Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 16. februar 2016[1]

Sag C-300/15

Charles Kohllog
Sylvie Kohll-Schlesser
mod
Directeur de l'administration des contributions directes

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal administratif du Luxembourg (Luxembourg))

»Fri bevægelighed for personer — arbejdstager — ligebehandling — indkomstskat — nationale pensioner og pensioner, der er optjent i en anden medlemsstat — skattefradrag, der kun gælder for bestemte pensioner — kildeskattekort udstedt af den nationale forvaltning«

1. Domstolens retspraksis på området for direkte beskatning er under konstant udvikling, på trods af at den allerede er særdeles omfattende, og selv om der som regel alene henvises til de grundlæggende rettigheder, der er anerkendt i traktaten (herefter ligeledes »TEUF«). Det foreliggende præjudicielle spørgsmål omhandler foreneligheden mellem EU-retten og en luxembourgsk lovgivning, hvorefter pensionister, som opfylder visse betingelser, opnår et skattefradrag gennem en ændring af indkomstskatten.

2. For at kunne besvare det af Tribunal administratif de Luxembourg forelagte spørgsmål er det nødvendigt at undersøge, hvilken indvirkning arbejdskraftens frie bevægelighed har på en medlemsstats ordning for direkte beskatning. Det er ligeledes nødvendigt at fastslå, hvilke kriterier der finder anvendelse på den indkomst, der oppebæres af pensionister, som har gjort brug af denne rettighed, hvad enten det skyldes artikel 45 TEUF om arbejdskraftens frie bevægelighed eller den generelle bestemmelse i artikel 21 TEUF. Domstolens besvarelse skal anvendes til, om muligt, at foretage en yderligere præcisering af rammerne for prøvelsen af de nationale bestemmelser, der begrænser den frie bevægelighed, og navnlig af, om disse er begrundede.

I –**Nationale retsforskrifter**

A –*Luxembourgsk ret*

3. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der i henhold til artikel 139b, stk. 1, i lov om indkomstskat (loi concernant l'impôt sur le revenu, herefter »lov om indkomstskat«) i den affattelse, der finder anvendelse på indkomst i 2009 og følgende år, indrømmes et pensionistskattefradrag til enhver skattepligtig person, der oppebærer en indkomst hidrørende fra pensioner eller renter som omhandlet i artikel 96, stk. 1, nr. 1 og 2, i lov om indkomstskat, for hvilken beskatningsretten tilkommer Luxembourg, og som er i besiddelse af et kildeskattekort.

1 — Originalsprog: spansk.

4. Det fremgår endvidere af artikel 139b, stk. 2, i lov om indkomstskat, at skattefradraget udelukkende ydes og tilbageføres til pensionisten i forbindelse med en skatteindeholdelse i løn, der foretages af pensionskassen eller enhver anden pensionsudbetaler på grundlag af kildeskattekortet.

5. Ifølge den forelæggende ret fremgår det endvidere af parlamentsdokumenterne vedrørende forslaget til lov nr. 5924[2], at skattefradraget til lønmodtagere og pensionister er blevet integreret i bestemmelserne vedrørende indeholdelse af skat i løn, således at de udelukkende kan udbetales til lønmodtagerne og pensionisterne gennem virksomhederne, pensionskasserne og de øvrige pensionsudbetalere på grundlag af angivelserne i kildeskattekortet.

6. Artikel 19 i konventionen til undgåelse af dobbeltbeskatning (herefter »CDI«) mellem Luxembourg og Nederlandene har følgende ordlyd:

»Med forbehold af bestemmelserne i artikel 20, stk. 1, kan pensioner og andre lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser til en i en af de kontraherende stater hjemmehørende person, kun beskattes i denne stat.«

II –**Sagens faktiske omstændigheder og behandlingen ved den nationale ret**

7. Tvisten ved den forelæggende ret omhandler to pensioner af nederlandsk oprindelse, som oppebæres af Charles Kohll, og som er skattepligtige i Luxembourg: Den ene hidrører direkte fra selskabet »Shell International B.V«, hvor han arbejdede i nogle år, mens den anden hidrører fra »Sociale Verzekeringsbank« (herefter »SVB«)[3].

8. Da de to nederlandske pensioner ikke havde været genstand for kildebeskatning i Luxembourg, blev Charles Kohll ikke indrømmet noget pensionistskattefradrag i de tre år, som hovedsagen omhandler, dvs. 2009, 2010 og 2011.

9. Den 20. februar 2013 indgav Charles Kohll en klage til Directeur de l'administration des Contributions directes (herefter »directeur«)[4] over indkomstskatteopgørelsen for 2009, som var udfærdiget den 9. juni 2010, og over indkomstskatteopgørelserne for 2010 og 2011, som begge var udfærdiget den 6. februar 2013.

10. Ved afgørelse af 23. september 2013 afviste directeur klagen over skatteopgørelsen for 2009 på grund af for sen anlæggelse, og omgjorde opgørelserne for 2010 og 2011 in pejus. Directeur fandt navnlig, at klageren, der oppebærer pensioner, som ikke kildebeskattes i Luxembourg, i 2010 og 2011 ikke havde ret til pensionistskattefradrag i medfør af artikel 139b i lov om indkomstskat.

11. Det fremgår af sagens akter, at det søgsmål, som sagsøgerens ægtefælle, Sylvie Kohll-Schlesser, havde anlagt vedrørende den pension fra SVB, som hun havde oppebåret i de omstridte år, blev afvist af Tribunal administratif på grund af en formel mangel. Denne klage er ikke længere genstand for tvisten.

12. Sagsøgeren gjorde i tvisten ved Tribunal administratif gældende, at et afslag på skattefradrag til de personer, hvis pensioner ikke er genstand for luxembourgsk kildebeskatning, udelukker dem, der oppebærer sådanne pensioner, hvorved indrømmelsen af skattefradrag begrænses til de personer, der modtager deres pension fra en pensionskasse i Luxembourg. Sagsøgeren tvivlede på, at det i 2008,

2 — Det skal bemærkes, at lovforslaget efter dets vedtagelse som lov af 19.12.2008 indeholdt en ændring af reguleringen af skattefradrag til den form, der er genstand for den foreliggende tvist.

