Unie.

40. Het Hof heeft in zijn vaste rechtspraak weliswaar herhaaldelijk beslist dat de directe belastingen – waartoe onder meer ook een op pensioenen geheven inkomstenbelasting als de onderhavige behoort – behoren tot de bevoegdheid van de *lidstaten*.[23]

41. Dit is echter maar een deel van de waarheid.

– Speciale bevoegdheden op het gebied van de directe belastingen

42. Op verschillende plaatsen in het Verdrag zijn tal van bepalingen te vinden die aan de Gemeenschap ook een aantal speciale bevoegdheden verlenen op het gebied van de directe belastingen.

43. Zo bestond er bijvoorbeeld in het kader van het milieubeleid op grond van artikel 175, lid 2, eerste streepje, EG [thans artikel 192, lid 2, onder a), VWEU] een wetgevingsbevoegdheid van de Gemeenschap voor „bepalingen van in hoofdzaak fiscale aard", die ook de directe belastingen omvat. Hetzelfde geldt intussen op grond van artikel 194, lid 3, VWEU ook voor het energiebeleid van de Unie.

44. Deze en nog andere speciale bevoegdheden van de Gemeenschap respectievelijk de Unie op het gebied van de directe belastingen[24] zijn evenwel in casu niet van belang, aangezien geen van alle een algemene bevoegdheid tot vaststelling van rechtshandelingen op het gebied van de belasting van pensioeninkomsten schept, vooral niet ten aanzien van de hoogte van het belastingtarief in het algemeen.[25] In zoverre is de situatie anders dan bij de indirecte belastingen, waarvoor artikel 93 EG (thans artikel 113 VWEU) voorzag in een algemene bevoegdheid van de Gemeenschap, en ook anders dan bij de socialezekerheidsprestaties, die vallen onder de algemene bevoegdheid van de Gemeenschap op het gebied van de sociale zekerheid op grond van artikel 137, lid 3, eerste streepje, EG [thans artikel 153, lid 1, onder c), VWEU].[26]

23 — Zie arresten Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 19) en Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punt 28).

24 — Zie artikel 182, lid 5, juncto artikel 179, lid 2, VWEU voor de opheffing van fiscale belemmeringen bij de samenwerking op het gebied van onderzoek, artikel 223, lid 2, VWEU ten aanzien van de belastingregeling voor leden van het Europees Parlement, alsmede artikel 12, lid 1, van het Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie dat als bijlage is gevoegd bij het VEU, het VWEU en het Euratom-Verdrag (PB 2012, C 326, blz. 266), ten aanzien van de belasting van ambtenaren en overige personeelsleden van de Unie.

25 — Hierbij is niet van belang of de in artikel 3, lid 1, van richtlijn 2000/78 genoemde bevoegdheden van de „Gemeenschap" überhaupt – bijvoorbeeld op grond van een dynamische opvatting – de pas in het VWEU geregelde bevoegdheden van de Unie omvatten.

26 — Ook al behoren de modaliteiten volgens welke deze prestaties worden bepaald, tot de bevoegdheid van de lidstaten, zie in deze zin arrest Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, punt 59).

– Algemene bevoegdheid inzake de interne markt

45. Naast de genoemde speciale bevoegdheden op het gebied van de directe belastingen kon de Gemeenschap echter krachtens artikel 94 EG (thans artikel 115 VWEU) ook richtlijnen op andere rechtsgebieden vaststellen „welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt". Op deze grondslag zijn reeds meerdere richtlijnen vastgesteld die deelaspecten van de directe belastingen van de lidstaten regelen, maar niet de belasting van pensioenen. [27]

46. Onder de voorwaarde dat de belasting van pensioeninkomsten door de lidstaten in de zin van artikel 94 EG rechtstreeks van invloed is op de werking van de gemeenschappelijke markt, had de Gemeenschap ook op dit gebied richtlijnen kunnen vaststellen. Inzonderheid de belasting van pensioenen in grensoverschrijdende situaties zou een dergelijke invloed kunnen hebben. Een verdergaande harmonisering van de belasting van pensioenen had bovendien op de grondslag van artikel 94 EG kunnen worden bewerkstelligd met het oog op het scheppen van gelijke mededingingsvoorwaarden.

