Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 16. Februar 2016 [1]

Rechtssache C-300/15

Charles Kohllund
Sylvie Kohll-Schlesser
gegen
Directeur de l'administration des contributions directes

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal administratif du Luxembourg [Luxemburg])

„Freizügigkeit — Arbeitnehmer — Gleichbehandlung — Einkommensteuer — Im Inland und in einem anderen Mitgliedstaat erworbene Ruhegehälter — Bestimmten Ruhegehältern vorbehaltene Steuergutschrift — Von der nationalen Verwaltung ausgestellte Lohnsteuerkarte"

1. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Bereich der direkten Steuern wächst beständig, obgleich sie schon einen erheblichen Umfang erreicht hat und in der Regel ausschließlich auf die im Vertrag (im Folgenden auch: AEUV) anerkannten Grundfreiheiten Bezug nimmt. In diesem Vorabentscheidungsersuchen geht es um die Vereinbarkeit einer luxemburgischen Regelung mit dem Unionsrecht, nach der Ruhegehaltsempfängern unter bestimmten Voraussetzungen durch eine Modifizierung der Einkommensteuer eine Steuergutschrift gewährt wird.

2. Zur Beantwortung der vom Tribunal administratif de Luxembourg vorgelegten Frage ist zu prüfen, welchen Einfluss die Freizügigkeit der Arbeitnehmer auf die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über die direkten Steuern hat. Zudem ist zu klären, welche Kriterien auf Ruhegehälter anwendbar sind, deren Empfänger von dieser Freiheit Gebrauch gemacht haben, sei es nach Art. 45 AEUV, der sich auf Arbeitnehmer bezieht, oder sei es nach der allgemeinen Bestimmung des Art. 21 AEUV. Letztlich soll die Antwort des Gerichtshofs dazu dienen, die Konturen für die Überprüfung nationaler, die Freizügigkeit beschränkender Regelungen und insbesondere deren mögliche Rechtfertigung genauer herauszuarbeiten.

I – **Nationaler rechtlicher Rahmen**

Luxemburgisches Recht

3. Dem Vorlagebeschluss ist zu entnehmen, dass nach Art. 139ter Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (Loi concernant l'impôt sur le revenu, im Folgenden: LIR) in seiner auf die Einkünfte der Jahre ab 2009 anwendbaren Fassung jedem Steuerpflichtigen, der in Luxemburg zu versteuernde Einkünfte aus Ruhegehältern oder Renten im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 LIR erzielt und im Besitz einer Lohnsteuerkarte ist, eine Steuergutschrift für Ruhegehaltsempfänger erteilt wird.

1 — Originalsprache: Spanisch.

4. Nach Art. 139ter Abs. 2 LIR kann die Steuergutschrift ausschließlich im Rahmen des von der Rentenkasse oder einem anderen Ruhegehaltsschuldner aufgrund der Lohnsteuerkarte vorgenommenen Steuerabzugs bei Löhnen und Gehältern angerechnet und dem Ruhegehaltsempfänger erstattet werden.

5. Das vorlegende Gericht fügt hinzu, dass nach den Angaben in den Parlamentsdokumenten zum Gesetzesentwurf Nr. 5924[2] die Steuergutschrift für Arbeitnehmer sowie Ruhegehaltsempfänger in die Bestimmungen über den Steuerabzug bei Löhnen und Gehältern eingegliedert worden sei, damit sie den Arbeitnehmern sowie den Ruhegehaltsempfängern ausschließlich durch die Unternehmen, die Rentenkassen bzw. die übrigen Schuldner des Ruhegehalts aufgrund der Eintragungen in den Lohnsteuerkarten erteilt werde.

6. Art. 19 des Abkommens zwischen Luxemburg und den Niederlanden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (im Folgenden: DBA) lautet wie folgt:

„Vorbehaltlich des Artikels 20 Absatz 1 können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden."

II – **Sachverhalt und Verfahren vor dem nationalen Gericht**

7. Im Rechtsstreit vor dem vorlegenden Gericht geht es um zwei Ruhegehälter, die Herr Kohll aus den Niederlanden bezieht und in Luxemburg versteuert. Das erste bezieht er unmittelbar von der Gesellschaft Shell International BV, für die er einige Jahre tätig war, und das zweite von der Sociale Verzekeringsbank (SVB)[3].

8. Da die beiden niederländischen Ruhegehälter nicht dem Quellenabzug in Luxemburg unterlagen, erhielt Herr Kohll in den drei Jahren, um die es im Ausgangsverfahren geht – 2009, 2010 und 2011 –, keine Steuergutschrift für Ruhegehaltsempfänger.

9. Herr Kohll legte am 20. Februar 2013 beim Directeur de l'administration des contributions directes[4] (im Folgenden: Direktor) Einspruch gegen den am 9. Juni 2010 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 und die beiden am 6. Februar 2013 erlassenen Einkommensteuerbescheide für 2010 und 2011 ein.

10. Mit Entscheidung vom 23. September 2013 erklärte der Direktor den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 wegen Fristablaufs für unzulässig und änderte die Bescheide für die Jahre 2010 und 2011 zum Nachteil des Steuerpflichtigen ab. Der Direktor führte insbesondere aus, dass der Einspruchsführer, da er Ruhegehälter beziehe, die nicht dem Quellenabzug in Luxemburg unterlägen, keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift für Ruhegehaltsempfänger gemäß Art. 139ter LIR für die Jahre 2010 und 2011 habe.

11. Den Akten lässt sich entnehmen, dass das Tribunal administratif die von Frau Kohll-Schlesser, der Ehefrau des Klägers, erhobene Klage in Bezug auf ihr eigenes Ruhegehalt, das sie von der SVB für die streitigen Jahre bezog, wegen eines Formfehlers als unzulässig abwies. Dieser Einspruch ist daher nicht mehr Gegenstand des Rechtsstreits.

2 — Hier ist zu berücksichtigen, dass die Regelung über die Steuergutschriften nach der Verabschiedung des Gesetzesentwurfs als Gesetz vom 19. Dezember 2008 in dem im vorliegenden Rechtsstreit erwähnten Sinne überarbeitet wurde.

3 — Die SVB ist die Verwaltungseinrichtung der nationalen Versicherungen in den Niederlanden. Neben anderen Leistungen zahlt sie auch die staatliche Grundrente aus, die allen Personen zusteht, die das Rentenalter erreicht haben und in diesem Mitgliedstaat wohnen oder gewohnt haben.