3 — SVB er det organ, der forvalter de nationale forsikringer i Nederlandene. Blandt dets opgaver er forvaltningen af den statslige grundpension, som alle personer har ret til, når de har nået pensionsalderen, hvis de er eller har været bosiddende i medlemsstaten.

4 — Organ under den luxembourgske skatteforvaltning, som bl.a. har kompetence til at behandle klager over skatteopgørelser vedrørende direkte skatter.

hvor lov om indkomstskat blev ændret til den her omtvistede form, havde været lovgivers hensigt, at pensionister, som er bosiddende i Luxembourg, men hvis indkomst hidrører fra pensionsrettigheder, der er optjent og udbetalt fra pensionskasser i udlandet, skal fratages retten til skattefradrag. En sådan fortolkning udgør efter hans opfattelse en krænkelse af bl.a. den frie bevægelighed for personer (arbejdstagere), som er forankret i artikel 45 TEUF.

13. Regeringens repræsentant gjorde gældende, at artikel 139b i lov om indkomstskat ikke indebærer nogen problemer for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 45 TEUF. Efter dennes opfattelse var Charles Kohll ikke blevet forskelsbehandlet, eftersom den anderledes situation, hvori han befinder sig, er en følge af de særlige kendetegn ved det af lovgiveren indførte skattefradrag.

14. Regeringens repræsentant gjorde endvidere gældende, at denne forskel er objektivt begrundet set i lyset af det formål, der forfølges med bestemmelsen. Ifølge regeringens repræsentant skulle der ej heller foreligge nogen krænkelse af den frie bevægelighed for personer i henhold til artikel 21 TEUF, eftersom den omtvistede nationale lovgivning ikke har nogen indvirkning på den frie bevægelighed, for så vidt som den ikke udgør en hindring for at opholde sig i en anden medlemsstat.

15. Tribunal administratif har bemærket, at artikel 139b i lov om indkomstskat kan indebære en indirekte forskelsbehandling, for så vidt som den gør indrømmelsen af skattefradraget betinget af, at den skattepligtige er i besiddelse af et kildeskattekort, selv om bestemmelsen ikke indeholder nogen betingelser i forhold til nationaliteten hos den person, der potentielt kan blive indrømmet en skattefordel. Dette standpunkt støttes af, at skattefradraget ikke indrømmes til de personer, som oppebærer pensioner, der ikke er genstand for kildebeskatning i Luxembourg, såsom pensioner af udenlandsk oprindelse.

16. I denne forbindelse har den forelæggende ret bemærket, at den, henset til vanskelighederne ved at fortolke artikel 139b i lov om indkomstskat, og idet der ikke foreligger nogen fællesskabsretlig retspraksis, hvori der er taget stilling til et retligt spørgsmål af samme art, har besluttet at indgive en anmodning til Domstolen, med henblik på at denne kan træffe en præjudiciel afgørelse om følgende spørgsmål:

»Er princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed, som navnlig er fastsat i artikel 45 TEUF, til hinder for bestemmelserne i artikel 139b, stk. 1, i loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, for så vidt som disse forbeholder indrømmelsen af det heri omhandlede skattefradrag til de personer, der er i besiddelse af et kildeskattekort?«

III –**Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes anbringender**

A –*Retsforhandlinger*

17. Forelæggelseskendelsen blev indleveret til Domstolens Justitskontor den 19. juni 2015.

18. Der er alene indgivet skriftlige indlæg af den luxembourgske regering og Europa-Kommissionen inden for den frist, der er fastsat i artikel 23 i Domstolens statut.

19. Der er ikke blevet afholdt retsmøde, da ingen af de nævnte parter har anmodet herom.

B –*Sammendrag af de fremsatte anbringender*

20. Ifølge den luxembourgske regering kan den foreliggende sag ikke indordnes under området for arbejdskraftens frie bevægelighed. Den mener ikke, at de omtvistede bestemmelser hindrer borgerne i en medlemsstat i eller afholder dem fra at forlade deres hjemland med henblik på at udøve deres ret til fri bevægelighed. Den har imidlertid fremsat en række subsidiære bemærkninger for det tilfælde, at Domstolen skulle træffe en anden afgørelse.

21. Den luxembourgske regering har således anført, at de omtvistede bestemmelser ikke påvirker den samlede indkomst, der hidrører fra pensioner, men alene den indkomst, hvoraf der indeholdes skat, hvilket er en følge af de særlige kendetegn ved skattefradraget. Den har i denne forbindelse forklaret, at pensionskasserne almindeligvis udbetaler skattefradraget til pensionisterne ved udgangen af hver måned. Til dette formål kan pensionskasserne i medfør af loven modregne skattefradragene i de positive skatteindeholdelser, således at den skatteindeholdelse, der reelt finder sted, svarer til resultatet af det bruttobeløb, der skal indeholdes, fratrukket skattefradraget.

22. Den luxembourgske regering har videre forklaret, at artikel 139b i lov om indkomstskat således alene vedrører skatteindeholdelse, hvorfor skattefradraget alene skal ydes, eller i givet fald tilbageføres, i forbindelse med pensionsindkomst, som er omfattet af skatteindeholdelsesproceduren. At kræve, at modtageren fremviser et kildeskattekort for at kunne opnå skattefradraget, udgør derfor efter regeringens opfattelse hverken en begrænsning af arbejdskraftens frie bevægelighed eller af den frie bevægelighed for personer i henhold til artikel 21 TEUF.

23. For det tilfælde, at Domstolen måtte finde, at den omtvistede nationale bestemmelse begrænser arbejdskraftens frie bevægelighed eller, i endnu videre udstrækning, den frie bevægelighed for personer, har den luxembourgske regering subsidiært fremsat anbringender, hvorved den har forsøgt at begrunde en sådan begrænsning. Disse kan sammenfattes i to hovedargumenter.

