CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 16 februari 2016 [1]

Zaak C-300/15

Charles Kohllen
Sylvie Kohll-Schlesser
tegen
Directeur de l'administration des contributions directes

[verzoek van de Tribunal administratif de Luxembourg (Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van personen — Werknemer — Gelijke behandeling — Inkomstenbelasting — Nationale pensioenen en in een andere lidstaat verworven pensioenen — Aan bepaalde pensioenen voorbehouden belastingkrediet — Door de nationale belastingdienst afgegeven loonbelastingverklaring"

1. De rechtspraak van het Hof op het gebied van de directe belastingen – die reeds een substantiële omvang heeft bereikt maar hoegenaamd uitsluitend betrekking heeft op de fundamentele vrijheden van het Verdrag (hierna ook: „VWEU") – blijft toenemen. Het onderhavige prejudiciële verzoek betreft de verenigbaarheid met het Unierecht van een Luxemburgse bepaling die, door wijziging van de inkomstenbelasting, een belastingkrediet toekent aan gepensioneerden die aan bepaalde voorwaarden voldoen.

2. Voor het antwoord op de prejudiciële vraag van de Tribunal administratif de Luxembourg moet worden onderzocht welke invloed het vrije verkeer van werknemers heeft op het stelsel van directe belastingen van een lidstaat. Ook dienen de criteria te worden gepreciseerd die gehanteerd moeten worden met betrekking tot de inkomsten van gepensioneerden die gebruik hebben gemaakt van dat recht, hetzij krachtens artikel 45 VWEU – betreffende werknemers – hetzij uit hoofde van de algemene regel van artikel 21 VWEU. Het antwoord van het Hof zal kortom zo mogelijk tot meer duidelijkheid moeten leiden over de omvang van het onderzoek van nationale wettelijke bepalingen die de vrijheid van verkeer beperken, en met name de eventuele rechtvaardiging ervan.

I – **Nationale bepalingen**

A – *Luxemburgs recht*

3. Volgens de verwijzingsbeslissing wordt krachtens artikel 139 ter, lid 1, van de wet op de inkomstenbelasting (Loi concernant l'impôt sur le revenu; hierna: „LIR"), in de redactie die van toepassing was op de inkomsten over het jaar 2009 en volgende, aan alle belastingplichtigen die inkomsten genieten uit pensioen of rente in de zin van artikel 96, eerste alinea, punten 1 en 2, LIR, waarover Luxemburg heffingsbevoegd is, en in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring, een belastingkrediet voor gepensioneerden toegekend.

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

4. Voorts hebben gepensioneerden overeenkomstig artikel 139 ter, lid 2, LIR uitsluitend recht op verrekening en terugbetaling van het belastingkrediet in het kader van de inhouding van loonbelasting door het pensioenfonds of elke andere pensioenuitkeerder op basis van de loonbelastingverklaring.

5. Bovendien blijkt volgens de verwijzende rechter uit de parlementaire stukken betreffende wetsontwerp nr. 5924[2] dat het belastingkrediet voor werknemers en gepensioneerden in de bepalingen inzake de inhouding van loonbelasting is opgenomen om ervoor te zorgen dat het uitsluitend via de werkgevers, de pensioenfondsen en andere pensioenuitkeerders aan de werknemers en gepensioneerden zou worden uitgekeerd op basis van de gegevens in de loonbelastingverklaringen.

6. Artikel 19 van het Verdrag tussen het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting (hierna: „CDI") bepaalt:

„Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 20, eerste lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een van de staten ter zake van een vroegere dienstbetrekking, slechts in die staat belastbaar."

II – **Feiten en nationale procedure**

7. Het bij de verwijzende rechter aanhangige geding betreft twee in Luxemburg belastbare Nederlandse pensioenen van Kohll: het eerste wordt rechtstreeks uitgekeerd door de vennootschap Shell International B.V., waarbij hij een aantal jaren heeft gewerkt, het tweede door de Sociale Verzekeringsbank (hierna: „SVB").[3]

8. Aangezien de twee Nederlandse pensioenen niet aan bronbelasting in Luxemburg onderworpen waren geweest, werd Kohll geen belastingkrediet voor gepensioneerden toegekend over de drie jaren waarop het hoofdgeding betrekking heeft, te weten 2009, 2010 en 2011.

9. Op 20 februari 2013 heeft Kohll bij de Directeur de l'administration des contributions directes (directeur administratie directe belastingen; hierna: „directeur")[4] bezwaar gemaakt tegen de aanslag inkomstenbelasting over 2009, gedagtekend 9 juni 2010, en tegen de aanslagen inkomstenbelasting over 2010 en 2011, beide gedagtekend 6 februari 2013.

10. Bij beslissing van 23 september 2013 heeft de directeur het bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting over 2009 niet-ontvankelijk verklaard wegens termijnoverschrijding en een reformatio in peius toegepast op de aanslagen over 2010 en 2011. Hij heeft daarbij met name overwogen dat Kohll, doordat hij niet aan bronbelasting in Luxemburg onderworpen pensioenen ontvangt, geen recht heeft op een belastingkrediet voor gepensioneerden voor de jaren 2010 en 2011 krachtens artikel 139 ter LIR.

11. Blijkens de stukken heeft de Tribunal administratif het door Kohll-Schlesser, Kohlls echtgenote, ingestelde beroep met betrekking tot de door haar in de litigieuze jaren ontvangen pensioenuitkering van de SVB wegens een vormgebrek niet-ontvankelijk verklaard. Dat bezwaar is niet meer aan de orde.

2 — Aangetekend zij dat het wetsontwerp, nadat het als wet van 19 december 2008 was vastgesteld, de regeling van de belastingkredieten heeft gewijzigd in de zin als hierna besproken.

3 — De SVB is de met het beheer van de sociale verzekeringen belaste instantie in Nederland. Zij is onder meer verantwoordelijk voor de uitkering van het basispensioen van staatswege, waarop alle personen recht hebben die de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt en in die lidstaat wonen of hebben gewoond.