4 — Organ der luxemburgischen Finanzverwaltung, das u. a. für Einsprüche gegen Steuerbescheide über direkte Steuern zuständig ist.

12. Im Verfahren vor dem Tribunal administratif machte der Kläger geltend, dass die Versagung der Steuergutschriften bei Personen, deren Ruhegehälter nicht dem Quellenabzug in Luxemburg unterlägen, zu einem Ausschluss derjenigen Personen führe, die solche Ruhegehälter bezögen, und dadurch die Gewährung der Steuergutschriften auf Personen beschränke, die ihr Ruhegehalt von einer luxemburgischen Rentenkasse erhielten. Insoweit sei zweifelhaft, dass der Gesetzgeber im Jahr 2008 bei der Änderung des LIR im hier erwähnten Sinne gebietsansässigen Ruhegehaltsempfängern, deren Einkünfte aber aus bei ausländischen Rentenkassen erworbenen und von diesen gezahlten Ruhegehaltsansprüchen stammten, den Anspruch auf eine Steuergutschrift habe entziehen wollen. Eine solche Auslegung stünde u. a. im Widerspruch zu der in Art. 45 AEUV gewährleisteten Freizügigkeit (der Arbeitnehmer).

13. Nach Ansicht der Vertreterin der Regierung wirft Art. 139ter LIR kein Problem im Zusammenhang mit der Freizügigkeit der Arbeitnehmer im Sinne von Art. 45 AEUV auf. Herr Kohll sei nicht benachteiligt worden, weil die abweichende Situation, in der er sich befinde, eine Folge der Merkmale der vom Gesetzgeber geschaffenen Steuergutschrift sei.

14. Darüber hinaus sei diese Unterscheidung im Licht des mit der Bestimmung verfolgten Zwecks objektiv gerechtfertigt. Es liege auch keine Verletzung der durch Art. 21 AEUV gewährleisteten Freizügigkeit vor, weil die streitige nationale Regelung die Freizügigkeit insofern nicht beeinträchtige, als sie kein Hindernis für den Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat schaffe.

15. Das Tribunal administratif führt aus, Art. 139ter LIR könne, indem er die Gewährung der Steuergutschrift an die Voraussetzung knüpfe, dass der Steuerpflichtige im Besitz einer Lohnsteuerkarte sein müsse, zu einer indirekten Benachteiligung führen, auch wenn er keine Voraussetzung in Bezug auf die Staatsangehörigkeit der möglichen Empfänger enthalte. Für diese Ansicht spreche, dass Personen, deren Ruhegehälter, z. B. weil sie aus dem Ausland stammten, nicht dem Quellenabzug in Luxemburg unterlägen, die Steuergutschrift nicht erhielten.

16. Angesichts der Schwierigkeiten im Hinblick auf die Auslegung von Art. 139ter LIR und des Fehlens einer unionsrechtlichen Rechtsprechung zu einer vergleichbaren Rechtsfrage hat das vorlegende Gericht entschieden, dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Steht der namentlich in Art. 45 AEUV niedergelegte Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer Art. 139ter Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes vom 4. Dezember 1967 in geänderter Fassung entgegen, soweit nach dem letztgenannten Artikel die darin geregelte Steuergutschrift Personen vorbehalten ist, die im Besitz einer Lohnsteuerkarte sind?

III – **Verfahren vor dem Gerichtshof und Vorbringen der Parteien**

A – *Verfahren*

17. Die Vorlageentscheidung ist am 19. Juni 2015 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen.

18. Innerhalb der in Art. 23 Abs. 2 der Satzung des Gerichtshofs genannten Frist haben nur die luxemburgische Regierung und die Europäische Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht.

19. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist abgesehen worden, da sie von keiner der vorstehend genannten Parteien beantragt worden ist.

B – *Zusammenfassung des Vorbringens*

20. Die luxemburgische Regierung äußert Zweifel daran, ob sich der vorliegende Fall unter die Freizügigkeit der Arbeitnehmer subsumieren lasse. Ihrer Ansicht nach werden Staatsangehörige eines Mitgliedstaats durch die streitigen Bestimmungen nicht daran gehindert oder davon abgehalten, ihren Herkunftsstaat zu verlassen, um ihr Recht auf Freizügigkeit auszuüben. Gleichwohl macht sie einige hilfsweise Ausführungen für den Fall, dass der Gerichtshof zu einem anderen Ergebnis kommen sollte.

21. So trägt sie vor, dass die streitige Regelung nicht die Gesamtheit der Einkünfte aus Ruhegehältern betreffe, sondern nur jene, die einem Steuerabzug unterlägen, was die Folge der besonderen Merkmale der Steuergutschrift sei. Die Rentenkassen gewährten den Ruhegehaltsempfängern die Steuergutschrift in der Regel am Ende jedes Monats. Zu diesem Zweck seien die Kassen kraft Gesetzes ermächtigt, die Steuergutschriften mit dem Saldo der einbehaltenen Steuern zu verrechnen, so dass der tatsächlich vorgenommene Steuerabzug dem Ergebnis entspreche, das nach Abzug der Steuergutschrift vom steuerlichen Bruttoeinbehalt verbleibe.

22. Daher falle Art. 139ter LIR in den engen Rahmen des Steuerabzugs, und die Gutschrift sei ausschließlich im Zusammenhang mit Einkünften aus Ruhegehältern anzurechnen oder gegebenenfalls zu erstatten, auf die das Verfahren des Steuerabzugs angewendet werde. Demgemäß stelle der Umstand, dass die Gewährung des Steuervorteils davon abhänge, dass der Empfänger eine Lohnsteuerkarte vorlege, weder eine Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer noch eine Beschränkung der durch Art. 21 AEUV gewährten Freizügigkeit dar.

23. Hilfsweise, sofern der Gerichtshof zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die streitige nationale Rechtsnorm doch die Freizügigkeit der Arbeitnehmer oder, umfassender, die Freizügigkeit im Allgemeinen beschränke, macht die luxemburgische Regierung Ausführungen zur Rechtfertigung dieser Beschränkung. Sie lassen sich in zwei Hauptargumenten zusammenfassen.