47. Ik ben evenwel van mening dat de in artikel 94 EG neergelegde wetgevingsbevoegdheid van de Gemeenschap in het kader van de gemeenschappelijke markt op zich niet voldoende is om van een bevoegdheid van de Gemeenschap in de zin van artikel 13 EG en van artikel 3 van richtlijn 2000/78 te kunnen spreken.

48. Onder artikel 94 EG kunnen namelijk in potentie alle rechtsgebieden vallen. Indien artikel 94 EG voldoende werd beschouwd als grondslag voor de bevoegdheid van de Gemeenschap in het kader van artikel 13 EG, zou de Unie op alle rechtsgebieden discriminatieverboden mogen vaststellen. Dit zou echter leiden tot een uitholling van het nuttig effect van de in artikel 13 EG en artikel 19, lid 1, VWEU opgenomen aanvulling „binnen de grenzen van de door de Verdragen aan de Unie verleende bevoegdheden", omdat deze dan geen enkele betekenis meer zou hebben.

49. Onze rechtspraak bevat reeds aanwijzingen voor een uitlegging van artikel 13 EG die artikel 94 EG in zoverre slechts in beperkte omvang als grondslag voor de bevoegdheid van de Gemeenschap beschouwt.

50. Zo heeft het Hof in het arrest Specht onderzocht of richtlijn 2000/78 buiten de grenzen van de bevoegdheid van de Unie treedt, omdat artikel 153, lid 5, VWEU (artikel 137, lid 6, EG) de regeling van de beloning uitsluit van de bevoegdheid van de Unie op gebied van de sociale politiek. [28] Het Hof heeft in zijn motivering evenwel niet aangegeven of de in artikel 153, lid 5, VWEU opgenomen beperking helemaal geen effect heeft op de werkingssfeer van richtlijn 2000/78 [29], omdat een bevoegdheid van de Unie voor de in het kader van het sociale beleid uitgesloten rechtsgebieden immers kan voortvloeien uit de bevoegdheden voor de interne markt op grond van de artikelen 114 en 115 VWEU (oude artikelen 95 en 94 EG).

27 — Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 1) (thans richtlijn 2009/133/EG), richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6) (thans richtlijn 2011/96/EU), richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PB L 157, blz. 38) en richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB L 157, blz. 49).

28 — Arrest Specht e.a. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 en C-541/12, EU:C:2014:2005, punten 32-35).

29 — In deze zin nog het voorstel van de Commissie van 6 januari 2000 voor een richtlijn van de Raad tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in werkgelegenheid en beroep [COM(1999) 565 def.], toelichting bij artikel 3.

51. Bovendien heeft het Hof onlangs in het arrest CHEZ Razpredelenie Bulgaria de vergelijkbare vraag behandeld, hoe de beperking van de werkingssfeer van richtlijn 2000/43/EG [30] tot de bevoegdheden van de Gemeenschap dient te worden uitgelegd. In zijn motivering heeft het Hof uiteengezet dat deze bevoegdheid in dit geval boven elke twijfel verheven was, aangezien op het betrokken rechtsgebied reeds Unierechtelijke regelingen bestonden, die onder meer op grond van de bevoegdheid van de Unie inzake de interne markt van artikel 95 EG (thans artikel 114 VWEU) waren vastgesteld. [31] Voor het Hof lijkt het in zoverre dus niet van doorslaggevend belang te zijn geweest of een bevoegdheid van de Gemeenschap respectievelijk de Unie op grond van de bevoegdheid inzake de interne markt in abstracto bestond, maar of deze door middel van rechtshandelingen ook daadwerkelijk was uitgeoefend.

52. Deze opvatting acht ik ook geschikt waar het gaat om de bevoegdheid inzake de interne markt van artikel 94 EG (thans artikel 115 VWEU). De bevoegdheid van de Gemeenschap respectievelijk de Unie conform deze bepaling is inhoudelijk nauwelijks beperkt. Talrijke rechtsgebieden kunnen een rechtstreekse invloed op de interne markt hebben. Bovendien zal de vaststelling van een dergelijke invloed voor een groot deel voorbehouden zijn aan de inschatting van de wetgever. Deze inhoudelijk zeer ruime bevoegdheid van artikel 94 EG inzake de interne markt wordt evenwel procedureel beperkt door het vereiste van eenparigheid van stemmen in de Raad. De in de Raad verenigde lidstaten kunnen zodoende rechtsgebieden deels regelen die in beginsel niet tot de bevoegdheid van de Unie behoren. De beperking van de bevoegdheid inzake de interne markt door het vereiste van eenparigheid kan echter in het kader van artikel 13 EG (thans artikel 19 VWEU) niet op geschikte wijze tot uitdrukking komen. Daarom zou in zoverre een bevoegdheid van de Gemeenschap respectievelijk de Unie krachtens artikel 94 EG alleen moeten worden aangenomen, als de Raad op deze grondslag op een bepaald rechtsgebied reeds maatregelen heeft vastgesteld.