4 — Het orgaan van de Luxemburgse belastingdienst dat onder meer bevoegd is voor de kennisneming van bezwaren tegen aanslagen in de directe belastingen.

12. Verzoeker heeft in de procedure voor de Tribunal administratif aangevoerd dat de weigering van de belastingkredieten aan personen wier salarissen of pensioenen niet aan Luxemburgse bronbelasting zijn onderworpen, degenen uitsluit die dergelijke pensioenen ontvangen en aldus de toekenning van belastingkredieten beperkt tot personen die hun pensioen ontvangen van een Luxemburgs pensioenfonds. Hij betwijfelt in dit verband dat het in 2008, toen de LIR in de hier besproken zin werd gewijzigd, de bedoeling van de wetgever was geweest gepensioneerden die in Luxemburg wonen maar wier inkomsten afkomstig zijn uit pensioenrechten die zij hebben opgebouwd bij en ontvangen van buitenlandse pensioenfondsen, te willen uitsluiten. Een dergelijke uitlegging levert zijns inziens schending op van onder meer het vrije verkeer van personen (werknemers) van artikel 45 VWEU.

13. De gemachtigde van de regering was daarentegen van mening dat artikel 139 ter LIR in het geheel geen probleem oplevert met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers in de zin van artikel 45 VWEU. Haars inziens was Kohll geenszins gediscrimineerd, aangezien het verschil in situatie in zijn geval een consequentie was van de kenmerken van het door de wetgever ingevoerde belastingkrediet.

14. Bovendien was dat verschil volgens haar objectief gerechtvaardigd in het licht van het met de bepaling beoogde doel. Van een schending van het vrije verkeer van personen van artikel 21 VWEU was naar haar mening evenmin sprake, aangezien de litigieuze nationale bepaling de vrijheid van verkeer onverlet laat, daar zij niet aan het verblijf in een andere lidstaat in de weg staat.

15. De Tribunal administratif wijst erop dat artikel 139 ter LIR weliswaar geen voorwaarde inzake de nationaliteit van de potentiële ontvanger bevat, maar niettemin een indirecte discriminatie kan inhouden doordat het de toekenning van het belastingkrediet afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige in het bezit is van een loonbelastingverklaring. Die opvatting vindt bevestiging in het feit dat dat belastingkrediet niet wordt toegekend aan personen die pensioenen ontvangen die niet aan bronbelasting in Luxemburg zijn onderworpen, zoals de pensioenen uit buitenlandse bron.

16. In deze omstandigheden heeft de verwijzende rechter, gelet op de moeilijkheden bij de uitlegging van artikel 139 ter LIR en bij gebreke van communautaire rechtspraak over een soortgelijk juridisch probleem, besloten het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Staat het, met name in artikel 45 VWEU neergelegde, beginsel van het vrije verkeer van werknemers in de weg aan de bepalingen van artikel 139 ter, lid 1, van de gewijzigde wet van 4 december 1967 betreffende de inkomstenbelasting, voor zover die bepalingen de toekenning van het daarin bedoelde belastingkrediet voorbehouden aan personen die in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring?”

III –**Procedure bij het Hof en argumenten van partijen**

A –*Procedure*

17. De verwijzingsbeslissing is bij de griffie van het Hof ingekomen op 19 juni 2015.

18. Overeenkomstig artikel 23, tweede alinea, van het Statuut van het Hof hebben alleen de Luxemburgse regering en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

19. Aangezien geen van de genoemde partijen heeft verzocht om het houden van een terechtzitting is daarvan afgezien.

B –*Samenvatting van de aangevoerde argumenten*

20. De Luxemburgse regering betwijfelt of deze zaak onder de werkingssfeer van het vrije verkeer van werknemers valt. Haars inziens beletten of weerhouden de litigieuze bepalingen onderdanen van een lidstaat niet hun staat van herkomst te verlaten om hun recht van vrij verkeer uit te oefenen. Voor het geval het Hof anders mocht oordelen, maakt zij echter een aantal subsidiaire opmerkingen.

21. Zij wijst erop dat de litigieuze bepaling niet op alle pensioeninkomsten betrekking heeft, maar alleen op die welke aan bronbelasting zijn onderworpen, hetgeen volgens haar een consequentie is van de inherente kenmerken van het belastingkrediet. Zij zet in dit verband uiteen dat de pensioenfondsen het belastingkrediet in het algemeen aan het einde van de maand aan de gepensioneerden uitkeren. Zij mogen daartoe krachtens de wet de belastingkredieten verrekenen met de belastinginhoudingen, zodat de daadwerkelijk ingehouden belasting gelijk is aan het brutobedrag van de inhouding verminderd met het belastingkrediet.

22. Derhalve, zo vervolgt zij, werkt artikel 139 ter LIR enkel binnen het strikte kader van de belastinginhouding en moet het belastingkrediet uitsluitend worden verrekend of in voorkomend geval worden terugbetaald met betrekking tot pensioeninkomsten waarop de bronheffingsprocedure wordt toegepast. De toekenning van het belastingvoordeel afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de begunstigde een loonbelastingverklaring overlegt zou daarom geen beperking vormen van het vrije verkeer van werknemers of het vrije verkeer van personen van artikel 21 VWEU.

23. Subsidiair, voor het geval het Hof tot het oordeel mocht komen dat de litigieuze nationale bepaling het vrije verkeer van werknemers of, ruimer, van personen beperkt, heeft de Luxemburgse regering argumenten ter rechtvaardiging van een dergelijke beperking aangevoerd, die in twee hoofdargumenten kunnen worden samengevat.