24. For det første har den luxembourgske regering anført, at begrænsningen af den frie bevægelighed er en følge af de særlige kendetegn ved skattefradraget, sådan som lovgiver har udformet det, for i og med at pensionskasserne råder over de oplysninger, der er påkrævet for at kunne administrere kildeskattekortene, har disse også de bedste muligheder for at indrømme skattefradraget, såvel som for at yde eller tilbageføre det på direkte og effektiv vis. Ud fra dette synspunkt er dette ifølge den luxembourgske regering det eneste gennemførlige system, og det vil ikke have nogen uforholdsmæssige konsekvenser for forvaltningerne, pensionskasserne eller andre organer, der udbetaler skattefradrag, og ej heller for de enkelte modtagere.

25. For det andet er det regeringens opfattelse, at systemet kan begrundes i hensynet til almene interesser, der følger af koblingen mellem skatteopkrævningssystemet (dvs. kildebeskatningen) og anvendelsen af pensionistskattefradraget, og som er en nødvendig forudsætning for at kunne opretholde sammenhængen i skattesystemet. Artikel 139b er efter regeringens opfattelse egnet til at nå det mål, der forfølges med i lov om indkomstskat, og der findes ikke nogen mindre restriktive foranstaltninger, som kan anvendes til at opnå samme resultat.

26. Efter Kommissionens opfattelse indeholder forelæggelseskendelsen ikke tilstrækkelige faktiske oplysninger til tydeligt at kunne identificere den EU-retlige bestemmelse, som angiveligt tilsidesættes af artikel 139b i lov om indkomstskat. Helt konkret savner Kommissionen oplysninger om, hvorvidt Charles Kohll vendte tilbage til Luxembourg fra Nederlandene for at søge eller tage beskæftigelse,

inden han gik på pension, i hvilket tilfælde han ville kunne påberåbe sig artikel 45 TEUF[5], eller om hans tilbagevenden til sit hjemland skete ud fra et ønske om at slå sig ned i Luxembourg efter ophøret af hans arbejdsliv, i hvilket tilfælde han ville være omfattet af retten til fri bevægelighed for personer i artikel 21 TEUF[6].

27. Under disse omstændigheder, og henset til ligheden mellem de ræsonnementer, der skal foretages i forbindelse med undersøgelsen af, om de to bestemmelser i TEUF er blevet tilsidesat, har Kommissionen foreslået en samlet undersøgelse heraf, og på denne baggrund har den udledt, at begge bestemmelser er til hinder for en national bestemmelse som den, der er genstand for den foreliggende tvist.

28. Såvel artikel 45 TEUF som artikel 21 TEUF indeholder efter Kommissionens opfattelse en begrænsning, idet den skønner, at Charles Kohlls situation, således som det kræves i henhold til Domstolens retspraksis[7], er sammenlignelig med situationen for en skattepligtig pensionist, som modtager sin indkomst fra en pensionskasse i Luxembourg.

29. Ifølge betragtningerne til lov af 19. december 2008 har artikel 139b i lov om indkomstskat til formål at hjælpe dem, der er dårligst stillet, herunder alle pensionister, gennem en forøgelse af deres disponible indkomst. Efter Kommissionens opfattelse kan dette formål opfyldes for samtlige pensionister, som er bosiddende i Luxembourg, både dem, der modtager deres pension fra pensionskasser eller andre pensionsudbetalere i Luxembourg, og dem, der modtager dem fra en anden medlemsstat, og som er skattepligtige i Luxembourg i henhold til bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster.

30. Ved at udelukke de sidstnævnte fra at kunne nyde godt af skattefradraget skaber den omtvistede bestemmelse ikke desto mindre en forskelsbehandling, som: a) kan afholde arbejdstagere fra at tage beskæftigelse i en anden medlemsstat og optjene pensionsrettigheder dér, og b) indebærer en ulempe for de pensionister, der slår sig ned i Luxembourg, idet de bliver straffet, alene fordi de har udøvet retten til frit at bevæge sig til en anden medlemsstat.

31. Netop fordi de pensionister, der er bosat i Luxembourg, og hvis indkomst beskattes dér, afskæres fra at nyde godt af skattefradraget, er den omtvistede nationale bestemmelse efter Kommissionens opfattelse ikke egnet til at nå det mål af almen interesse, som efterstræbes. Kommissionen gør i denne henseende opmærksom på, at skattefradraget finder anvendelse uanset pensionens størrelse, med undtagelse af de pensioner, der ikke overstiger 300 EUR om året eller 25 EUR om måneden, hvorfor fradraget ud fra et økonomisk og socialt perspektiv ikke specifikt er tiltænkt de svageste grupper i samfundet. De skatteydere, som er bosiddende i Luxembourg, og som oppebærer en pension hidrørende fra en anden medlemsstat, men for hvilken beskatningsretten tilkommer Luxembourg, har således ikke adgang til skattefradraget, end ikke hvis der er tale om et moderat beløb, eftersom de ikke er genstand for kildeskat i det pågældende land. Det kriterium, der knytter godtgørelsen (skattefradraget) til oprindelsesstedet for de pensioner, der beskattes i Luxembourg, er derfor slet ikke egnet til at nå det mål, der efterstræbes i national ret.

5 — Kommissionen har i denne forbindelse henvist til domme Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, herunder navnlig præmis 9) og Kommissionen mod Danmark (C-150/04, EU:C:2007:69, præmis 41).

6 — Kommissionen har henvist til domme Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, præmis 16) og Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

7 — Dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 27).

32. Efter Kommissionens opfattelse kan den omtvistede bestemmelse heller ikke begrundes i praktiske hensyn af administrativ karakter. Kommissionen har navnlig bemærket, at fradraget ville kunne indrømmes de pensionister, som på nuværende tidspunkt er udelukket herfra, ved at give dem lov til at fradrage det i deres skattebeløb på beregningstidspunktet ved hjælp af metoden til fastsættelse af beregningsgrundlaget, uden at det skulle kunne medføre sådanne uforholdsmæssige konsekvenser for forvaltningen, pensionskasserne og skatteyderne, som den luxembourgske regering har gjort gældende.