24. Erstens sei die Beschränkung der Freizügigkeit eine Folge der Merkmale der Steuergutschrift in ihrer Ausgestaltung durch den Gesetzgeber, weil die Rentenkassen, die über die erforderlichen Daten für die Handhabung der Lohnsteuerkarten verfügten, am besten in der Lage seien, die Steuergutschrift sowohl zu gewähren als auch auf direkte und effiziente Art und Weise anzurechnen oder zu erstatten. Aus diesem Blickwinkel betrachtet handele es sich mithin um das einzig praktikable System, das weder für die Verwaltungen, die Kassen und andere Schuldner der Steuergutschrift noch für die Steuerpflichtigen mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden sei.

25. Zweitens sei das System aus Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt, die sich aus der Verknüpfung zwischen dem System der Steuererhebung (d. h. dem Quellenabzug) und der Anwendung der Steuergutschrift bei Ruhegehaltsempfängern ergäben; diese Verknüpfung stelle ein unabdingbares Element zur Aufrechterhaltung der Kohärenz des Steuersystems dar. Art. 139ter stehe auch in angemessenem Verhältnis zur Erreichung des mit dem LIR verfolgten Zwecks, und es gebe keine milderen Mittel zur Erreichung dieses Zwecks.

26. Die Kommission vermisst im Vorlagebeschluss einen hinreichenden Tatsachenvortrag, dem sich eindeutig entnehmen lasse, welche Rechtsvorschrift des Unionsrechts möglicherweise durch Art. 139ter LIR verletzt werde. Konkret bemängelt sie, dass nicht bekannt sei, ob Herr Kohll vor seinem Eintritt in den Ruhestand aus den Niederlanden nach Luxemburg zurückgekehrt sei, um eine Arbeit zu suchen oder aufzunehmen, denn in diesem Fall könnte er sich auf Art. 45 AEUV

berufen [5], oder ob der Grund für seine Rückkehr in das Land, dessen Staatsangehörigkeit er besitze, der Wunsch gewesen sei, sich nach der Beendigung seines Erwerbslebens dort niederzulassen, was bedeuten würde, dass die Freizügigkeit gemäß Art. 21 AEUV zu seinen Gunsten eingriffe [6].

27. Aufgrund dieser Unsicherheit und angesichts der Ähnlichkeit der Argumentation im Rahmen der Prüfung einer Verletzung dieser beiden Artikel des AEU-Vertrags schlägt die Kommission eine gemeinsame Prüfung vor, an deren Ende sie zu dem Schluss kommt, dass beide Artikel zu einer nationalen Regelung wie der hier streitigen im Widerspruch stünden.

28. Nach Ansicht der Kommission liegt eine Beschränkung sowohl von Art. 45 AEUV als auch von Art. 21 AEUV vor, weil die Situation von Herrn Kohll, gemessen an der Rechtsprechung des Gerichtshofs, mit der Situation eines steuerpflichtigen Ruhegehaltsempfängers, der seine Einkünfte von einer Rentenkasse mit Sitz in Luxemburg beziehe, vergleichbar sei [7].

29. Der Zweck von Art. 139ter LIR bestehe nach der Begründung des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 darin, den Bedürftigsten, zu denen auch alle Ruhegehaltsempfänger gezählt worden seien, durch eine Erhöhung der ihnen zur Verfügung stehenden Einkünfte zu helfen. Die Kommission ist allerdings der Auffassung, dieser Zweck könne für alle Ruhegehaltsempfänger mit Wohnsitz in Luxemburg erreicht werden, sowohl für die, die ihr Ruhegehalt von Rentenkassen oder anderen Schuldnern in Luxemburg bezögen, als auch für die, die es aus einem anderen Mitgliedstaat bezögen und aufgrund der Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen in Luxemburg versteuerten.

30. Da Letztere nicht in den Genuss der Steuergutschrift kämen, schaffe die streitige nationale Rechtsnorm eine Ungleichbehandlung, die a) Arbeitnehmer davon abhalten könne, eine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat aufzunehmen und dort Rentenansprüche zu erwerben, und b) Ruhegehaltsempfänger benachteilige, die sich in Luxemburg niederließen, denn diese würden nur deshalb benachteiligt, weil sie ihr Recht auf Freizügigkeit ausgeübt und sich in einen anderen Mitgliedstaat begeben hätten.

31. Gerade weil die Steuergutschrift nur den gebietsansässigen Ruhegehaltsempfängern gewährt werde, die ihre Einkünfte in Luxemburg versteuerten, sei die streitige nationale Rechtsnorm nicht geeignet, das im Allgemeininteresse liegende Ziel zu erreichen, dem sie dienen solle. Die Steuergutschrift werde – abgesehen von Ruhegehältern, die unter 300 Euro pro Jahr oder 25 Euro pro Monat lägen – unabhängig von der Höhe des Ruhegehalts gewährt, so dass sie nicht speziell für die in wirtschaftlicher und sozialer Hinsicht am stärksten benachteiligten Bevölkerungsgruppen gedacht sei. Daher profitierten gebietsansässige Steuerpflichtige, die ein Ruhegehalt aus einem anderen Mitgliedstaat bezögen, das aber in Luxemburg versteuert werde, selbst bei geringer Höhe des Ruhegehalts nicht von der Steuergutschrift, weil das Ruhegehalt nicht dem Quellenabzug in diesem Land unterliege. Das Merkmal, das den Vorteil (die Steuergutschrift) an den Ursprungsort der in Luxemburg zu versteuernden Ruhegehälter knüpfe, sei mithin nicht einmal geeignet, das mit dem nationalen Recht verfolgte Ziel zu erreichen.

32. Die streitige Rechtsnorm sei auch nicht aus verwaltungspraktischen Gründen gerechtfertigt. Insbesondere könnte die Gutschrift auch den bislang ausgeschlossenen Ruhegehaltsempfängern gewährt werden, indem ihnen ermöglicht würde, sie bei der Berechnung ihrer Steuerschuld im Wege der Besteuerung durch Veranlagung abzuziehen, ohne dass der Verwaltung, den Kassen und den Steuerpflichtigen die von der luxemburgischen Regierung angeführten unverhältnismäßigen Schwierigkeiten entstünden.

5 — Die Kommission verweist in diesem Kontext auf die Urteile in den Rechtssachen Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, insbesondere Rn. 9) und Kommission/Dänemark (C-150/04, EU:C:2007:69, Rn. 41).

6 — Die Kommission führt die Urteile in den Rechtssachen Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, Rn. 16) und Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung) an.

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

33. Auch in der Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, könne keine Rechtfertigung gesehen werden, da keine unmittelbare Verknüpfung zwischen der streitigen Steuergutschrift und dem Ausgleich dieses steuerlichen Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung bestehe [8].