24. In de eerste plaats is de beperking van het vrije verkeer een consequentie van de kenmerken van het belastingkrediet zoals de wetgever dit heeft vastgesteld, aangezien de pensioenfondsen, doordat zij over de nodige gegevens beschikken voor het beheren van de loonbelastingverklaringen, het best in staat zijn het belastingkrediet ofwel toe te kennen ofwel direct en daadwerkelijk te verrekenen of terug te betalen. Vanuit dit oogpunt zou het dus het enige werkbare systeem zijn en geen onevenredige gevolgen hebben voor de overheidsdiensten, de pensioenfondsen en andere schuldenaren van het belastingkrediet of voor de betrokken burgers.

25. In de tweede plaats wordt het systeem haars inziens gerechtvaardigd door overwegingen van algemeen belang voortvloeiend uit de band tussen het systeem van belastinginning (dit wil zeggen inhouding aan de bron) en de toepassing van het belastingkrediet voor gepensioneerden, een onontbeerlijk element om de samenhang van het belastingstelsel in stand te houden. Haars inziens is artikel 139 ter een evenredig middel om het door de LIR nagestreefde doel te bereiken en zijn er geen minder restrictieve maatregelen om dat resultaat te bereiken.

26. Volgens de Commissie bevat de verwijzingsbeslissing onvoldoende feitelijke gegevens om duidelijk te kunnen vaststellen welke Unierechtelijke bepaling door artikel 139 ter LIR zou worden geschonden. Zij betreurt met name dat niet bekend is of Kohll vanuit Nederland naar Luxemburg is teruggekeerd om er werk te zoeken of te aanvaarden voordat hij met pensioen ging, in welk geval hij zich op artikel 45 VWEU kan beroepen [5], dan wel of zijn terugkeer naar het land waarvan hij de nationaliteit bezit is ingegeven door de wens zich na de beëindiging van zijn beroepsleven in Luxemburg te vestigen, in welk geval hij het recht op vrij verkeer van personen van artikel 21 VWEU kan inroepen. [6]

5 — De Commissie verwijst in dit verband naar de arresten Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, met name punt 9 ervan) en Commissie/Denemarken (C-150/04, EU:C:2007:69, punt 41).

6 — De Commissie verwijst naar de arresten Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, punt 16) en Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27. Gezien het voorgaande en gelet op de analogie tussen de op het onderzoek van de schending van de twee bepalingen van het VWEU toepasselijke redenering stelt de Commissie een gecombineerd onderzoek voor en concludeert op basis daarvan dat beide bepalingen zich verzetten tegen een nationale regeling zoals die welke het voorwerp is van het onderhavige geding.

28. Volgens de Commissie is er sprake van een beperking van zowel artikel 45 VWEU als artikel 21 VWEU, aangezien de situatie van Kohll haars inziens, zoals de rechtspraak van het Hof verlangt[7], vergelijkbaar is met die van een belastingplichtige gepensioneerde die zijn inkomsten ontvangt uit een in Luxemburg gevestigd pensioenfonds.

29. Artikel 139 ter LIR is, gezien de memorie van toelichting bij de wet van 19 december 2008, bedoeld als tegemoetkoming aan de minst draagkrachtigen, waartoe alle gepensioneerden worden gerekend, door de verhoging van hun beschikbare inkomen. Volgens de Commissie kan dat doel worden gerealiseerd voor alle in Luxemburg woonachtige gepensioneerden, zowel voor degenen die hun pensioen ontvangen van Luxemburgse pensioenfondsen of van andere pensioenuitkeerders, als voor degenen die het uit een andere lidstaat ontvangen en in Luxemburg belasting zijn verschuldigd op grond van overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting.

30. Door deze laatsten echter uit te sluiten van het voordeel van het belastingkrediet leidt de litigieuze bepaling tot een verschil in behandeling dat: a) werknemers ervan kan weerhouden in een andere lidstaat te gaan werken en daar pensioenrechten op te bouwen, en b) gepensioneerden die zich in Luxemburg vestigen benadeelt wegens het loutere feit dat zij het recht van vrij verkeer naar een andere lidstaat hebben uitgeoefend.

31. Volgens de Commissie is de litigieuze nationale bepaling, juist omdat zij het belastingkrediet uitsluit voor ingezeten gepensioneerden wier inkomsten in Luxemburg zijn belast, ongeschikt om het ermee beoogde doel van algemeen belang te verwezenlijken. Zij wijst er in dit verband op dat het belastingkrediet wordt toegepast ongeacht het bedrag van het pensioen, behalve voor pensioenen van minder dan 300 EUR per jaar of 25 EUR per maand, en dus niet specifiek is bedoeld voor het economisch en sociaal zwakkere deel van de bevolking. Ingezeten belastingplichtigen die een uit een andere lidstaat afkomstig maar in Luxemburg belastbaar pensioen ontvangen, ook al gaat het daarbij om een gering bedrag, genieten niet het voordeel van het belastingkrediet, omdat zij in dat land niet aan bronbelasting zijn onderworpen. Bijgevolg strookt het criterium dat het belastingvoordeel (het belastingkrediet) koppelt aan de plaats van herkomst van de in Luxemburg belastbare pensioenen zelfs niet met het door het nationale recht nagestreefde doel.

32. Volgens de Commissie is de litigieuze bepaling ook niet gerechtvaardigd om praktische redenen van administratieve aard. Zij merkt met name op dat het belastingkrediet zou kunnen worden toegekend aan gepensioneerden die thans zijn uitgesloten, aan wie zou kunnen worden toegestaan het in mindering te brengen bij de berekening van de verschuldigde belasting volgens de methode van heffing bij wege van aanslag, zonder dat sprake is van de onevenredige nadelen voor de overheidsdiensten, de pensioenfondsen en de belastingplichtigen waar de Luxemburgse regering naar verwijst.

33. Voorts kan volgens de Commissie ook geen rechtvaardiging worden gevonden in de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te handhaven, aangezien er geen rechtstreeks verband bestaat tussen het litigieuze belastingkrediet en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing.[8]

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

8 — De Commissie brengt in dit verband het arrest Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punten 37-39 en aldaar aangehaalde rechtspraak) in herinnering.