33. Det er efter Kommissionens opfattelse heller ikke muligt at begrunde bestemmelsen i hensynet til at sikre sammenhængen i skattesystemet, eftersom der ikke foreligger nogen direkte sammenhæng mellem det omtvistede skattefradrag og udligningen af denne skattemæssige fordel ved en bestemt skatteopkrævning [8].

34. Endelig er det ifølge Kommissionen ikke muligt at påberåbe sig nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [9], eftersom Luxembourg i den foreliggende tvist har beskatningskompetencen for så vidt angår de pensioner, der hidrører fra den anden berørte medlemsstat, dvs. Nederlandene.

IV – **Vurdering af det præjudicielle spørgsmål**

A – *Indledende bemærkninger: den relevante traktatbestemmelse*

35. De bemærkninger, der er blevet fremsat i forbindelse med denne præjudicielle forespørgsel, vidner om, at der hersker tvivl om, hvilken retsregel Charles Kohlls retlige situation skal henføres under. Som alternative muligheder nævnes artikel 21, stk. 1, TEUF om retten til fri bevægelighed og ophold i medlemsstaterne for unionsborgere samt artikel 45 TEUF, som omhandler arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen.

36. Den luxembourgske regering har afvist, at forudsætningerne for at anvende nogen af de to nævnte bestemmelser skulle være opfyldt, eftersom den omtvistede lovgivning efter regeringens opfattelse hverken afholder borgerne fra at udøve deres ret til fri bevægelighed eller forhindrer dem heri.

37. For Kommissionens vedkommende opstår tvivlen, fordi der mangler oplysninger om, hvorvidt Charles Kohll vendte tilbage til sit hjemland, Luxembourg, for at tage beskæftigelse, inden han gik på pension, eller om han først slog sig ned i sit hjemland, efter at han havde trukket sig tilbage. I det første tilfælde ville sagen skulle afgøres efter artikel 45 TEUF, og i det andet tilfælde efter artikel 21 TEUF.

38. Selv om jeg senere tager stilling til, hvilken bestemmelse der finder anvendelse, kan denne diskussion i praksis vise sig at være (eller i det mindste synes at være) unødvendig, eftersom det er de samme fortolkningsmetoder, der skal anvendes ved undersøgelsen af disse to bestemmelser i den primære ret. Under alle omstændigheder kan det f.eks. med henblik på fremtidige sager være formålstjenligt at få klarlagt, hvilken af de to bestemmelser der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder.

8 — Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, præmis 37-39 og den deri nævnte retspraksis).

9 — Jf. dom Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, præmis 81 og 84-86).

39. Situationen for pensionisterne – som en specifik kategori af personer – i EU-retten har et forankringspunkt i den henvisning, der implicit, eller ad omveje, foretages i artikel 45, stk. 3, litra d), TEUF til arbejdstagernes ret til at blive boende på en medlemsstats område *efter at have haft ansættelse dér*. Denne rettighed reguleres i dag i artikel 17 i direktiv 2004/38 [10], som indeholder forskellige undtagelser til fordel for pensionister eller uarbejdsdygtige, idet det almindelige krav om, at unionsborgere og deres familier skal have haft lovligt og kontinuerligt ophold i værtsmedlemsstaten i fem år i træk for at opnå ret til tidsubegrænset ophold i den pågældende medlemsstat, nedsættes. Det er imidlertid ikke denne regulering, som er relevant i den foreliggende sag, og denne grundlæggende frihed i traktaten handler heller ikke kun om tidsubegrænset ophold i en anden medlemsstat.

40. De faktiske omstændigheder i den foreliggende sag kan føjes til den række af domme, hvori arbejdskraftens frie bevægelighed, som er beskyttet ved artikel 45 TEUF, er blevet påberåbt over for nationale bestemmelser inden for forskellige områder, i særdeleshed skatteområdet, dvs. i sammenhænge, der ikke blot handler om retten til ophold i værtslandet. Domstolen har således gentagne gange fastslået, at visse rettigheder, der beror på vandrende arbejdstageres status som arbejdstagere, fortsat består, selv om de pågældende ikke længere er i beskæftigelse [11].

41. Pensionister har imidlertid ikke altid fået anerkendt denne status af arbejdstager, som giver dem mulighed for at påberåbe sig den specifikke ret til fri bevægelighed i artikel 45 TEUF. I Pusa-dommen [12], Turpeinen-dommen [13] og senest Hirvonen-dommen [14] har Domstolen – sandsynligvis ved stiltiende at følge kriteriet om, at arbejdsforholdets ophør fører til, at den berørte person som udgangspunkt mister sin status som arbejdstager i henhold til artikel 45 TEUF [15] – således afvist, at sidstnævnte bestemmelse omfatter personer, der har haft hele deres beskæftigelse i deres egen medlemsstat og først gør brug af retten til ophold i en anden medlemsstat efter at være gået på pension uden at have til hensigt på nogen måde at udøve lønnet beskæftigelse [16]. Disse sager blev afgjort ved anvendelse af den nuværende artikel 21 TEUF.

42. Kort sagt bliver de personer, som efter at have afsluttet deres lønnede beskæftigelse alene ændrer deres bopælsmedlemsstat, beskyttet af EU-retten i medfør af retten til fri bevægelighed i artikel 21 TEUF, men ikke i henhold til artikel 45 TEUF. Årsagen er, at disse personer, på det tidspunkt, hvor de flytter deres bopæl til en anden medlemsstat, strengt taget ikke længere udøver den ret til fri bevægelighed, som traktaten forbeholder arbejdstagerne, eftersom de ikke længere har status af arbejdstagere [17].

10 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 29.4.2004 om unionsborgeres og deres familiemedlemmers ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, om ændring af forordning (EØF) nr. 1612/68 og om ophævelse af direktiv 64/221/EØF, 68/360/EØF, 72/194/EØF, 73/148/EØF, 75/34/EØF, 75/35/EØF, 90/364/EØF, 90/365/EØF og 93/96/EØF (EUT 2004, L 158, s. 77).

