

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

26 mei 2016 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Artikelen 21 en 45 VWEU – Vrij verkeer en verblijf van personen en werknemers – Inkomstenbelasting – Ouderdomspensioen – Belastingkrediet voor gepensioneerden – Voorwaarden voor toekenning – Bezit van een door de nationale administratie afgegeven loonbelastingverklaring”

In zaak C-300/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het tribunal administratif (bestuursrechter in eerste aanleg, Luxemburg) bij beslissing van 16 juni 2015, ingekomen bij het Hof op 19 juni 2015, in de procedure

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

tegen

Directeur de l'administration des contributions directes,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, A. Borg Barthet en E. Levits (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de opmerkingen van:

- de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door D. Holderer als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 februari 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 45 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Charles Kohll en Sylvie Kohll-Schlesser (beiden zijn in Luxemburg woonachtige gepensioneerden) en de Directeur de l'administration des contributions directes (directeur van de dienst directe belastingen) inzake de weigering van laatstgenoemde om aan Kohll een belastingkrediet voor gepensioneerden toe te

kennen over de belastingjaren 2009 tot en met 2011.

Toepasselijke bepalingen

Luxemburgs recht

3 Artikel 96, lid 1, van de loi concernant l'impôt sur le revenu (Luxemburgse wet op de inkomstenbelasting) van 4 december 1967 (*Mémorial* A 1967, blz. 1228; hierna: „LIR”), zoals gewijzigd, bepaalde in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding het volgende:

„Als inkomsten uit pensioen of rente worden beschouwd:

1. ouderdomspensioenen en nabestaandenpensioenen die worden genoten krachtens een vroegere betrekking in loondienst, alsmede andere toelagen en voordelen, met inbegrip van niet-periodieke of goedgunstige voordelen uit hoofde van diezelfde betrekking;

2. lijfrenten, pensioenen of andere periodieke toelagen en bijkomende uitkeringen uit een onafhankelijk pensioenfonds, dat geheel of gedeeltelijk wordt gevoed door de bijdragen van de verzekerden, alsmede de opvoederstoelage en de renten bedoeld in artikel 96a;

[...]”

4 In artikel 139 ter van de LIR, dat in deze wet is ingevoegd bij artikel 1, punt 24, van de wet van 19 december 2008 (*Mémorial* A 2008, blz. 2622), wordt bepaald:

„(1) Aan elke belastingplichtige die inkomsten geniet uit pensioen of renten in de zin van artikel 96, lid 1, punten 1 en 2, waarover Luxemburg heffingsbevoegd is, en die in het bezit is van een loonbelastingverklaring, wordt een belastingkrediet voor gepensioneerden (CIP) toegekend. Het belastingkrediet voor gepensioneerden wordt slechts één keer in aanmerking genomen voor alle aan de belastingplichtige toegekende pensioenen en renten.

(2) Het belastingkrediet voor gepensioneerden wordt vastgesteld op 300 EUR per jaar. Het maandelijkse bedrag bedraagt 25 EUR. Het belastingkrediet voor gepensioneerden is beperkt tot de periode waarin de belastingplichtige inkomsten geniet uit pensioenen of renten in de zin en onder de voorwaarden [van lid 1]. Het wordt betaald door het pensioenfonds of elke andere pensioenuitkeerder, in de loop van het belastingjaar waarop het betrekking heeft, en in overeenstemming met de bij de [in lid 4] bedoelde groothertogelijke verordening te bepalen voorwaarden. Voor inkomsten die niet op zijn minst 300 EUR per jaar, respectievelijk 25 EUR per maand bedragen, wordt het belastingkrediet voor gepensioneerden niet toegekend. Het belastingkrediet voor gepensioneerden geeft de gepensioneerde uitsluitend recht op verrekening en terugbetaling in het kader van de inhouding van belasting over loon of salaris die volgens de regels door het pensioenfonds of elke andere pensioenuitkeerder op basis van een loonbelastingverklaring wordt uitgevoerd.