34. Ten slotte kan haars inziens de noodzaak een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven niet als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard[9], gelet op het feit dat Luxemburg in casu heffingsbevoegd is ter zake van de pensioenen afkomstig uit de andere betrokken lidstaat, Nederland.

IV – **Onderzoek van de prejudiciële vraag**

A – *Voorafgaande beschouwing: toepasselijke Verdragsbepaling*

35. Blijkens de in deze prejudiciële procedure ingediende opmerkingen bestaan er twijfels over de bepaling waaronder de rechtssituatie van Kohll moet worden gerangschikt. Als in aanmerking komende mogelijkheden worden genoemd artikel 21, lid 1, VWEU, betreffende het recht van vrij verkeer en verblijf op het grondgebied van de lidstaten voor de burgers van de Unie, en artikel 45 VWEU, dat het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie garandeert.

36. Volgens de Luxemburgse regering zijn de toepassingsvoorwaarden van geen van de twee genoemde bepalingen vervuld, aangezien haars inziens de litigieuze bepaling de burgers niet kan ontmoedigen of beletten hun recht van vrij verkeer uit te oefenen.

37. De twijfel van de Commissie vindt daarentegen zijn grond in het feit dat er onvoldoende gegevens zijn om vast te stellen of Kohll reeds vóór zijn pensionering naar zijn land van oorsprong, Luxemburg, is teruggekeerd om er te gaan werken, of er zich pas na zijn pensionering heeft gevestigd. In het eerste geval moet de zaak worden beslecht volgens artikel 45 VWEU, in het tweede geval volgens artikel 21 VWEU.

38. Ik kom weliswaar nog tot een bespreking van de toepasselijke bepaling, maar praktisch gezien kan deze overbodig zijn (of althans blijken), aangezien voor het onderzoek van beide aan de orde zijnde bepalingen van primair recht dezelfde uitleggingsmethoden worden gebruikt. Hoe dan ook kan het altijd zijn nut hebben de feiten op juiste wijze onder de werkingssfeer van een bepaalde bepaling te brengen, bijvoorbeeld als leidraad voor toekomstige gevallen.

39. De situatie van gepensioneerden, als specifieke categorie personen, heeft in het Unierecht een aanknopingspunt in de impliciete of indirecte vermelding in artikel 45, lid 3, onder d), VWEU van het recht van de werknemer op het grondgebied van een lidstaat verblijf te houden *na er werkzaam te zijn geweest*. Dat recht is thans geregeld in artikel 17 van richtlijn 2004/38[10], waarin verschillende uitzonderingen voor gepensioneerden en arbeidsongeschikten zijn opgenomen, die leiden tot een verkorting van de algemene termijn van vijf jaar ononderbroken legaal verblijf in het gastland van burgers van de Unie en hun familieleden als voorwaarde voor het verkrijgen van een duurzaam verblijfsrecht in die staat. Maar die regeling is in deze zaak niet relevant, en die fundamentele Verdragsvrijheid vindt ook niet haar begrenzing in het duurzame verblijf in een andere lidstaat.

9 — Zie arrest Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punten 81 en 84-86).

10 — Richtlijn 2004/38/EG van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende het recht van vrij verkeer en verblijf op het grondgebied van de lidstaten voor de burgers van de Unie en hun familieleden, tot wijziging van verordening (EEG) nr. 1612/68 en tot intrekking van richtlijnen 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG en 93/96/EEG, (PB L 158, blz. 77).

40. De feiten van het geding liggen in feite in de lijn van arresten waarin het door artikel 45 VWEU beschermde recht van vrij verkeer van werknemers is ingeroepen tegen nationale bepalingen op verschillende gebieden, met name dat van de belastingen, dit wil zeggen in andere contexten dan het verblijfsrecht in de gastlidstaat. Het Hof heeft immers bij herhaling voor recht verklaard dat bepaalde met de hoedanigheid van werknemer samenhangende rechten aan migrerende werknemers ook worden gewaarborgd indien zij geen arbeidsverhouding meer hebben. [11]

41. Aan de gepensioneerde is echter niet steeds die hoedanigheid van werknemer toegekend waardoor hij zich had kunnen beroepen op het specifieke recht van vrij verkeer van artikel 45 VWEU. Zo heeft het Hof in de arresten Pusa [12], Turpeinen [13] en nog onlangs Hirvonen [14], vermoedelijk stilzwijgend geleid door het criterium dat het einde van de arbeidsverhouding in beginsel het verlies van de hoedanigheid van werknemer in de zin van artikel 45 VWEU [15] voor de betrokkene tot gevolg heeft, geoordeeld dat deze laatste bepaling niet van toepassing is op personen die hun volledige beroepswerkzaamheid in hun lidstaat hebben uitgeoefend en pas na hun pensionering gebruik hebben gemaakt van hun recht om in een andere lidstaat te verblijven, zonder de bedoeling te hebben daar een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen [16]. Die zaken zijn met toepassing van het huidige artikel 21 VWEU beslecht.

42. Personen die pas na de beëindiging van hun arbeidsverhouding in loondienst naar een andere lidstaat van verblijf verhuizen worden kortom door het Unierecht beschermd krachtens het recht op vrij verkeer van artikel 21 VWEU, maar niet op grond van artikel 45 VWEU. Hieraan ligt ten grondslag dat die personen strikt genomen op het ogenblik waarop zij hun verblijfplaats naar een andere lidstaat verleggen geen gebruik meer maken van de door het Verdrag aan werknemers voorbehouden vrijheid van verkeer, daar zij niet meer over de hoedanigheid van werknemer beschikken. [17]

43. Kortom, personen die hun arbeidsjaren geheel of gedeeltelijk in een andere dan hun lidstaat van herkomst hebben vervuld en ernaar terugkeren om zich er te vestigen en te verblijven zonder de bedoeling te hebben er te gaan werken, kunnen zich door hun eerdere uitoefening van het recht van vrij verkeer als werknemer in loondienst beroepen op artikel 45 VWEU. [18] De door het Verdrag geboden bescherming strekt zich volgens de rechtspraak van het Hof in deze gevallen echter slechts uit tot discriminatie en belemmeringen die inbreuk maken op de rechten die tijdens de voormalige arbeidsverhouding zijn verkregen. [19]

44. Uit de in de verwijzingsbeslissing uiteengezette feitelijke context blijkt dat het pensioen dat Kohll rechtstreeks van Shell International B.V. ontvangt en dat het grootste deel van zijn inkomsten uitmaakt, voortvloeit uit zijn oude arbeidsverhouding met die onderneming in Nederland. Op basis van de in het vorige punt vermelde rechtspraak meen ik derhalve dat het inkomen uit dat pensioen onder de bescherming van het vrije verkeer van werknemers van artikel 45 VWEU valt.