11 — Domme Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, præmis 40) og Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

12 — Dom C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Dom C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Dom C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Jf. dom Leclere og Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, præmis 55).

16 — Jf. punkt 60 i generaladvokat Légers forslag til afgørelse Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), hvortil der henvises i dommens præmis 16.

17 — Jf. modsætningsvis Domstolens faste retspraksis, hvorefter »[…] alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Den Europæiske Unions område, og disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område« (dom Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

43. Det vil med andre ord sige, at de personer, der under udøvelse af deres ret til fri bevægelighed som lønmodtagere helt eller delvist har haft deres erhvervskarriere i en anden medlemsstat end deres hjemland, og som siden vender tilbage hertil for at bosætte sig uden nogen intentioner om at tage beskæftigelse, godt kan påberåbe sig artikel 45 TEUF [18]. Den beskyttelse, der i disse tilfælde er fastsat i traktaten, omfatter imidlertid i henhold til Domstolens retspraksis alene den forskelsbehandling og de hindringer, som har indvirkning på de rettigheder, der er erhvervet i kraft af det tidligere arbejdsforhold [19].

44. Det fremgår af de anførte omstændigheder i forelæggelseskendelsen, at den pension, som Charles Kohll oppebærer direkte fra selskabet »Shell International B.V«, og som udgør hovedparten af hans indkomst, hidrører fra hans tidligere arbejdsforhold med dette selskab i Nederlandene. På grundlag af den i punkt 43 nævnte retspraksis er det således min opfattelse, at den indkomst, der hidrører fra den nævnte pension, er omfattet af princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed i artikel 45 TEUF.

45. Jeg mener til forskel fra Kommissionen, at det er muligt at fastslå, hvilken bestemmelse i traktaten der finder anvendelse på sagen, uanset om Charles Kohll flyttede til Luxembourg for at tage anden beskæftigelse eller som pensionist. Eftersom de pensioner, der er genstand for tvisten, alene hidrører fra den periode, hvor Charles Kohll befandt sig i Nederlandene, er der efter min opfattelse tale om rettigheder, som en arbejdstager har optjent under udøvelsen af sin ret til fri bevægelighed, hvorfor de er omfattet af beskyttelsen i artikel 45 TEUF [20]. Under disse omstændigheder har det ingen betydning for sagens afgørelse, om appellanten er rejst tilbage til sit hjemland for at fortsætte med at arbejde eller for direkte at trække sig tilbage.

46. Herefter mangler det fortsat at blive belyst, om dette ræsonnement ligeledes finder anvendelse på den anden af de pensioner, der oppebæres af appellanten i hovedsagen, nemlig den som han modtager fra SVB. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der er tale om en ikke-bidragspligtig pension, som den nederlandske stat udbetaler til enhver, der har været bosiddende i Nederlandene, uanset om de har haft lønnet beskæftigelse i dette land eller ej.

47. Det er korrekt, at der i lyset af SVB-pensionens særlige kendetegn ikke foreligger nogen direkte tilknytning til arbejdsforholdet, men det er imidlertid ikke mindre korrekt, at den eneste eksistensberettigelse for SVB-pensionen i Charles Kohlls tilfælde ligeledes hidrører fra hans arbejdsforhold, om end på indirekte vis, eftersom appellanten aldrig ville have haft ret til denne pension, hvis ikke han havde været bosiddende i Nederlandene som følge af hans arbejdsmæssige forpligtelser. Endvidere ville en selvstændig bedømmelse af hver af de to omtvistede pensioner på grundlag af forskellige bestemmelser i traktaten indebære en kunstig opdeling mellem de to pensioner, hvilket ligger langt fra Charles Kohlls faktiske livssituation.

48. De indkomster, som appellanten i hovedsagen modtager fra sine to pensioner, udgør med andre ord rettigheder, som han har optjent i sin egenskab af arbejdstager, der har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed for arbejdstagere, hvorfor de er omfattet af beskyttelsen i artikel 45 TEUF. Den omtvistede nationale lovgivning skal således analyseres i lyset af denne bestemmelse.

18 — Jf. dom Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, præmis 30).

19 — Dom Leclere og Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, præmis 59).

20 — Som det var tilfældet i Terhoeve-sagen (C-18/95, EU:C:1999:22, præmis 28), har Charles Kohll netop klaget til myndighederne i sit hjemland over, at den omtvistede bestemmelse er mindre fordelagtig for ham, fordi han har haft sin erhvervsmæssige beskæftigelse i en anden medlemsstat.

B – *Vedrørende en eventuel begrænsning af arbejdskraftens frie bevægelighed*

49. Selv om der i nogle af de skriftlige indlæg, der er indgivet i den foreliggende sag, tilsyneladende foretages en kobling mellem den mulige krænkelse af arbejdskraftens frie bevægelighed og pligten til at være i besiddelse af et kildeskattekort i henhold til artikel 139b i lov om indkomstskat, mener jeg ikke, at denne forpligtelse skal opfattes som andet end et fysisk udtryk for de forskellige skatteindeholdelser, der er foretaget i de enkelte indkomstår. Efter min opfattelse har skattekortet i sig selv alene en bevismæssig værdi og udgør således ikke selve retten til at kræve det pågældende skattefradrag. For at fastslå, om der har fundet en krænkelse af artikel 45 TEUF sted, vil det således være formålstjenligt snarere at basere analysen på reguleringen af den omtvistede bestemmelse end på selve kildeskattekortet.

50. Efter at have afklaret dette aspekt vil jeg påbegynde min analyse af den mulige krænkelse af en grundlæggende frihed i traktaten ud fra en praktisk anskuelse, dvs. ved at henvise til den faste retspraksis, som medlemsstaterne skal iagttage, når de udøver deres kompetence på et hvilket som helst område, hvor EU-retten skal overholdes [21]. Det er ikke uden grund, at denne præmis har mistet sin styrke, for som det vil kunne ses i analysen af begrundelsen, er det nødvendigt at henholde sig til bestemte kriterier, som løbende føjes til de traditionelle argumenter, der anføres for at retfærdiggøre begrænsninger af denne art, såsom sammenhængen i skattebestemmelserne [22], behovet for at sikre en effektiv skattekontrol samt bekæmpelsen af svig [23].