(3) Het pensioenfonds of de pensioenschuldenaar die het belastingkrediet voor gepensioneerden of het belastingkrediet voor eenoudergezinnen heeft verstrekt, is gerechtigd om de toegekende kredieten te verrekenen met de belastinginhoudingen of om in voorkomend geval om terugbetaling van vooruitbetaalde belastingkredieten te verzoeken op de wijze zoals in de [in lid] 4 bedoelde groothertogelijke verordening bepaald.

(4) De uitvoeringsbepalingen bij het onderhavige artikel kunnen bij een groothertogelijke verordening worden vastgesteld.”

5 Artikel 143, lid 1, van de LIR luidt:

„Voor elke werknemer in loondienst wordt, behoudens in de uitzonderingsgevallen voorzien bij groothertogelijke verordening, een loonbelastingverklaring opgesteld met daarin de noodzakelijke gegevens voor de toepassing van het belastingtarief, die bestemd is om te worden aangevuld

a) door de belastingdienst, met de bijzondere voorschriften die in acht moeten worden genomen bij de vaststelling van de inhouding;

b) door de werkgever, met de betaalde vergoedingen, de verrichte inhoudingen en de toegekende belastingkredieten.

[...]

6 In artikel 144 van de LIR is het volgende bepaald:

„Het bepaalde in de artikelen 136 tot en met 143 is naar analogie van toepassing op de pensioenen en lijfrenten bedoeld in de punten 1 en 2 van artikel 96, [lid 1]. De aanpassingsbepalingen worden bij groothertogelijke verordening vastgesteld.”

7 Artikel 1, lid 1, van règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d'application de l'octroi du crédit d'impôt pour pensionnés (*Mémorial A* 2008, blz. 2645; groothertogelijke verordening van 19 december 2008 houdende uitvoeringsbepalingen voor de toekenning van het belastingkrediet voor gepensioneerden) bepaalt:

„Het belastingkrediet voor gepensioneerden (CIP) wordt door de pensioenkas of enige andere pensioenuitkeerder toegekend aan de gepensioneerden die in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring waarop het CIP is vermeld. Indien op de loonbelastingverklaring geen belastingkrediet is vermeld of indien de gepensioneerde niet in het bezit is van een loonbelastingverklaring, heeft de pensioenkas of enige andere pensioenuitkeerder niet het recht om een belastingkrediet toe te kennen.

[...]

Verdrag tussen het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden ter vermijding van dubbele belasting

8 In artikel 19 van het Verdrag tussen het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, dat op 8 mei 1968 te Den Haag is ondertekend, is in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „belastingverdrag”) bepaald dat pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een van de staten ter zake van een vroegere dienstbetrekking, onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 20, eerste lid, slechts in die staat belastbaar zijn.

9 In artikel 20, lid 1, van dat verdrag is geregeld dat beloningen, daaronder begrepen pensioenen, betaald door, of uit fondsen in het leven geroepen door een van de staten, zijn staatkundige onderdelen, plaatselijke publiekrechtelijke lichamen of andere publiekrechtelijke rechtspersonen, aan een natuurlijke persoon ter zake van diensten bewezen aan die Staat, aan dat onderdeel, dat plaatselijke publiekrechtelijke lichaam of die andere publiekrechtelijke rechtspersoon in de uitoefening van overheidsfuncties, in die staat mogen worden belast.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

10 Kohll en zijn echtgenote Kohll-Schlesser, die beiden de Luxemburgse nationaliteit hebben, zijn in Luxemburg woonachtig. Kohll ontvangt twee pensioenen uit Nederlandse bron, die afkomstig zijn van Shell International BV respectievelijk de Sociale Verzekeringsbank. Kohll-Schlesser ontvangt van laatstgenoemde eveneens een pensioen.

11 Op 20 februari 2013 heeft Kohll bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslagen over de jaren 2009 tot en met 2011, op grond dat de Luxemburgse belastingdienst hem niet het belastingkrediet voor gepensioneerden in artikel 139 ter van de LIR (hierna: „belastingkrediet”) had toegekend.