11 — Arresten Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, punt 40) en Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — Arrest C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Arrest C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Arrest C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — Zie arrest Leclere en Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, punt 55).

16 — Zie punt 60 van de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:332) waarnaar in punt 16 van het arrest wordt verwezen.

17 — Zie a contrario de vaste rechtspraak van het Hof, volgens welke: „alle Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen tot doel hebben het de burgers van de Unie gemakkelijker te maken op het gehele grondgebied van de Unie om het even welk beroep uit te oefenen, en in de weg staan aan regelingen die deze onderdanen zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen verrichten” (arrest Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 — Zie arrest Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punt 30).

19 — Arrest Leclere en Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, punt 59).

45. Anders dan de Commissie ben ik van mening dat kan worden vastgesteld welke de ter zake dienende Verdragsbepaling is, zowel in het geval dat Kohll naar Luxemburg is verhuisd om er te gaan werken als wanneer hij bij zijn verhuizing reeds gepensioneerd was. Aangezien de litigieuze pensioenen uitsluitend voortvloeien uit de in Nederland doorgebrachte periode van Kohlls leven, vormen zij mijns inziens door een werknemer in de uitoefening van zijn recht van vrij verkeer verworven rechten en genieten zij de bescherming van artikel 45 VWEU.[20] In die omstandigheden is het irrelevant voor de beslechting van de zaak of verzoeker naar de lidstaat waarvan hij de nationaliteit bezit is teruggekeerd om er nog te blijven werken voor zijn pensionering of om meteen van zijn pensioen te gaan genieten.

46. Thans moet nog worden onderzocht of deze redenering ook toepasselijk is op het tweede pensioen van verzoeker in het hoofdgeding, dat hij ontvangt van de SVB. Blijkens de verwijzingsbeslissing betreft het een niet op bijdrage- of premiebetaling berustend pensioen dat de Nederlandse Staat toekent aan eenieder die in Nederland heeft gewoond, ongeacht of hij daar al dan niet in loondienst heeft gewerkt.

47. Er is, gezien de kenmerken van het pensioen van de SVB, weliswaar geen sprake van een rechtstreekse band met de arbeidsverhouding, maar dat neemt niet weg dat in het geval van Kohll de enige bestaansreden van zijn SVB-pensioen ook uit zijn arbeidsverhouding voortvloeit, zij het indirect. Verzoeker zou er immers nooit recht op hebben gehad wanneer hij niet vanwege zijn arbeidsverplichtingen in Nederland had gewoond. Voor het overige zou een afzonderlijk onderzoek van elk van de in geding zijnde pensioenen overeenkomstig een andere Verdragsbepaling leiden tot een kunstmatig onderscheid tussen de twee pensioenen, hetgeen ver afstaat van de dagelijkse werkelijkheid van Kohll.

48. De door verzoeker in het hoofdgeding uit zijn twee pensioenen verkregen inkomsten vormen kortom rechten die hij heeft verworven in zijn hoedanigheid van werknemer die gebruik heeft gemaakt van de vrijheid van verkeer als werknemer, en vallen onder de werkingssfeer van artikel 45 VWEU, waaraan de litigieuze nationale bepaling derhalve moet worden getoetst.

B –*Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van werknemers*

49. Hoewel in sommige van de in deze procedure ingediende opmerkingen de mogelijke schending van het vrije verkeer van werknemers lijkt te worden gerelateerd aan de verplichting van artikel 139 ter LIR inzake het bezit van een loonbelastingverklaring, is die verplichting mijns inziens niet meer dan een plastische weergave van de verschillende inhoudingen in elk belastingjaar. De verklaring op zichzelf heeft naar mijn mening louter een bewijsfunctie en is niet constitutief voor het recht om het betrokken belastingkrediet aan te vragen. Om vast te stellen of er sprake is van schending van artikel 45 VWEU moet het onderzoek derhalve veeleer worden gericht op de regeling van de litigieuze bepaling als zodanig dan op de loonbelastingverklaring.

50. Nu over dit punt klaarheid is verschaft, zal ik de mogelijke schending van een fundamentele Verdragsvrijheid onderzoeken volgens de gebruikelijke methode, dit wil zeggen onder verwijzing naar de vaste rechtspraak van het Hof, volgens welke de lidstaten hun bevoegdheid op elk gebied met eerbiediging van het Unierecht moeten uitoefenen.[21] Dit uitgangspunt, hoe clichématig ook, heeft

20 — Zoals ook in de zaak Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punt 28) klaagt Kohll bij de autoriteiten van zijn staat juist dat hij door de litigieuze bepaling wordt benadeeld doordat hij zijn beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat heeft verricht.

21 — Zie bijvoorbeeld arresten Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punt 36), Commissie/België (C-250/08, EU:2011:793, punt 33) en Dijkman en Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punt 20).

niets aan kracht ingeboet, want uit het onderzoek van de rechtvaardiging zal blijken hoe belangrijk het is rekening te houden met bepaalde factoren naast de traditionele argumenten die ter rechtvaardiging van beperkingen van deze aard worden aangevoerd, zoals de samenhang van het belastingstelsel [22], de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en de fraudebestrijding [23].