51. For så vidt angår den frie bevægelighed for personer har Domstolen fastslået, at traktatens bestemmelser på dette område skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Unionens område, og at disse bestemmelser indeholder et forbud mod nationale foranstaltninger, som kan være til ugunst for disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område [24].

52. Nærmere bestemt har Domstolen på området for arbejdskraftens frie bevægelighed fastslået, at de nationale bestemmelser, som forhindrer en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, i eller afholder ham fra at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, udgør hindringer for denne frihed, selv om de finder anvendelse uafhængigt af de berørte arbejdstageres nationalitet [25].

53. I den foreliggende sag indebærer artikel 139b i lov om indkomstskat, at en pensionist, hvis pension ikke hidrører fra en pensionskasse eller en anden pensionsudbetaler i Luxembourg, afskæres fra en skattemæssig fordel i form af et skattefradrag. Denne forskelsbehandling kan afholde såvel arbejdstagere i Luxembourg, der ønsker at søge beskæftigelse i en anden medlemsstat, som luxembourgske arbejdstagere eller arbejdstagere, der er statsborgere i en anden medlemsstat, som ønsker at slå sig ned i Luxembourg, efter at de er gået på pension, fra at gøre dette.

21 — Jf. bl.a. domme Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 36), Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:2011:793, præmis 33) og Dijkman og Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 20).

22 — Denne begrundelse blev første gang anerkendt i dom Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35, præmis 21), og er sidenhen gentagne gange blevet anvendt i andre domme, som f.eks. domme Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 43) og Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:2011:793, præmis 70).

23 — Jf. bl.a. dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

24 — Bl.a. domme Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, præmis 94), Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, præmis 37) og Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, præmis 25).

25 — Domme Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, præmis 74) og Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, præmis 26).

54. Den omtvistede nationale lovgivning medfører endvidere en indirekte forskelsbehandling [26], for så vidt som et manglende kildeskattekort, med alt hvad dette indebærer, oftere vil resultere i et afslag på skattefradraget til statsborgere fra andre medlemsstater end til statsborgere fra Luxembourg, eftersom det først og fremmest er de førstnævnte, der oppebærer pensioner fra andre EU-medlemsstater [27].

55. Der ville ganske vist ikke finde nogen forskelsbehandling sted, hvis Charles Kohll befandt sig i en anden situation end en pensionist, der modtager sin pension fra en luxembourgsk pensionskasse. En undersøgelse af sammenligneligheden mellem de forskellige situationer er også almindelig i sager om direkte beskatning og retten til fri bevægelighed, og dette bør af dogmatiske årsager foretages forud for analysen af begrundelserne [28].

56. Bedømmelsen af situationernes sammenlignelighed har først og fremmest fundet sted i sager, der berørte ikke-hjemmehørende personer i forhold til hjemmehørende personer i en bestemt medlemsstat [29]. Domstolen har i denne henseende fastslået, at en ikke-hjemmehørende person, som ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten, og som oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i en anden medlemsstat, ikke befinder sig i en situation, der adskiller sig objektivt fra situationen for en hjemmehørende, der udøver en sammenlignelig, lønnet beskæftigelse i sidstnævnte medlemsstat [30].

57. Det kan heraf udledes, at såfremt den ikke-hjemmehørende og den hjemmehørende under de omstændigheder, der er beskrevet i det foregående punkt, befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer, må dette i endnu højere grad være tilfældet for to skattepligtige borgere i den samme medlemsstat, således som det er tilfældet i den foreliggende sag. Eftersom kompetencen til at beskatte indtægterne fra pensioner som den af Charles Kohll oppebårne i henhold til CDI'en mellem Luxembourg og Nederlandene tilfalder de luxembourgske skattemyndigheder, består det eneste differentierende element i, at den pension, som sagsøgeren i hovedsagen oppebærer, hidrører fra Nederlandene.

58. Da det imidlertid netop er dette tværnationale element, der sikrer, at Charles Kohll er beskyttet i henhold til artikel 45 TEUF, ville det være paradoksalt, for ikke at sige selvmodsigende, hvis det samtidig skulle være det afgørende argument for, at pensionister, der modtager deres pension fra en luxembourgsk pensionskasse, og dem, der modtager den fra en anden medlemsstat, ikke skulle befinde sig i objektivt sammenlignelige situationer.

59. Set i forhold til formålet med lov om indkomstskat [31] (dvs. at hjælpe dem, der er dårligst stillet, gennem en forøgelse af deres disponible indkomst) er affattelsen af den pågældende nationale lovgivning endvidere muligvis ikke særlig sammenhængende. Om end det ikke er tilfældet for sagsøgeren i hovedsagen [32], ville skattefordelen ikke komme de pensionister til gode, der oppebærer lave pensioner, som de modtager fra en anden medlemsstat, selv om det er åbenbart, at de set fra et skattemæssigt og materielt perspektiv befinder sig i den samme situation som de pensionister, hvis pensioner udbetales af de luxembourgske pensionskasser.

26 — I henhold til Domstolens retspraksis forbyder reglerne om ligestilling ikke blot åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat (dom Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, præmis 11).

27 — Jf. til sammenligning dom Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, præmis 14).

28 — Jf. bl.a. domme Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 24-38) og Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, præmis 37).

29 — Første gang i den kendte dom Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Domme Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36 og 37) og Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703, præmis 28 og 29).

31 — Jeg tilslutter mig generaladvokat Jääskinens bemærkning om, at der skal tages hensyn til målet med de omtvistede nationale bestemmelser, også i forbindelse med analysen af sammenligneligheden af disse situationer (forslag til afgørelse Kommissionen mod Estland, C-39/10, EU:C:2011:770, punkt 73).

32 — Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at hans indkomst fra de to pensioner, som er genstand for hovedsagen, ikke gør det muligt at inkludere ham i kategorien af dårligt stillede, uden at det for nuværende er nødvendigt at fremkomme med nærmere præciseringer vedrørende beløbet.