12 Bij besluit van 23 september 2013 heeft de Directeur de l'administration des contributions directes het bezwaar van Kohll afgewezen. Het bezwaar is voor zover het betrekking had op de inkomsten in de loop van 2009 afgewezen omdat buiten de termijn bezwaar was gemaakt, zodat het niet-ontvankelijk was, en voor zover het betrekking had op de inkomsten in de loop van 2010 en 2011, op grond dat Kohll niet voor het belastingkrediet in aanmerking kwam. Voor die jaren heeft de Directeur de l'administration des contributions directes navorderingen in de inkomstenbelasting opgelegd.

13 Op 10 december 2013 hebben Kohll en Kohll-Schlesser bij de verwijzende rechter, het tribunal administratif (de bestuursrechter in eerste aanleg), tegen dit besluit van de Directeur de l'administration des contributions directes beroep ingesteld.

14 Deze rechter acht het beroep van Kohll-Schlesser, die niet in eigen naam vooraf bezwaar had gemaakt bij de Directeur de l'administration des contributions directes, niet-ontvankelijk. Het beroep van Kohll acht hij evenwel ontvankelijk. Die bestrijdt met name dat artikel 139 ter van de LIR verenigbaar is met het beginsel van het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in artikel 45 VWEU.

15 De verwijzende rechter verduidelijkt dat het belastingkrediet wordt toegekend aan elke belastingplichtige die inkomsten uit pensioenen of rente ontvangt in de zin van artikel 96, lid 1, punten 1 en 2 van de LIR, op voorwaarde dat het Groothertogdom Luxemburg daarover heffingsbevoegd is en de belastingplichtige in het bezit is van een loonbelastingverklaring.

16 Volgens deze rechter zijn de pensioenen in het hoofdgeding weliswaar in Luxemburg aan belasting onderworpen, maar staat vast dat aan Kohll geen loonbelastingverklaring is afgegeven voor de pensioenen waarvoor hij het recht op het belastingkrediet doet gelden.

17 De verwijzende rechter wijst er in dat verband op dat artikel 139 ter van de LIR dus tot indirecte discriminatie kan leiden, aangezien die bepaling de toekenning van het belastingkrediet ervan afhankelijk stelt dat de potentiële begunstigde in het bezit is van een loonbelastingverklaring. Dit belastingkrediet wordt niet toegekend aan personen die lonen of pensioenen ontvangen waarop niet aan de bron belasting wordt ingehouden, zoals pensioenen uit het buitenland.

18 Daarop heeft het tribunal administratif de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat het, met name in artikel 45 VWEU neergelegde, beginsel van het vrije verkeer van werknemers in de weg aan de bepalingen van artikel 139ter, lid 1, van de LIR, voor zover die bepalingen de toekenning van het daarin bedoelde belastingkrediet voorbehouden aan personen

die in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregeling zoals die in het hoofdgeding, die het voordeel van een belastingkrediet voor gepensioneerden voorbehoudt aan de belastingplichtigen die in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring.

Aan de orde zijnde vrijheid

20 Om te beginnen moet worden onderzocht of artikel 45 VWEU, om uitlegging waarvan de verwijzende rechter verzoekt, kan worden ingeroepen in een situatie als die in het hoofdgeding, die betrekking heeft de fiscale behandeling die een lidstaat geeft aan ouderdomspensioenen die aan een inwoner van die staat worden uitgekeerd door een pensioenuitkeerder die in een andere lidstaat is gevestigd.

21 De Luxemburgse regering twijfelt er namelijk over dat deze bepaling in het hoofdgeding van toepassing is en de Europese Commissie meent dat die bepaling alleen van toepassing zou zijn wanneer Kohll vóór zijn pensionering inwoner van Luxemburg is geworden om in die lidstaat een arbeidsbetrekking te zoeken of vervullen. Artikel 45 VWEU kan immers niet op de situatie van Kohll worden toegepast indien hij in Luxemburg is gaan wonen toen hij al gepensioneerd was en niet de bedoeling had om daar een beroepswerkzaamheid uit te oefenen.