34. Schließlich könne die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren [9], nicht als Rechtfertigung herangezogen werden, denn in diesem Rechtsstreit sei Luxemburg für die Besteuerung der aus dem anderen beteiligten Mitgliedstaat, den Niederlanden, stammenden Ruhegehälter zuständig.

IV – **Prüfung der Vorlagefrage**

A – *Vorbemerkung: zur anwendbaren Bestimmung des Vertrags*

35. Die zu diesem Vorabentscheidungsersuchen eingereichten Erklärungen zeigen, dass Unsicherheit darüber besteht, unter welche Norm die rechtliche Situation von Herrn Kohll zu subsumieren ist. In Betracht kommen Art. 21 Abs. 1 AEUV über die Freizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit der Unionsbürger im Gebiet der Mitgliedstaaten und Art. 45 AEUV, der die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union gewährleistet.

36. Die luxemburgische Regierung bestreitet, dass die Voraussetzungen für die Anwendung eines dieser beiden Artikel erfüllt sind, weil die streitige Regelung nicht geeignet sei, die Bürger davon abzuhalten oder daran zu hindern, ihr Recht auf Freizügigkeit auszuüben.

37. Hingegen ergibt sich für die Kommission die Unsicherheit daraus, dass Angaben dazu fehlen, ob Herr Kohll in sein Herkunftsland Luxemburg zurückkehrte, um vor dem Eintritt in den Ruhestand eine Beschäftigung aufzunehmen, oder ob er sich erst nach dem Eintritt in den Ruhestand dort niederließ. Im erstgenannten Fall sei Art. 45 AEUV einschlägig, im letztgenannten Art. 21 AEUV.

38. Ich werde mich zwar zur Frage der anwendbaren Norm äußern, doch mag dies in praktischer Hinsicht überflüssig sein (oder zumindest erscheinen), wenn man bedenkt, dass zur Prüfung der beiden in Rede stehenden Bestimmungen des Primärrechts die gleichen Auslegungsmethoden angewendet werden. Gleichwohl kann die richtige Subsumierung des Sachverhalts unter den Anwendungsbereich einer konkreten Bestimmung stets hilfreich sein, beispielsweise als Leitlinie für künftige Fälle.

39. Die Situation der Ruhegehaltsempfänger als besondere Personengruppe findet im Unionsrecht einen Anknüpfungspunkt in der impliziten, oder beiläufigen, Erwähnung des Rechts des Arbeitnehmers, *nach Beendigung einer Beschäftigung* im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats zu verbleiben, in Art. 45 Abs. 3 Buchst. d AEUV. Dieses Recht ist derzeit in Art. 17 der Richtlinie 2004/38 [10] geregelt, der verschiedene Ausnahmen zugunsten aus dem Erwerbsleben Ausgeschiedener und Erwerbsunfähiger vorsieht; er verkürzt die für den Erwerb eines Daueraufenthaltsrechts im

8 — Die Kommission verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil in der Rechtssache Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, Rn. 37 bis 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 — Vgl. Urteil Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 81 und 84 bis 86).

10 — Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 und zur Aufhebung der Richtlinien 64/221/EWG, 68/360/EWG, 72/194/EWG, 73/148/EWG, 75/34/EWG, 75/35/EWG, 90/364/EWG, 90/365/EWG und 93/96/EWG (ABl. L 158, S. 77).

Aufnahmemitgliedstaat geltende allgemeine Frist von fünf Jahren des ununterbrochenen rechtmäßigen Aufenthalts der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen in diesem Staat. Diese Regelung ist hier jedoch nicht einschlägig, und die genannte Grundfreiheit des Vertrags erschöpft sich auch nicht im Recht auf Daueraufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat.

40. Der Sachverhalt des Rechtsstreits liegt nämlich auf einer Linie mit den Urteilen, in denen das durch Art. 45 AEUV geschützte Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer gegen nationale Regelungen in verschiedenen Bereichen ins Feld geführt worden ist, insbesondere gegen steuerliche Regelungen, d. h. in einem Kontext jenseits des Rechts, im Aufnahmemitgliedstaat zu bleiben. Und der Gerichtshof hat wiederholt festgestellt, dass den Wanderarbeitnehmern bestimmte, mit der Arbeitnehmereigenschaft zusammenhängende Rechte auch dann garantiert sind, wenn sie nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis stehen [11].

41. Allerdings hat der Gerichtshof Personen im Ruhestand nicht immer die Arbeitnehmereigenschaft zuerkannt, was es ihnen ermöglicht hätte, sich auf die besondere Freizügigkeit des Art. 45 AEUV zu berufen. So hat der Gerichtshof in den Urteilen Pusa [12], Turpeinen [13] und zuletzt Hirvonen [14], vermutlich implizit geleitet von der Überlegung, dass grundsätzlich mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses die Arbeitnehmereigenschaft im Sinne von Art. 45 AEUV erlischt [15], festgestellt, dass sich Personen, die ihre gesamte Berufstätigkeit in dem Mitgliedstaat, dem sie angehören, ausgeübt und vom Recht zum Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat erst nach ihrem Eintritt in den Ruhestand und ohne jede Absicht Gebrauch gemacht haben, dort einer unselbständigen Beschäftigung nachzugehen, nicht auf diesen Artikel berufen können [16]. Auf diese Rechtssachen findet nunmehr Art. 21 AEUV Anwendung.

42. Personen, die nach Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses lediglich ihren Aufenthaltsmitgliedstaat wechseln, fallen also unionsrechtlich unter das Recht auf Freizügigkeit in Art. 21 AEUV und nicht unter Art. 45 AEUV. Der Grund dafür ist, dass diese Personen in dem Moment, in dem sie ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen, im Grunde genommen nicht mehr Gebrauch von der nach dem Vertrag den Arbeitnehmern vorbehaltenen Freizügigkeit machen, weil sie die Arbeitnehmereigenschaft nicht mehr besitzen [17].

43. Im Ergebnis können sich Personen, die ihr Berufsleben ganz oder teilweise in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Herkunftsstaat verbracht haben und dann dorthin zurückkehren, um sich dort niederzulassen, auch dann, wenn sie nicht die Absicht haben, dort eine Beschäftigung aufzunehmen, auf Art. 45 AEUV berufen, weil sie in Ausübung ihres Rechts auf Freizügigkeit in einem anderen Mitgliedstaat einer unselbständigen Beschäftigung nachgegangen sind [18]. Allerdings gewährt ihnen der Vertrag in diesen Fällen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nur Schutz vor Diskriminierung oder Beeinträchtigungen in Bezug auf die während ihres früheren Arbeitsverhältnisses erworbenen Ansprüche [19].