60. Følgelig er det min opfattelse, at personer som Charles Kohll og de pensionister, der er bosiddende i Luxembourg, og som modtager deres pension fra luxembourgske pensionskasser, ud fra et skattemæssigt perspektiv befinder sig i samme situation i det pågældende land.

61. Om end den luxembourgske regering ikke udtrykkeligt har nævnt det, må det endelig formodes, at det begrænsede beløb, som skattefradraget udgør (et årligt maksimum på 300 EUR), ikke ville have nogen afholdende virkning på arbejdstagerne i forbindelse med udøvelsen af deres ret til fri bevægelighed. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det af Domstolens faste praksis følger, at selv en restriktion af ringe rækkevidde eller mindre betydning for en grundlæggende frihed er forbudt ifølge traktaten [33].

62. Følgelig, og som første foreløbige konklusion, er det min opfattelse, at den omtvistede lovgivning indebærer en begrænsning af arbejdskraftens frie bevægelighed i henhold til artikel 45 TEUF.

C – *Vedrørende begrundelsen for begrænsningen af arbejdskraftens frie bevægelighed*

63. Ved analysen af foreneligheden af en national bestemmelse, som er i strid med arbejdskraftens frie bevægelighed, er det som bekendt ikke tilstrækkeligt at konstatere, at den indebærer en hindring for den pågældende frihed. Domstolen anvender i forbindelse med denne slags analyse en *rule of reason* [34], der skal mildne virkningerne af, at anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF omfatter de pågældende nationale bestemmelser.

64. Med Domstolens egne ord kan en foranstaltning, som hindrer arbejdskraftens frie bevægelighed, således kun godkendes, hvis den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Hertil kræves det desuden, at anvendelsen af en sådan foranstaltning skal være egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål uden at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det [35], også kendt som »proportionalitetsprøvelsen«.

65. Jeg har i punkt 24 og 25 i dette forslag til afgørelse løftet sløret for de to argumenter, som den luxembourgske regering har fremført i sit forsvar af den nationale bestemmelses forenelighed med artikel 45 TEUF: de vidtrækkende konsekvenser, som en ændring heraf ville indebære, samt sammenhængen i skattesystemet.

66. Med hensyn til det første argument har Luxembourgs regering henvist til skattefradragets særlige kendetegn, idet den har bemærket, at pensionskasserne og de øvrige pensionsudbetalere gennem deres administration af kildeskattekortene har de bedste muligheder for at indrømme skattefradraget, såvel som for at yde eller tilbageføre det på direkte og effektiv vis. Derfor vil enhver ændring af denne struktur ifølge regeringen medføre uforholdsmæssige administrative konsekvenser for forvaltningerne, pensionskasserne og de skattepligtige. Ordningen med skattekort gør det ikke muligt at medtage de pensionister, hvis pensioner hidrører fra andre medlemsstater, eftersom pensionskasserne og de øvrige luxembourgske organer ikke råder over egnede midler til at kildebeskatte sådanne pensioner.

67. Argumentet er ikke overbevisende, og det er der tre årsager til. Den første årsag er, at Charles Kohll ikke anmoder om, at hans nederlandske pensioner nødvendigvis skal beskattes i Luxembourg. Kritikken drejer sig ikke om, at pensioner fra andre medlemsstater er udelukket fra kildebeskatning, men derimod at der kategorisk gives afslag på den skattefordel, i form af et skattefradrag, der har til formål at hjælpe med at forøge hans disponible indkomst. Skattefordelen kunne uden problemer indrømmes på et andet stadium i forholdet mellem den skattepligtige og skattemyndigheden, f.eks. i

33 — F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

34 — Det var generaladvokat Léger, der i forslag til afgørelse Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, punkt 47 og 48) anvendte denne formulering til at beskrive denne fase i den fortsatte analyse af begrænsningerne i arbejdskraftens frie bevægelighed.

35 — Dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

form af et nedslag i skattebeløbet i forbindelse med selvangivelsen. Den sidstnævnte løsning ville gøre det muligt for pensionister, der befinder sig i samme situation som Charles Kohll, at opnå en tilsvarende indkomstforøgelse i overensstemmelse med det formål, der forfølges med den omtvistede bestemmelse, således som den luxembourgske regering har beskrevet.

68. Den anden årsag, som efter min opfattelse svækker det førte forsvar, er, at den luxembourgske regering ikke har givet nogen konkret forklaring på de formodede administrative risici og den uforholdsmæssige karakter heraf. Den vage omtale af, at det skulle medføre praktiske problemer for skatteordningen, er ikke tilstrækkelig til, at disse problemer kan anses for bevisliggjort.

69. Den tredje og muligvis mest tungtvejende årsag bygger på Domstolens retspraksis, hvorefter praktiske vanskeligheder ikke i sig selv kan begrunde nogen form for begrænsning af en traktatsikret grundlæggende frihed [36]. Eftersom den luxembourgske regering ikke har koblet disse formodede vanskeligheder sammen med nogle andre vanskeligheder af anden art, som kunne have støttet regeringens første argument (inden for rammerne af bedømmelsen af den fremførte forklaring), kan begrænsningen af arbejdskraftens frie bevægelighed i artikel 139b i lov om indkomstskat ikke anses for at være begrundet.

70. Den luxembourgske regering har som sit andet argument anført nødvendigheden af at opretholde sammenhængen i landets skattesystem, idet den har lagt vægt på koblingen mellem skatteopkrævningssystemet, dvs. kildebeskatningen, og anvendelsen af skattefradraget til pensionister. Regeringen har anført, at den omtvistede bestemmelse er egnet til at nå det mål, der forfølges med skattelovgivningen, og at der ikke findes nogen mindre restriktive foranstaltninger, som kan anvendes til at opnå samme resultat.