22 In dat verband is het van belang eraan te herinneren dat iedere burger van de Europese Unie die heeft gebruikgemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat dan zijn woonstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn verblijfplaats en zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 45 VWEU valt (arrest van 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Wat in de eerste plaats het door Shell International aan Kohll uitgekeerde pensioen betreft, staat vast dat dit wordt uitgekeerd uit hoofde van een vroegere dienstbetrekking die de betrokkene heeft vervuld in een lidstaat, in dit geval Nederland, die een andere lidstaat is dan die waarvan hij onderdaan is of waar hij op de datum van de feiten in het hoofdgeding woonde.

24 Door als werknemer in loondienst in een andere lidstaat te hebben gewerkt, heeft Kohll gebruikgemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers in artikel 45 VWEU.

25 Het Hof heeft geoordeeld dat het feit dat een persoon geen arbeidsverhouding meer heeft, niet afdoet aan de waarborg van bepaalde met de hoedanigheid van werknemer samenhangende rechten en dat een ouderdomspensioen, waarvan de toekenning afhangt van een eerder bestaande, inmiddels beëindigde arbeidsverhouding, tot deze categorie van rechten behoort. Het recht op pensioen is immers onlosmakelijk verbonden met de objectieve hoedanigheid van werknemer (zie in die zin arrest van 15 juni 2000, Seiringer, C-302/98, EU:C:2000:322, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 De situatie van een belastingplichtige als Kohll, die een pensioen ontvangt uit hoofde van arbeid in loondienst die hij heeft verricht in een andere lidstaat dan die waarvan hij onderdaan is of waar hij de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding woonde, onderscheidt zich dus van die van een persoon die zijn hele loopbaan heeft gewerkt in de lidstaat waarvan hij onderdaan is en die pas na zijn pensionering heeft gebruikgemaakt van zijn recht om in een andere lidstaat te verblijven, die zich dus niet op de door artikel 45 VWEU gewaarborgde vrijheid kan beroepen (zie in die zin arrest van 9 november 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punt 16).

27 Die overweging is overigens niet in tegenspraak met het arrest van 19 november 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), waarin het Hof in punt 21 heeft geoordeeld dat een gepensioneerde die zich na een volledige beroepsloopbaan in een lidstaat in een andere lidstaat vestigt, zich kan beroepen op het recht op vrij verkeer als burger van de Unie krachtens artikel 21 VWEU wanneer het bij artikel 45 VWEU gegarandeerde recht op vrij verkeer niet op hem van toepassing is.

28 Een onderdaan en inwoner van een lidstaat als Kohll kan zich dus op artikel 45 VWEU beroepen voor zover betrekking hebbend op het ouderdomspensioen dat wordt uitgekeerd uit hoofde van een vroegere dienstbetrekking in een andere lidstaat dan die waarvan hij onderdaan is of waarin hij ten tijde van de feiten van het hoofdgeding woonde, ongeacht of hij, na in die lidstaat te hebben gewerkt, in zijn lidstaat van herkomst is gaan wonen om daar een dienstbetrekking te zoeken of te vervullen.

29 Wat in de tweede plaats het door de Sociale Verzekeringsbank aan Kohll uitgekeerde pensioen betreft, blijkt uit de aan het Hof voorgelegde stukken dat de partijen in het hoofdgeding van mening verschillen over de rechtsgrondslag waarop dit pensioen aan de betrokkene wordt uitgekeerd en over de heffingsbevoegdheid van het Groothertogdom Luxemburg, gelet op artikel 20, lid 1, van het belastingverdrag.

30 De verwijzende rechter preciseert dat dit pensioen weliswaar wordt uitgekeerd aan eenieder die in Nederland woonachtig is geweest, ongeacht of de betrokkene daar arbeid in loondienst heeft verricht, maar meent niettemin dat dit onder artikel 19 van het belastingverdrag valt, ook al ziet die bepaling op pensioenen die ter zake van een vroegere dienstbetrekking worden uitgekeerd.