51. Wat het vrije verkeer van personen betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de Verdragsbepalingen op dat gebied het de onderdanen van de Unie gemakkelijker beogen te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Unie, en in de weg staan aan regelingen die deze onderdanen zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit wensen uit te oefenen. [24]

52. Op het gebied van het vrije verkeer van werknemers heeft het Hof meer in het bijzonder voor recht verklaard dat nationale bepalingen die een werknemer, die onderdaan is van een lidstaat, beletten of ontmoedigen zijn land van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, belemmeringen van die vrijheid opleveren, ook wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn. [25]

53. In het onderhavige geval leidt artikel 139 ter LIR ertoe dat de gepensioneerde wiens pensioen niet afkomstig is van een Luxemburgs pensioenfonds of van een andere Luxemburgse pensioenuitkeerder een belastingvoordeel wordt onthouden. Dit verschil in behandeling kan zowel werknemers in Luxemburg die werk willen zoeken in een andere lidstaat, als Luxemburgse werknemers of werknemers met de nationaliteit van een andere lidstaat die zich na hun pensioen in Luxemburg willen vestigen, ontmoedigen.

54. De litigieuze nationale bepaling levert bovendien een indirecte discriminatie op [26], aangezien het ontbreken van een loonbelastingverklaring, met de consequenties die dit heeft, betekent dat het belastingkrediet verhoudingsgewijs meer aan onderdanen van andere lidstaten dan aan Luxemburgers wordt geweigerd, aangezien het voornamelijk de eersten zijn die pensioenen uit andere landen van de Unie ontvangen. [27]

55. Van een ongelijke behandeling zou uiteraard geen sprake zijn wanneer de situatie van Kohll verschilde van die van een gepensioneerde die zijn pensioen van een Luxemburgs pensioenfonds ontvangt. Het onderzoek van het verschil tussen de aan de orde zijnde situaties is ook typisch voor zaken betreffende directe belastingen en de verkeersvrijheden en moet om redenen van methodologie voorafgaan aan het onderzoek van de rechtvaardigingsgronden. [28]

22 — Deze rechtvaardigingsgrond is voor het eerst erkend in arrest Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 21) en herhaaldelijk gebruikt in latere arresten, zoals bijvoorbeeld in de arresten Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 43) of Commissie/België (C-250/08, EU:2011:793, punt 70).

23 — Zie bijvoorbeeld arrest Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 — Onder meer arresten Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, punt 94), Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punt 37) en Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punt 25).

25 — Arresten Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punt 74) en Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punt 26).

26 — Volgens de rechtspraak van het Hof verbieden de regels omtrent de gelijkheid van behandeling niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (arrest Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punt 11).

27 — Zie ter vergelijking arrest Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punt 14).

28 — Zie bijvoorbeeld arresten Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punten 24-38) en Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punt 37).

56. Het Hof heeft zich voornamelijk over de vergelijkbaarheid van situaties uitgesproken in zaken die betrekking hadden op niet-ingezetenen ten opzichte van ingezetenen in een bepaalde lidstaat. [29] Het heeft in dit verband voor recht verklaard dat de niet-ingezetene die geen inkomsten van betekenis geniet in zijn woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere lidstaat, zich niet in een objectief andere situatie bevindt dan een ingezetene die in deze laatste staat vergelijkbare arbeid in loondienst verricht. [30]

57. Uit het voorgaande volgt dat indien in de in het vorige punt omschreven omstandigheden een ingezetene en een niet-ingezetene zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, dit a fortiori geldt voor twee belastingplichtige ingezetenen van dezelfde lidstaat, zoals in de onderhavige zaak. Aangezien het CDI tussen Luxemburg en Nederland de inkomsten uit pensioenen zoals die van Kohll aan Luxemburgse belastingheffing onderwerpt, is het enige punt van verschil de Nederlandse herkomst van het pensioen van verzoeker in het hoofdgeding.

58. Aangezien dit grensoverschrijdende aspect Kohll nu echter juist de bescherming biedt van artikel 45 VWEU, zou het paradoxaal en zelfs tegenstrijdig zijn wanneer dit tegelijkertijd tot het belangrijkste argument werd gemaakt voor de conclusie dat de gepensioneerde die zijn pensioen van een Luxemburgs pensioenfonds ontvangt en de gepensioneerde die het uit een andere lidstaat ontvangt, zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.

59. Bovendien lijkt de formulering van de nationale bepaling, vergeleken met het doel van de LIR [31] (ondersteuning van de minder draagkrachtigen door verhoging van hun beschikbare inkomen), niet al te coherent. Hoewel dit in het geval van verzoeker in het hoofdgeding niet aan de orde is [32], komt het belastingvoordeel niet ten goede aan gepensioneerden met kleine pensioenen afkomstig uit een andere lidstaat, terwijl het duidelijk is dat zij zich fiscaal en materieel in dezelfde situatie bevinden als de gepensioneerden wier pensioenen worden betaald door Luxemburgse pensioenfondsen.

60. Ik ben bijgevolg van mening dat personen als Kohll en in Luxemburg woonachtige gepensioneerden die hun pensioen ontvangen van Luxemburgse pensioenfondsen, zich in dat land fiscaal in dezelfde omstandigheden bevinden.

61. Ten slotte kan, hoewel de Luxemburgse regering het niet uitdrukkelijk heeft genoemd, worden geredeneerd dat het geringe bedrag van het belastingkrediet (maximaal 300 EUR per jaar) werknemers er waarschijnlijk niet van zal weerhouden hun recht van vrij verkeer uit te oefenen. In dit verband moet erop worden gewezen dat volgens vaste rechtspraak het Verdrag zelfs een geringe of een minder belangrijke beperking van een fundamentele vrijheid verbiedt. [33]

62. Ik kom op grond hiervan tot de eerste voorlopige conclusie, dat de litigieuze bepaling een beperking van het vrije verkeer van werknemers van artikel 45 VWEU is.

29 — Waarvan het bekende arrest Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) het eerste is.