53. Aangezien echter noch op het moment van vaststelling van richtlijn 2000/78 noch op dit moment een richtlijn op het gebied van de belasting van pensioenen bestaat, behoort dit onderwerp geenszins tot de aan de Gemeenschap verleende bevoegdheden in de zin van artikel 3, lid 1, van richtlijn 2000/78. De werkingssfeer van de richtlijn omvat derhalve niet de belasting van pensioenen.

e) Wil van de wetgever

54. Bovendien had de Uniewetgever met de vaststelling van richtlijn 2000/78 ook niet de wil te voorzien in discriminatieverboden op het gebied van het belastingrecht, zelfs al was hij daartoe op grond van artikel 13 EG bevoegd geweest.

55. Dit blijkt ten eerste reeds uit de titel van richtlijn 2000/78, op grond waarvan de richtlijn slechts is gericht op de bestrijding van discriminatie „in” arbeid en beroep.

56. Ten tweede bevatten de in totaal 37 overwegingen geen enkele aanwijzing voor de aanname dat de richtlijn ook toepassing zou moeten vinden op het gebied van de belastingheffing door de lidstaten. Dit stilzwijgen zou moeilijk te begrijpen zijn, als de Uniewetgever daadwerkelijk dergelijke vergaande gevolgen voor de directe belastingen van de lidstaten aan de richtlijn had willen verbinden.

57. Ten derde bevat ook de toelichting bij het richtlijnvoorstel geen enkele verwijzing naar het belastingrecht. Voor zover de Commissie daarin de bevoegdheden van de Gemeenschap aanhaalt, gaat het uitsluitend om de bevoegdheden in het kader van het sociaal beleid overeenkomstig artikel 137 EG (thans artikel 153 VWEU). [32]

30 — Richtlijn 2000/43/EG van de Raad van 29 juni 2000 houdende toepassing van het beginsel van gelijke behandeling van personen ongeacht ras of etnische afstamming (PB L 180, blz. 22).

31 — Arrest CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, punt 44).

32 — Zie de uiteenzetting met betrekking tot de rechtsgrondslag (onder 4) en de toelichting bij artikel 3 van het voorstel (aangehaald in voetnoot 29).

58. Ten vierde werd door de commissie vrijheden en rechten van de burger, justitie en binnenlandse zaken van het Europees Parlement tijdens de wetgevingsprocedure zelfs de wens geuit om onder indirecte discriminatie ook de belasting van personen te laten vallen.[33] Het desbetreffende amendement werd echter noch door de ten principale bevoegde commissie werkgelegenheid en sociale zaken[34] noch door het Europees Parlement tijdens de plenaire vergadering[35] overgenomen in het advies over het voorstel voor de richtlijn.

f) Slotsom

59. Gezien het bovenstaande is richtlijn 2000/78 in casu niet van toepassing op de belasting van pensioeninkomsten.

B – *Werkingssfeer van het Handvest*

60. Als richtlijn 2000/78, zoals boven vastgesteld, in het hoofdgeding geen rol speelt, rijst evenwel de vraag of het in artikel 21, lid 1, van het Handvest opgenomen discriminatieverbod rechtstreeks van toepassing is. Hieraan zijn de lidstaten immers ook buiten de werkingssfeer van richtlijn 2000/78 om gebonden, voor zover het Handvest overeenkomstig artikel 51 ervan toepasselijk is.