11 — Urteile Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, Rn. 40) und Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 — Rechtssache C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Rechtssache C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Rechtssache C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Vgl. Urteil Leclere und Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, Rn. 55).

16 — Siehe Nr. 60 der Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:332), auf die in Rn. 16 des Urteils Bezug genommen wird.

17 — Vgl. dagegen die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der „sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Unionsbürgern die Ausübung beruflicher Tätigkeiten aller Art im gesamten Gebiet der Union erleichtern sollen und Maßnahmen entgegenstehen, die die Unionsbürger benachteiligen könnten, wenn sie eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wollen“ (Urteil Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 — Siehe Urteil Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, Rn. 30).

19 — Urteil Leclere und Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, Rn. 59).

44. Aus dem im Vorlagebeschluss geschilderten Sachverhalt ergibt sich, dass das Ruhegehalt, das Herr Kohll unmittelbar von der Gesellschaft Shell International BV erhält und das den größten Teil seiner Einkünfte ausmacht, auf sein früheres Arbeitsverhältnis mit dieser Gesellschaft in den Niederlanden zurückgeht. Basierend auf der vorstehend angeführten Rechtsprechung sind daher meiner Ansicht nach diese Ruhegehaltseinkünfte durch das in Art. 45 AEUV verankerte Recht der Arbeitnehmer auf Freizügigkeit geschützt.

45. Im Gegensatz zur Kommission bin ich der Auffassung, dass die auf den Sachverhalt anwendbare Vertragsbestimmung sowohl für den Fall bestimmt werden kann, dass Herr Kohll sich nach Luxemburg begab, um dort eine andere Beschäftigung aufzunehmen, als auch für den Fall, dass er dies nur als Ruhegehaltsempfänger tat. Da die Ruhegehälter, die Gegenstand des Rechtsstreits sind, ausschließlich auf den Zeitraum im Berufsleben von Herrn Kohll zurückgehen, den er in den Niederlanden verbrachte, handelt es sich meines Erachtens um Rechte, die ein Arbeitnehmer in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit in einem anderen Mitgliedstaat erworben hat und die in den Schutzbereich von Art. 45 AEUV fallen [20]. Unter diesen Umständen ist es für die Entscheidung über den vorliegenden Rechtsstreit irrelevant, ob der Kläger in den Mitgliedstaat, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt, zurückkehrte, um dort vor dem Eintritt in den Ruhestand noch eine Beschäftigung aufzunehmen oder um unmittelbar seinen Ruhestand zu genießen.

46. Somit bleibt zu klären, ob sich diese Argumentation auch auf das zweite Ruhegehalt des Klägers im Ausgangsverfahren anwenden lässt, das er von der SVB bezieht. Nach den Angaben im Vorlagebeschluss handelt es sich um ein beitragsunabhängiges Ruhegehalt, das der niederländische Staat allen Personen, die in den Niederlanden gelebt haben, unabhängig davon gewährt, ob sie dort einer unselbständigen Beschäftigung nachgegangen sind oder nicht.

47. Auch wenn in Anbetracht der Merkmale des von der SVB gezahlten Ruhegehalts eindeutig kein direkter Bezug zum Arbeitsverhältnis besteht, beruht im Fall von Herrn Kohll gleichwohl auch der Bezug seines Ruhegehalts von der SVB – wenn auch indirekt – allein auf seinem Arbeitsverhältnis, denn er hätte nie einen Anspruch darauf erworben, wenn er nicht wegen seiner arbeitsvertraglichen Pflichten in den Niederlanden gewohnt hätte. Darüber hinaus würde eine gesonderte Prüfung der beiden in Rede stehenden Ruhegehälter anhand unterschiedlicher Vertragsbestimmungen zu einer künstlichen Differenzierung zwischen ihnen führen, die von der Lebenswirklichkeit von Herrn Kohll weit entfernt wäre.

48. Im Ergebnis handelt es sich bei den Einkünften des Klägers des Ausgangsverfahrens aus seinen beiden Ruhegehältern um Rechte, die er als Arbeitnehmer in Ausübung seines auf dieser Eigenschaft beruhenden Rechts auf Freizügigkeit erworben hat und die in den Schutzbereich von Art. 45 AEUV fallen, so dass die streitige nationale Regelung im Licht dieser Bestimmung zu prüfen ist.

B – *Vorliegen einer Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer*

49. Obgleich es den Anschein hat, dass in einigen der in diesem Verfahren vorgelegten Schriftsätze eine mögliche Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer mit der in Art. 139ter LIR aufgestellten zwingenden Voraussetzung des Besitzes einer Lohnsteuerkarte in Verbindung gebracht wird, denke ich, dass diese Verpflichtung nur die Verkörperung der verschiedenen Einbehalte ist, die in jedem Steuerjahr vorgenommen werden. Für sich genommen hat die Lohnsteuerkarte meiner Ansicht nach lediglich eine Beweisfunktion und ist nicht konstitutiv für das Recht, die fragliche Steuergutschrift zu beanspruchen. Um zu klären, ob ein Verstoß gegen Art. 45 AEUV vorliegt, sollte sich die Prüfung daher mehr auf die in der streitigen Bestimmung enthaltene Regelung konzentrieren als auf die Lohnsteuerkarte.

20 — Wie in der Rechtssache Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, Rn. 28) rügt Herr Kohll den Behörden seines Staates gegenüber gerade, dass er benachteiligt werde, weil er einer Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat nachgegangen sei.

50. Zur Klärung dieses Aspekts werde ich die Prüfung eines möglichen Verstoßes gegen eine Grundfreiheit des Vertrags in gängiger Weise beginnen, d. h. unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung, nach der die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse in allen Bereichen unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen [21]. Auch durch viele Wiederholungen hat diese Prämisse nichts von ihrer Kraft eingebüßt, denn im Rahmen der Prüfung der Rechtfertigung wird sich zeigen, wie wichtig es ist, bestimmte Faktoren neben den traditionellen Argumenten zur Rechtfertigung von Beschränkungen in diesem Bereich, wie der Kohärenz des Steuersystems [22], der Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten, und dem Kampf gegen Steuerhinterziehung [23] zu berücksichtigen.