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

31 — Ik ben het eens met het standpunt van advocaat-generaal Jääskinen, dat in het kader van het onderzoek van de vergelijkbaarheid van de situaties ook het door de in geding zijnde nationale bepalingen nagestreefde doel in aanmerking moet worden genomen (conclusie in de zaak Commissie/Estland, C-39/10, EU:C:2011:770, punt 73).

32 — Blijkens de verwijzingsbeslissing kan hij op basis van zijn inkomsten uit de twee pensioenen die het voorwerp vormen van het hoofdgeding niet tot de categorie minder draagkrachtigen worden gerekend, zonder dat het hier nodig is daar verdere details over te verschaffen.

33 — Arrest F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

C –Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van werknemers

63. Zoals bekend is het onderzoek van de verenigbaarheid van een met het recht van vrij verkeer van werknemers strijdige nationale bepaling niet uitgeput met de constatering dat zij een belemmering van die vrijheid vormt. Het Hof past in het kader van dat onderzoek een „rule of reason” [34] toe, die de gevolgen moet matigen van de uitbreiding van de werkingssfeer van artikel 45 VWEU tot die nationale regelingen.

64. Volgens het Hof is een maatregel die het vrije verkeer van werknemers belemmert slechts toelaatbaar wanneer hij een met het Verdrag verenigbare legitieme doelstelling nastreeft en zijn rechtvaardiging vindt in dwingende vereisten van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de toepassing van een dergelijke maatregel geschikt zijn om de verwezenlijking van de betrokken doelstelling te verzekeren en niet verder gaan dan nodig is om die doelstelling te bereiken [35], de zogenoemde „evenredigheidstoets”.

65. In de punten 24 en 25 van deze conclusie heb ik reeds de twee door de Luxemburgse regering voor de verenigbaarheid van haar nationale maatregel met artikel 45 VWEU aangevoerde argumenten genoemd: de onevenredige gevolgen die de wijziging ervan met zich zou brengen en de samenhang van het belastingstelsel.

66. In het kader van haar eerste argument verwijst de Luxemburgse regering naar de kenmerken van het belastingkrediet en betoogt dat het beheer van de loonbelastingverklaringen door de pensioenfondsen en andere pensioenuitkeerders hun het best in staat stelt tot het verstrekken van het belastingkrediet en de rechtstreekse en daadwerkelijke verrekening en terugbetaling ervan. Daarom, zo stelt zij verder, zou elke wijziging van die structuur onevenredige administratieve gevolgen hebben voor de overheidsdiensten, de pensioenfondsen en de belastingplichtigen. Gepensioneerden die hun pensioenen uit andere lidstaten ontvangen kunnen niet in het systeem van de loonbelastingverklaring worden opgenomen, omdat de pensioenfondsen en de andere Luxemburgse instanties niet over de instrumenten beschikken om over dergelijke pensioenen bronbelasting in te houden.

67. Ik vind het argument om drie redenen niet overtuigend. Ten eerste verlangt Kohll niet dat zijn Nederlandse pensioenen per se in Luxemburg aan bronbelasting worden onderworpen. De kritiek is niet gebaseerd op de uitsluiting van de bronbelasting op de pensioenen uit andere lidstaten, maar op de categorische weigering van het belastingvoordeel, in de vorm van het belastingkrediet, bedoeld om zijn beschikbaar inkomen te verhogen. Het belastingvoordeel zou evengoed in een andere fase van de betrekkingen tussen de belastingplichtige en de belastingdienst kunnen worden toegekend, zoals bijvoorbeeld bij de indiening van het aangiftebiljet inkomstenbelasting, door middel van een belastingaftrek. Deze laatste mogelijkheid zou voor gepensioneerden die in dezelfde situatie verkeren als Kohll betekenen dat zij een gelijkwaardige inkomensverhoging genieten, overeenkomstig het doel van de litigieuze bepaling, zoals door de Luxemburgse regering uiteengezet.

68. De tweede reden die mijns inziens het pleit ontkracht is het feit dat de Luxemburgse regering de pretense administratieve nadelen en de onevenredigheid ervan niet steekhoudend heeft gemotiveerd. De vage vermelding van de operationele problemen van het belastingstelsel volstaat niet om ze voor bewezen te houden.

34 — Advocaat-generaal Leger heeft deze term gebruikt in zijn conclusie in de zaak Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, punten 47 en 48) om de stap in het onderzoekstraject van beperkingen van het vrije verkeer van werknemers te beschrijven.

35 — Arrest Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

69. De derde reden, en waarschijnlijk de meest dwingende, volgt uit de rechtspraak van het Hof, volgens welke praktische moeilijkheden op zich niet kunnen volstaan om de schending van een verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheid te rechtvaardigen.[36] Aangezien de Luxemburgse regering die pretense moeilijkheden niet met enig ander probleem in verband heeft gebracht dat haar eerste argument kracht had kunnen bijzetten (steeds in het kader van het onderzoek van de aangevoerde verklaring), is er geen rechtvaardiging voor de beperking van de vrijheid van verkeer van werknemers die voortvloeit uit artikel 139 ter LIR.

70. De Luxemburgse regering voert als tweede argument de noodzaak aan om de samenhang van haar nationale belastingstelsel te handhaven, waarbij het met name gaat om de band tussen het systeem van belastinginning, dit wil zeggen de broninhouding, en de toepassing van het belastingkrediet voor gepensioneerden. Zij stelt dat de litigieuze bepaling geschikt is voor het bereiken van het door de belastingregeling beoogde doel en dat er geen minder restrictieve maatregelen zijn om dat resultaat te bereiken.