31 Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen op welke rechtsgrondslag dit pensioen door de Sociale Verzekeringsbank aan Kohll worden uitgekeerd en met name om na te gaan of dit pensioen, hoewel het a priori aan alle inwoners van Nederland wordt toegekend, niettemin aan – in dit geval – Kohll wordt toegekend omdat hij in Nederland arbeid in loondienst heeft verricht en of het bedrag van dit pensioen afhankelijk is zijn van hoedanigheid als werknemer in loondienst. Bij een bevestigend antwoord kan artikel 45 VWEU in het hoofdgeding worden ingeroepen, zulks om dezelfde redenen als uiteengezet in de punten 23 tot en met 28 van dit arrest.

32 Indien daarentegen zou worden vastgesteld dat noch de op de Sociale Verzekeringsbank rustende verplichting om aan Kohll een pensioen uit te keren noch de hoogte daarvan afhangen van zijn hoedanigheid als werknemer, maar het feit dat hij in Nederland woonachtig is geweest, dan kan artikel 21 VWEU, dat algemeen voorziet in het recht van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, worden ingeroepen.

33 Aangezien bijgevolg zowel artikel 21 VWEU als artikel 45 VWEU in het hoofdgeding toepasselijk kunnen zijn, dienen deze beide bepalingen te worden uitgelegd.

34 In dat verband staat de omstandigheid dat de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vraag

alleen op artikel 45 VWEU heeft gedoeld, er niet aan in de weg dat het Hof ook artikel 21 VWEU uitlegt.

35 Volgens vaste rechtspraak kan het Hof immers, om een nuttig antwoord te geven aan de rechter die het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend, bepalingen van Unierecht in aanmerking nemen die de nationale rechter in zijn prejudiciële vragen niet heeft vermeld (arrest van 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Of sprake is van een beperking

36 Wat in de eerste plaats artikel 45 VWEU betreft, moet eraan worden herinnerd dat hoewel de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers volgens hun bewoordingen met name het voordeel van de nationale behandeling in de staat van ontvangst beogen te garanderen, zij ook een verbod inhouden voor de lidstaat van oorsprong, het vrije aanvaarden en verrichten van werk door een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken (arrest van 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 In de onderhavige zaak wordt het belastingkrediet volgens het nationale recht toegekend aan belastingplichtigen die inkomsten uit een in Luxemburg belastbaar ouderdomspensioen ontvangen dat ten minste 300 EUR per jaar of 25 EUR per maand bedraagt, en die in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring.

38 Zoals de verwijzende rechter verduidelijkt, krijgt de ontvanger van een ouderdomspensioen geen loonbelastingverklaring wanneer over dit pensioen, hoewel het in Luxemburg belastbaar is, in die lidstaat geen bronbelasting wordt ingehouden, met name op grond van het feit dat de uitkeerder van dat pensioen in een andere lidstaat is gevestigd.

39 Hieruit volgt dat het belastingvoordeel in de vorm van het belastingkrediet niet wordt toegekend aan in Luxemburg woonachtige belastingplichtigen waarvan de in die lidstaat belastbare pensioenen afkomstig zijn uit een andere lidstaat.

40 Door een verschil in behandeling tussen in Luxemburg woonachtige belastingplichtigen in te voeren, afhankelijk van de lidstaat waaruit het door hen genoten en in Luxemburg belastbare pensioen afkomstig is en door te weigeren het belastingkrediet toe te kennen aan de belastingplichtigen die hun pensioen uitgekeerd krijgen door een in een andere lidstaat gevestigde uitkeerder, kan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling werknemers ervan weerhouden om in een andere lidstaat dan het Groothertogdom Luxemburg werk te zoeken en te aanvaarden.

41 Een dergelijke wettelijke regeling vormt dus een in beginsel door artikel 56 VWEU verboden beperking van het vrije verkeer van werknemers.