51. Zur Freizügigkeit hat der Gerichtshof festgestellt, dass die entsprechenden Vertragsbestimmungen den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Unionsgebiet erleichtern sollen und nationalen Maßnahmen entgegenstehen, die sie benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen [24].

52. Speziell für den Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer hat der Gerichtshof festgestellt, dass nationale Bestimmungen, die einen Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, Beeinträchtigungen dieser Freiheit darstellen, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betreffenden Arbeitnehmer gelten [25].

53. Im vorliegenden Fall versagt Art. 139ter LIR den Ruhegehaltsempfängern, deren Ruhegehalt nicht von einer luxemburgischen Rentenkasse oder einem anderen luxemburgischen Schuldner stammt, einen steuerlichen Vorteil, nämlich die Steuergutschrift. Diese Ungleichbehandlung kann sowohl Arbeitnehmer in Luxemburg davon abhalten, sich eine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat zu suchen, als auch luxemburgische Arbeitnehmer oder Arbeitnehmer mit der Staatsangehörigkeit eines anderen Mitgliedstaats davon, sich nach dem Eintritt in den Ruhestand im luxemburgischen Staatsgebiet niederzulassen.

54. Die streitige nationale Regelung bewirkt außerdem insofern eine indirekte Diskriminierung [26], als das Fehlen einer Lohnsteuerkarte mit den sich daraus ergebenden Folgen dazu führt, dass die Steuergutschrift den Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten in größerem Umfang versagt wird als luxemburgischen Bürgern, weil es hauptsächlich Erstere sind, die Ruhegehälter aus anderen Ländern der Union beziehen [27].

55. Natürlich läge keine Ungleichbehandlung vor, wenn es Unterschiede zwischen der Situation von Herrn Kohll und der Situation des Empfängers eines von einer luxemburgischen Rentenkasse gezahlten Ruhegehalts gäbe. Die Prüfung der Unterschiede der beiden in Rede stehenden Situationen ist typisch für Fälle, in denen es um direkte Besteuerung und Freizügigkeit geht, und sie ist aus dogmatischen Gründen vor der Prüfung der Rechtfertigungsgründe vorzunehmen [28].

21 — Siehe z. B. Urteile in den Rechtssachen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, Rn. 36), Kommission/Belgien (C-250/08, EU:2011:793, Rn. 33) sowie Dijkman und Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 20).

22 — Diese Rechtfertigung wurde erstmals im Urteil Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, Rn. 21) anerkannt und seitdem in vielen nachfolgenden Urteilen herangezogen, beispielsweise in den Urteilen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 43) oder Kommission/Belgien (C-250/08, EU:2011:793, Rn. 70).

23 — Siehe z. B. Urteil Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 — U. a. Urteile Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, Rn. 94), Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, Rn. 37) und Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, Rn. 25).

25 — Urteile Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, Rn. 74) und Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, Rn. 26).

26 — Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verbieten die Bestimmungen über die Gleichbehandlung nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen (Urteil Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, Rn. 11).

27 — Vgl. dazu Urteil Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, Rn. 14).

28 — Siehe z. B. Urteile Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 24 bis 38) und Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, Rn. 37).

56. Die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situationen ist in der Regel in Fällen vorgenommen worden, die gebietsfremde Personen im Verhältnis zu den in einem bestimmten Mitgliedstaat ansässigen Personen betrafen [29]. Insoweit hat der Gerichtshof festgestellt, dass sich eine gebietsfremde Person, die im Mitgliedstaat ihres Wohnsitzes keine nennenswerten Einkünfte hat, sondern den größten Teil ihres zu versteuernden Einkommens aus einer in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübten Tätigkeit bezieht, objektiv nicht in einer anderen Situation befindet als der in diesem Staat Ansässige, der dort eine vergleichbare unselbständige Tätigkeit ausübt [30].

57. Befinden sich unter den vorstehend geschilderten Umständen der Gebietsansässige und der Gebietsfremde in einer vergleichbaren Lage, muss dies folglich erst recht für zwei Steuerpflichtige gelten, die wie im vorliegenden Fall im selben Mitgliedstaat ansässig sind. Da nach dem DBA zwischen Luxemburg und den Niederlanden für die Einkünfte aus Ruhegehältern wie denen von Herrn Kohll der luxemburgische Fiskus zuständig ist, besteht der einzige Unterschied darin, dass das Ruhegehalt des Klägers des Ausgangsverfahrens aus den Niederlanden stammt.

58. Da gerade dieses grenzüberschreitende Element es Herrn Kohll ermöglicht, sich auf Art. 45 AEUV zu berufen, wäre es paradox und sogar widersprüchlich, wenn man es zugleich als Schlüsselargument dafür ins Feld führen könnte, dass sich der Empfänger eines von einer luxemburgischen Rentenkasse gezahlten Ruhegehalts und der Empfänger eines Ruhegehalts aus einem anderen Mitgliedstaat nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden.

59. Darüber hinaus erscheint die Formulierung dieser nationalen Bestimmung, wenn man den Zweck des LIR berücksichtigt [31] (die Unterstützung Bedürftiger im Wege einer Erhöhung der ihnen zur Verfügung stehenden Einkünfte), nicht sonderlich kohärent. Auch wenn dies den Kläger des Ausgangsverfahrens nicht betrifft [32], können Ruhegehaltsempfänger, die Ruhegehälter von geringem Umfang aus einem anderen Mitgliedstaat beziehen, nicht von dem Steuervorteil profitieren, obgleich sie sich offensichtlich in steuerlicher und materieller Hinsicht in der gleichen Situation befinden wie Ruhegehaltsempfänger, deren Ruhegehälter von luxemburgischen Rentenkassen gezahlt werden.

60. Daher bin ich der Ansicht, dass sich Personen wie Herr Kohll und Ruhegehaltsempfänger mit Wohnsitz in Luxemburg, die ihr Ruhegehalt von luxemburgischen Rentenkassen beziehen, aus dem Blickwinkel des Steuerrechts dieses Landes in der gleichen Situation befinden.

61. Schließlich könnte man – auch wenn die luxemburgische Regierung dies nicht ausdrücklich erwähnt hat – auf den Gedanken kommen, dass die Steuergutschrift wegen ihrer begrenzten Höhe (jährlich maximal 300 Euro) Arbeitnehmer nicht davon abhalten würde, ihr Recht auf Freizügigkeit auszuüben. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung selbst eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung nach dem Vertrag untersagt ist [33].