61. Ingevolge artikel 51, lid 1, eerste zin, van het Handvest dient de Finse Republiek het Unierechtelijke verbod van discriminatie op grond van leeftijd in acht te nemen „wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer" brengt. Deze formulering betekent volgens de vaste rechtspraak van het Hof dat de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing kunnen vinden in alle situaties die door het recht van de Unie worden *beheerst*, maar niet daarbuiten.[36]

62. Tot de situaties die door het recht van de Unie worden beheerst, behoren volgens het arrest Pfleger ook die situaties waarin een nationale regeling de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan belemmeren. Een dergelijke belemmering kan door een lidstaat alleen worden gerechtvaardigd, als hij tegelijkertijd de grondrechten van het Handvest in acht neemt.[37]

63. In casu zou de heffing van belasting op het pensioen van de belastingplichtige een belemmering van een fundamentele vrijheid kunnen vormen en dus binnen de werkingssfeer van het Handvest kunnen vallen. Het pensioen dat de belastingplichtige in 2013 heeft ontvangen, vloeit immers op zijn minst voor een deel voort uit arbeid die hij eerder in een andere lidstaat dan de Republiek Finland heeft verricht. In zoverre kan de heffing van belasting op het pensioen in Finland een belemmering van het vrije verkeer van werknemers meebrengen.

64. Artikel 45, lid 1, VWEU waarborgt het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie. Deze bepaling staat volgens vaste rechtspraak in de weg aan elke maatregel die, zelfs wanneer hij zonder discriminatie op grond van nationaliteit van toepassing is, de uitoefening van deze in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid door burgers van de Unie kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken.[38]

33 — Verslag van de commissie werkgelegenheid en sociale zaken van het Europees Parlement van 21 september 2000 inzake het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in werkgelegenheid en beroep (A5-0264/2000), blz. 63.

34 — Zie aldaar, blz. 1 e.v.

35 — Zie de wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 5 oktober 2010 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in werkgelegenheid en beroep (PB C 178, blz. 270).

36 — Zie onder meer arresten Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 19), Pfleger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 33) en Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punt 26).

37 — Arrest Pfleger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punten 35 en 36).

38 — Zie arrest Commissie/België (C-317/14, EU:C:2015:63, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

65. In zoverre is van belang dat enerzijds de belastingplichtige als Fins staatsburger niet wordt belet om zich op de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers te beroepen tegenover de staat waarvan hij onderdaan is. Anderzijds valt ook een uit hoofde van een eerdere dienstbetrekking genoten pensioen onder de bescherming van artikel 45 VWEU. [39]

66. Hoewel de belasting van het pensioen van de belastingplichtige in Finland, dat op zijn minst voor een deel voortvloeit uit in Zweden verrichte arbeid, de uitoefening van het vrije verkeer van werknemers belemmert, is er desondanks in de zin van de bestaande rechtspraak geen sprake van een beperking van deze fundamentele vrijheid. Een nationale maatregel op het gebied van het belastingrecht kan immers volgens de rechtspraak alleen dan het gebruik van een fundamentele vrijheid belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als deze een verschil maakt tussen binnenlandse en grensoverschrijdende werkzaamheden. Een directe belasting die wordt geheven zonder dat onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse en grensoverschrijdende situaties – zoals in het onderhavige geval, waarin alle pensioeninkomsten tegen een uniform tarief worden belast –, kan daarentegen niet leiden tot een beperking van de fundamentele vrijheden. [40]

67. De Republiek Finland brengt derhalve met de heffing van inkomstenbelasting op pensioeninkomsten in casu niet het Unierecht ten uitvoer. Bijgevolg is in het hoofdgeding het Unierechtelijke verbod van discriminatie op grond van leeftijd van artikel 21, lid 1, van het Handvest ook niet rechtstreeks van toepassing overeenkomstig artikel 51, lid 1, eerste zin.

VI – **Conclusie**

68. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Korkein hallinto-oikeus te beantwoorden als volgt:

„Een nationale regeling zoals § 124, leden 1 en 4, van de Finse wet betreffende de inkomstenbelasting, die voorziet in een aanvullende belasting op pensioeninkomsten, dient niet te worden getoetst aan het Unierechtelijke verbod van discriminatie op grond van leeftijd, neergelegd in artikel 21, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en in richtlijn 2000/78/EG.”

39 — Arrest Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punten 29 en 30).

40 — Zie mijn conclusie in de zaken X (C-498/10, EU:C:2011:870, punt 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punten 83 en 84) alsmede X (C-686/13, EU:C:2015:31, punt 40); een uitzondering zou kunnen gelden voor een heffing met een prohibitief effect, zie arrest Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, punten 40 en 41) alsmede mijn conclusie in de zaak Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, punt 63).