71. Opretholdelsen af sammenhængen i skattesystemet som et tilsyneladende »diskulperende« argument fremsættes ud fra en tanke om, at den nationale skattemyndigheds tab af indtægter som følge af indrømmelsen af en skattefordel bliver udlignet ved, at den samme skattepligtige person beskattes af sin indkomst inden for et område, som er nært knyttet til skattefordelens område [37].

72. I den foreliggende sag er jeg imidlertid enig med Kommissionen i, at den påståede sammenhæng i det omtvistede skattesystem ikke er blevet påvist. Navnlig findes der ingen direkte kobling mellem skattefordelen og en beskatning, som udligner denne. Den kobling, som den luxembourgske regering henviser til, påvirker skattefordelen for så vidt angår den anvendte opkrævningsteknik, men ikke med hensyn til nogen anden skat, der skulle være indført med henblik på at udligne det tab af skatteindtægter, der følger af indrømmelsen af skattefradraget. Følgelig bør der heller ikke gives medhold i det andet af de argumenter, som den luxembourgske regering har anført til støtte for foreneligheden mellem artikel 139b i lov om indkomstskat og artikel 45 TEUF.

73. Rækken af begrundelser, som kan gøres gældende i forbindelse med en overordnet bedømmelse af arbejdskraftens frie bevægelighed, udtømmes ikke med de to begrundelser, der er blevet behandlet ovenfor. Domstolen har således anerkendt flere andre, som jeg kort vil gennemgå, om end den luxembourgske regering ikke har påberåbt sig nogle af disse.

36 — Dom Dijkman og Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 60).

37 — Jf. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, punkt 62), hvori der gives en forklaring på begrundelsen i dom Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

74. Hvis vi begrænser os til det skattemæssige område, ville en begrundelse i nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [38] således navnlig kunne anerkendes, når den omhandlede skatteordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område [39].

75. Som Kommissionen med føje har bemærket, kan en sådan begrundelse imidlertid ikke gøres gældende i den foreliggende sag, eftersom Luxembourg i henhold til CDI's artikel 19 har beskatningskompetencen både for så vidt angår de pensioner, der oppebæres af pensionister, som er tilmeldt pensionskasser i denne medlemsstat, og de pensioner, der hidrører fra Nederlandene.

76. I den sammenhæng, hvori de omtvistede nationale bestemmelser ifølge den luxembourgske regering indgår, dvs. socialpolitikken, har Domstolen ligeledes anerkendt muligheden for at påberåbe sig visse formål af socialpolitisk karakter, som kan udgøre et tvingende alment hensyn. Det kan f.eks. være at opfordre til opførelse af lejeboliger for at efterkomme behovet for sådanne boliger i Tyskland [40], at gøre det muligt for privatpersoner at købe en bolig for første gang som led i den græske stats almindelige socialpolitik [41], eller sågar udviklingspolitiske mål [42].

77. I henhold til den i foregående punkt nævnte retspraksis kan en foranstaltning, hvorved der indføres en skattefordel, og som indebærer en begrænsning i arbejdskraftens frie bevægelighed, retfærdiggøres, hvis den forfølger et socialpolitisk formål, forudsat at den er egnet til at sikre opfyldelsen af dette formål, og at den ikke rækker videre end det, som er nødvendigt for denne opfyldelse.

78. I den foreliggende sag var formålet med den lovgivningsmæssige reform i 2008, hvorved artikel 139b blev indført i lov om indkomstskat – ifølge den luxembourgske regerings forklaring – at forøge pensionisternes disponible indkomst med henblik på at hjælpe de dårligst stillede. Hvor prisværdigt dette end måtte lyde, må det konstateres, at foranstaltningen ikke er fuldt ud egnet til at opfylde et socialt formål, når den på den ene side udelukker alle de pensionister, der – som det er tilfældet med Charles Kohll – modtager deres pension fra andre medlemsstater, men beskattes i Luxembourg, og på den anden side ikke indfører en øvre grænse for, hvor meget modtagerne heraf må tjene, eftersom den også kommer pensionister med høje indkomster til gode. Den omtvistede bestemmelse er således ikke fuldt ud egnet til at opfylde det teoretiske formål, der ligger til grund herfor, hvorfor det socialpolitiske hensyn heller ikke kan gøres gældende.

79. Subsidiært, og for det tilfælde, at Domstolen måtte skønne, at den omtvistede bestemmelse kan retfærdiggøres i en eller flere af de ovenfor undersøgte grunde, mener jeg heller ikke, at den er proportional med det forfulgte formål. Der findes i juridisk forstand andre, mindre byrdefulde metoder til opnåelse heraf, som ikke indebærer en udelukkelse af de pensionister, der ligesom Charles Kohll modtager deres pension fra en anden medlemsstat. Blandt disse findes som tidligere nævnt muligheden for at indrømme et nedslag i skattebeløbet, som modsvarer den højeste sats af skattefradraget.

80. Kort sagt mener jeg ikke, at den lovgivning, der er genstand for det præjudicielle spørgsmål, er begrundet. Jeg bekræfter således den tidligere nævnte foreløbige konklusion, nemlig at artikel 139b i lov om indkomstskat ikke er forenelig med princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed, som er fastsat ved artikel 45 TEUF, for så vidt som pensionistskattefradraget i henhold til denne bestemmelse alene gælder for de personer, der er omfattet af kildebeskatningsordningen.

38 — Kommissionen har henvist til denne begrundelse i sit skriftlige indlæg.

39 — Dom Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, præmis 81 og den deri nævnte retspraksis).

40 — Dom Grundstücksgemeinschaft Busley og Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, præmis 31 og 32).

41 — Dom Kommissionen mod Grækenland (C-155/09, EU:C:2011:22, præmis 51, 52, 70 og 71).

42 — Dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 59).

V –Forslag til afgørelse

81. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det af Tribunal administratif de Luxembourg forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed, som fastsat ved artikel 45 TEUF, er til hinder for en national bestemmelse som artikel 139b, stk. 1, i lov af 4. december 1967 om indkomstskat, som ændret, for så vidt som pensionistskattefradraget i henhold til denne bestemmelse alene gælder for de personer, der er omfattet af kildebeskatningsordningen.«