62. Infolgedessen komme ich zu dem ersten Zwischenergebnis, dass die streitige Regelung eine Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer im Sinne von Art. 45 AEUV darstellt.

29 — Beginnend mit dem bekannten Urteil Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Urteile Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 36 und 37) und Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, Rn. 28 und 29).

31 — Ich teile die Auffassung von Generalanwalt Jääskinen, dass der mit den streitigen nationalen Bestimmungen verfolgte Zweck auch im Rahmen der Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen zu berücksichtigen ist (Schlussanträge in der Rechtssache Kommission/Estland, C-39/10, EU:C:2011:770, Nr. 73).

32 — Dem Vorlagebeschluss lässt sich entnehmen, dass der Kläger im Hinblick auf seine Einkünfte aus den beiden Ruhegehältern, um die es im Ausgangsverfahren geht – ohne dass nähere Angaben zu ihrer Höhe erforderlich wären –, nicht zu den Bedürftigen gezählt werden kann.

33 — Rechtssache F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

C – Rechtfertigung der Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer

63. Bekanntlich ist die Prüfung der Vereinbarkeit einer nationalen Bestimmung, die im Widerspruch zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer steht, nicht mit dem Nachweis abgeschlossen, dass sie ein Hindernis für die Ausübung dieser Freiheit darstellt. Der Gerichtshof wendet im Rahmen der Prüfung eine *rule of reason* [34] an, die die Auswirkungen der Einbeziehung solcher nationaler Bestimmungen in den Anwendungsbereich von Art. 45 AEUV abmildern soll.

64. Um es mit den Worten des Gerichtshofs zu sagen, eine Maßnahme, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beeinträchtigt, ist nur dann zulässig, wenn mit ihr ein berechtigter, mit dem Vertrag vereinbarer Zweck verfolgt wird und sie aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Darüber hinaus muss eine solche Maßnahme auch geeignet sein, die Verwirklichung des in Rede stehenden Zwecks zu gewährleisten, und darf nicht über das zu seiner Erreichung erforderliche Maß hinausgehen [35], so die bekannte „Verhältnismäßigkeitsprüfung".

65. In den Nrn. 24 und 25 dieser Schlussanträge habe ich die beiden Argumente genannt, mit denen die luxemburgische Regierung begründet, weshalb die nationale Maßnahme mit Art. 45 AEUV vereinbar sei: die übermäßigen Konsequenzen ihrer Änderung und die Kohärenz des Steuersystems.

66. Was das erste Argument angeht, verweist die luxemburgische Regierung auf die Merkmale der Steuergutschrift und trägt vor, wegen der Führung der Lohnsteuerkarten durch die Rentenkassen und sonstigen Verpflichteten seien diese am besten in der Lage, die Steuergutschrift sowohl zu gewähren als auch in direkter und effizienter Art und Weise anzurechnen oder zu erstatten. Demgemäß habe jede Änderung dieser Struktur unverhältnismäßige Folgen für die Verwaltungen, die Kassen und die Steuerpflichtigen. Das System der Lohnsteuerkarten lasse eine Einbeziehung der Ruhegehaltsempfänger, deren Ruhegehälter aus anderen Mitgliedstaaten stammten, nicht zu, da den Rentenkassen und den anderen luxemburgischen Einrichtungen die Mittel fehlten, um bei diesen Ruhegehältern Quellenabzüge vorzunehmen.

67. Dieses Argument überzeugt aus drei Gründen nicht. Erstens deshalb, weil Herr Kohll nicht verlangt, dass seine niederländischen Ruhegehälter zwingend dem Quellenabzug in Luxemburg unterworfen werden. Die Kritik wurzelt nicht im Ausschluss der Ruhegehälter aus anderen Mitgliedstaaten vom Quellenabzug, sondern in der absoluten Versagung des Steuervorteils, in Form der Steuergutschrift, zur Erhöhung seiner verfügbaren Einkünfte. Der Steuervorteil könnte ebenso in einem anderen Stadium der Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung gewährt werden, etwa bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung mittels eines Abzugs von der Steuerschuld. Die letztgenannte Möglichkeit würde es Ruhegehaltsempfängern in der Situation von Herrn Kohll gestatten, im Einklang mit dem von der luxemburgischen Regierung angegebenen Zweck der streitigen Rechtsnorm in den Genuss einer entsprechenden Erhöhung der Einkünfte zu gelangen.

68. Der zweite Grund, aus dem das von der luxemburgischen Regierung zu ihrer Verteidigung angeführte Argument meiner Ansicht nach nicht überzeugt, besteht darin, dass sie keine schlüssige Erläuterung der geltend gemachten administrativen Unwägbarkeiten und ihrer Unverhältnismäßigkeit angeboten hat. Die vage Erwähnung operativer Probleme des Steuersystems reicht nicht aus, um sie als erwiesen anzusehen.

34 — Es war Generalanwalt Léger, der in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, Nrn. 47 und 48) diesen Begriff verwendete, um den entsprechenden Schritt bei der Prüfung von Beschränkungen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu beschreiben.

35 — Urteil Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

69. Der dritte und vermutlich überzeugendste Grund ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der praktische Schwierigkeiten allein keine Verletzung einer durch den Vertrag garantierten Grundfreiheit rechtfertigen können [36]. Da die luxemburgische Regierung diese vermeintlichen Schwierigkeiten mit keiner anders gearteten verknüpft hat, was zur Schlagkraft ihres ersten Arguments hätte beitragen können (stets im Rahmen der Prüfung der gegebenen Erläuterung), bleibt die durch Art. 139ter LIR herbeigeführte Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer ohne Rechtfertigung.

70. Die luxemburgische Regierung führt als zweites Argument die Notwendigkeit an, die Kohärenz ihres Steuersystems zu wahren, wobei sie die Verknüpfung zwischen dem System der Steuererhebung, d. h. dem Quellenabzug, und der Anwendung der Steuergutschrift für Ruhegehaltsempfänger hervorhebt. Sie trägt vor, die streitige Bestimmung sei zur Erreichung des mit der Steuervorschrift verfolgten Zwecks geeignet, und es gebe keine milderen Mittel zur Erreichung dieses Zwecks.

71. Die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems als vorgeblicher Rechtfertigungsgrund wird im Zusammenhang mit der Überlegung vorgebracht, dass der mit der Gewährung eines Steuervorteils verbundene Verlust von Steuereinnahmen für den nationalen Fiskus durch die Besteuerung der Einkünfte desselben Steuerpflichtigen in einem eng mit dem Vorteil verknüpften Bereich kompensiert werde [37].