71. Het waarborgen van de samenhang van het belastingstelsel als vermeende rechtvaardigingsgrond gaat uit van de idee dat het uit de toekenning van het belastingvoordeel voortvloeiende verlies van inkomsten voor de staatskas wordt gecompenseerd door belasting te heffen over de inkomsten van de betrokken belastingplichtige op een nauw met het voordeel verband houdend gebied.[37]

72. Ik ben het echter met de Commissie eens dat de beweerdelijke samenhang van het litigieuze belastingstelsel in de onderhavige zaak niet is aangetoond. Er is met name geen sprake van een rechtstreeks verband tussen het betrokken belastingvoordeel en een belastingheffing die dit compenseert. Het verband waarop de Luxemburgse regering doelt, betreft het belastingvoordeel ten opzichte van de methode van inhouding, maar niet ten opzichte van een andere belasting die is bedoeld om de door de toekenning van het belastingkrediet veroorzaakte derving van belastinginkomsten op te heffen. Bijgevolg moet ook het tweede argument van de Luxemburgse regering voor de verenigbaarheid van artikel 139 ter LIR met artikel 45 VWEU worden verworpen.

73. Het scala aan mogelijke rechtvaardigingsgronden die kunnen worden ingeroepen in het kader van de globale beoordeling van de vrijheid van verkeer van werknemers is niet uitgeput met de twee in de voorgaande punten onderzochte rechtvaardigingsgronden. Het Hof heeft de facto andere rechtvaardigingsgronden als geldig aanvaard, die ik kort zal bespreken, ook al heeft de Luxemburgse regering ze niet voorgesteld.

74. Wanneer wij ons dan tot het gebied van de belastingen beperken, zou een beroep kunnen worden gedaan op de rechtvaardiging ontleend aan de noodzaak een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven[38], in het bijzonder wanneer de belastingregeling in kwestie ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn heffingsbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden[39].

75. Toch is deze rechtvaardigingsgrond, zoals de Commissie terecht opmerkt, in de onderhavige zaak niet ter zake dienend. Luxemburg is immers krachtens artikel 19 CDI heffingsbevoegd voor zowel de door de in die lidstaat ingeschreven gepensioneerden ontvangen pensioenen als voor de uit Nederland afkomstige pensioenen.

36 — Arrest Dijkman en Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punt 60).

37 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, punt 62), waarin hij de rechtvaardigingsgrond van het arrest Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35) uitlegt.

38 — De Commissie roept deze rechtvaardigingsgrond in haar schriftelijke opmerkingen in herinnering.

39 — Arrest Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punt 81 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

76. In de context waarin volgens de Luxemburgse regering de litigieuze nationale bepaling van toepassing is, te weten het sociale beleid, is ook de mogelijkheid erkend om zich op bepaalde socio-politieke doelstellingen te beroepen die een dwingende reden van algemeen belang kunnen vormen, bijvoorbeeld het stimuleren van de bouw van huurwoningen om te voldoen aan een tekort aan dergelijke woningen in Duitsland [40] of de vergemakkelijking van de verwerving van een eerste woning door particulieren in de ruimere context van het sociale beleid van Griekenland [41] en zelfs doelstellingen van ontwikkelingsbeleid [42].

77. Volgens de in het vorige punt genoemde rechtspraak kan een maatregel die een belastingvoordeel en een beperking van het vrije verkeer van werknemers oplevert, worden gerechtvaardigd indien hij een doel van sociale politiek nastreeft, mits hij geschikt is om de verwezenlijking van dit doel te waarborgen en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken.

78. In casu had de wetswijziging van 2008, waarbij artikel 139 ter in de LIR is opgenomen, tot doel – volgens de uiteenzetting van de Luxemburgse regering – het verhogen van het beschikbare inkomen van de gepensioneerden als tegemoetkoming aan de minder draagkrachtigen. Hoewel dit een lovenswaardig doel is, lijkt de maatregel niet geheel geschikt om een sociaal doel te bereiken, waar hij enerzijds alle gepensioneerden die zoals Kohll hun pensioen uit andere lidstaten ontvangen en belastingplichtig zijn in Luxemburg uitsluit en anderzijds geen bovengrens stelt aan het inkomen van de begunstigden, aangezien de maatregel ook ten voordele strekt van gepensioneerden met een hoog inkomen. De litigieuze bepaling is derhalve niet geschikt om volledig te voldoen aan de nominale doelstelling die eraan ten grondslag ligt, reden waarom ook het socio-politieke doel als rechtvaardiging schipbreuk lijdt.

79. Ten slotte meen ik, subsidiair en voor het geval het Hof van oordeel zou zijn dat de litigieuze bepaling wordt gerechtvaardigd door een van de in de voorgaande punten onderzochte gronden, dat zij ook niet evenredig is aan het ermee beoogde doel. Er zijn juridisch gezien minder bezwarende manieren om dat doel te bereiken, zonder gepensioneerden die zoals Kohll hun pensioen uit een andere lidstaat ontvangen uit te sluiten. Daartoe behoort, zoals ik reeds heb aangegeven, bijvoorbeeld de mogelijkheid om te voorzien in een belastingaftrek ter hoogte van het maximumbedrag van het belastingkrediet.

80. De bepaling waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft is naar mijn mening kortom niet gerechtvaardigd. Ik moet derhalve de eerder getrokken voorlopige conclusie bevestigen, dit wil zeggen, dat artikel 139 ter, lid 1, LIR niet verenigbaar is met het beginsel van vrij verkeer van werknemers van artikel 45 VWEU, aangezien het het belastingkrediet voor gepensioneerden uitsluitend voorbehoudt aan personen die zijn onderworpen aan bronbelasting.

V –Conclusie

81. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door de Tribunal administratif de Luxembourg gestelde prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„Het in artikel 45 VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van werknemers staat in de weg aan een nationale bepaling als die van artikel 139 ter, lid 1, van de gewijzigde wet van 4 december 1967 betreffende de inkomstenbelasting, voor zover die bepaling de toekenning van het belastingkrediet voor gepensioneerden voorbehoudt aan personen die zijn onderworpen aan het systeem van bronbelasting.”

40 — Arrest Grundstücksgemeinschaft Busley en Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, punt 31 en 32).

41 — Arrest Commissie/Griekenland (C-155/09, EU:C:2011:22, punten 51, 52, 70 en 71).

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