72. Im vorliegenden Fall stimme ich allerdings mit der Kommission darin überein, dass die angebliche Kohärenz des streitigen Steuersystems nicht hinreichend dargelegt worden ist. Insbesondere besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Steuervorteil und einer ihn kompensierenden Besteuerung. Der Zusammenhang, auf den die luxemburgische Regierung abstellt, besteht zwischen dem Steuervorteil und der Abzugstechnik und nicht zwischen ihm und einer anderen Abgabe, die dazu dient, den durch die Gewährung des Steuervorteils eintretenden Verlust von Steuereinnahmen auszugleichen. Daher greift auch dieses zweite von der luxemburgischen Regierung zur Vereinbarkeit von Art. 139ter LIR mit Art. 45 AEUV vorgebrachte Argument nicht durch.

73. Die Palette der im Rahmen einer allgemeinen Würdigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründe erschöpft sich nicht in den beiden zuvor geprüften. Vielmehr hat der Gerichtshof auch andere Gründe anerkannt, die ich kurz ansprechen werde, auch wenn die luxemburgische Regierung sie nicht vorgebracht hat.

74. So kann, wenn wir uns auf den Bereich des Steuerrechts beschränken, die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren [38], vor allem dann als Rechtfertigungsgrund dienen, wenn mit der fraglichen Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit im Zusammenhang mit den in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten gefährden [39].

75. Diese Rechtfertigung greift aber, worauf die Kommission zu Recht hinweist, im vorliegenden Fall nicht ein, weil Luxemburg gemäß Art. 19 des DBA die Befugnis zur Besteuerung sowohl der Ruhegehälter, die Ruhegehaltsempfänger von Rentenkassen in diesem Mitgliedstaat beziehen, als auch der aus den Niederlanden stammenden Ruhegehälter zusteht.

36 — Urteil Dijkman und Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 60).

37 — Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, Nr. 62), wo die im Urteil Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35) herangezogene Rechtfertigung erläutert wird.

38 — Die Kommission spricht in ihren schriftlichen Erklärungen diesen Rechtfertigungsgrund an.

39 — Urteil Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 81 und die dort angeführte Rechtsprechung).

76. Im Kontext der Sozialpolitik, dem die luxemburgische Regierung die streitige nationale Regelung zuordnet, ist auch die Möglichkeit anerkannt worden, sich auf bestimmte sozialpolitische Zwecke zu berufen, die einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen können; dazu gehören Anreize für den Bau von Mietwohnungen zur Deckung des Bedarfs an solchen Wohnungen in Deutschland [40] oder die Erleichterung des Erwerbs einer ersten Wohnung für Privatpersonen im allgemeinen Kontext der Sozialpolitik Griechenlands [41] und sogar entwicklungspolitische Zwecke [42].

77. Nach der vorstehend angeführten Rechtsprechung kann eine Maßnahme, die einen Steuervorteil schafft und eine Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer darstellt, gerechtfertigt sein, wenn mit ihr ein sozialpolitischer Zweck verfolgt wird, wobei sie geeignet sein muss, die Erreichung dieses Zwecks zu gewährleisten, und nicht über das dazu erforderliche Maß hinausgehen darf.

78. Im vorliegenden Fall bestand – nach den Erläuterungen der luxemburgischen Regierung – der Zweck der Gesetzesreform von 2008, mit der Art. 139ter LIR eingeführt wurde, darin, den verfügbaren Teil der Einkünfte von Ruhegehaltsempfängern zu erhöhen, um die Bedürftigsten zu unterstützen. So löblich dieser Zweck auch sein mag, muss man doch feststellen, dass die Maßnahme zur Erreichung eines Zwecks mit sozialem Charakter nicht gänzlich geeignet erscheint, wenn einerseits sämtliche Ruhegehaltsempfänger ausgenommen sind, die wie Herr Kohll ihr Ruhegehalt aus anderen Mitgliedstaaten beziehen und in Luxemburg versteuern, und es andererseits keine Obergrenze für die Höhe der Einkünfte der Begünstigten gibt, so dass sie auch Ruhegehaltsempfängern zugutekommt, die über ein hohes Einkommen verfügen. Die streitige Bestimmung wäre demnach nicht geeignet, den in der Theorie mit ihr angestrebten Zweck vollständig zu erreichen, so dass auch keine Berufung auf ein sozialpolitisches Ziel möglich ist.

79. Schließlich bin ich hilfsweise, für den Fall, dass der Gerichtshof die streitige Regelung aus einem der vorstehend geprüften Gründe für gerechtfertigt erachten sollte, der Auffassung, dass sie jedenfalls zu dem mit ihr angestrebten Zweck außer Verhältnis steht. Es gibt – rechtlich betrachtet – weniger einschneidende Maßnahmen, um ihn zu erreichen, ohne dabei Ruhegehaltsempfänger auszuschließen, die wie Herr Kohll ihr Ruhegehalt aus einem anderen Mitgliedstaat beziehen. Dazu gehört, wie schon gesagt, beispielsweise die Möglichkeit, einen Abzug von der Steuerschuld in Höhe der Obergrenze der Steuergutschrift einzuführen.

80. Im Ergebnis sehe ich die Regelung, auf die sich die Vorlagefrage bezieht, nicht als gerechtfertigt an. Daher ist das oben genannte Zwischenergebnis zu bestätigen, d. h., Art. 139ter Abs. 1 LIR ist nicht mit dem in Art. 45 AEUV verankerten Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer vereinbar, soweit er die Steuergutschrift für Ruhegehaltsempfänger Personen vorbehält, die dem System von Steuerabzügen an der Quelle unterliegen.

V – **Ergebnis**

81. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Tribunal administratif de Luxembourg wie folgt zu beantworten:

Die durch Art. 45 AEUV gewährleistete Freizügigkeit der Arbeitnehmer steht einer nationalen Rechtsnorm wie Art. 139ter Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes vom 4. Dezember 1967 in geänderter Fassung entgegen, soweit sie die Steuergutschrift für Ruhegehaltsempfänger Personen vorbehält, die dem System von Steuerabzügen an der Quelle unterliegen.

40 — Urteil Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, Rn. 31 und 32).

41 — Urteil Kommission/Griechenland (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 51, 52, 70 und 71).

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