42 Wat in de tweede plaats artikel 21 VWEU betreft, volgt uit vaste rechtspraak dat een nationale wettelijke regeling die bepaalde personen met de nationaliteit van het land benadeelt om de enkele reden dat zij hun recht om vrij in een andere lidstaat te reizen en te verblijven hebben uitgeoefend, een beperking vormt van de vrijheden die elke burger van de Unie op grond van artikel 21, lid 1, VWEU geniet (arrest van 26 februari 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 De door het Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer van burgers van de Unie kunnen hun volle werking immers niet ontplooiën indien een onderdaan van een lidstaat ervan kan worden weerhouden deze rechten uit te oefenen doordat zijn verblijf in een andere lidstaat wordt

belemmerd door een regeling van zijn lidstaat van herkomst, die hem benadeelt wegens het enkele feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend (arrest van 26 februari 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Aangezien het belastingvoordeel in de vorm van het belastingkrediet in de onderhavige zaak wordt geweigerd aan een Luxemburgse belastingplichtige die zijn recht heeft uitgeoefend om vrij te reizen en te verblijven in een andere lidstaat dan de lidstaat waarvan hij onderdaan is en, wegens zijn verblijf in die andere lidstaat, een pensioen geniet dat hem wordt uitgekeerd door een in die laatste lidstaat gevestigde uitkeerder, wordt deze Luxemburgse belastingplichtige benadeeld ten opzichte van belastingplichtigen die hun recht om vrij in een andere lidstaat te reizen en te verblijven niet hebben uitgeoefend. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, die tot een dergelijk verschil in behandeling leidt, kan een belastingplichtige ervan weerhouden om van die vrijheid gebruik te maken en vormt derhalve een beperking van de vrijheden die in artikel 21 VWEU zijn erkend.

Of er een rechtvaardiging is

45 Dergelijke beperkingen kunnen enkel worden aanvaard indien zij betrekking hebben op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of worden gerechtvaardigd door een dwingend vereiste van algemeen belang (zie met name arrest van 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 26).

46 Met betrekking tot de vraag of de in geding zijnde situaties objectief vergelijkbaar zijn, moet eraan worden herinnerd dat de vergelijkbaarheid van een grensoverschrijdende situatie met een interne situatie moet worden onderzocht op basis van het door de betrokken nationale bepalingen nagestreefde doel (zie in die zin arresten van 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22, en van 6 september 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punt 17).

47 In dat verband geeft de Luxemburgse regering te kennen dat het belastingkrediet is ingevoerd met het oog op een selectief belastingbeleid ten gunste van personen die behoren tot de sociaal meest kwetsbare lagen van de bevolking, door hen door een dergelijk belastingvoordeel een hoger beschikbaar inkomen te laten genieten.

48 Met het oog op een dergelijke doelstelling bevindt een ingezeten belastingplichtige die een ouderdomspensioen geniet dat uit een andere lidstaat afkomstig is, zich niet noodzakelijkerwijs in een andere situatie dan een ingezeten belastingplichtige die een dergelijk pensioen van een in zijn woonstaat gevestigde uitkeerder ontvangt, aangezien die belastingplichtigen beiden tot de sociaal meest kwetsbare lagen van de bevolking kunnen behoren.

49 De beperking kan dus enkel worden gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang. In dat geval moet de beperking echter nog geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het verwezenlijken van dat doel (arrest van 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Dienaangaande geeft de Luxemburgse regering te kennen dat de regeling van het belastingkrediet gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, door te voorzien in een belastingkrediet dat doeltreffend, billijk en doenlijk kan worden verrekend en terugbetaald, zonder tot onevenredige administratieve lasten te leiden.

51 Volgens deze regering is deze regeling van het belastingkrediet de enige praktisch haalbare

die niet leidt tot een buitensporig hoge administratieve belasting voor de bestuurlijke diensten, voor degenen die de betrokken inkomsten verschuldigd zijn en voor de burger. Alleen de nationale instanties die met de betaling van de pensioenen en de uitkering van de ingehouden belastingen aan de schatkist belast zijn, beschikken immers over actuele informatie op basis waarvan het belastingkrediet juist en adequaat kan worden toegekend en alleen zij kunnen dit belastingkrediet direct en doeltreffend verrekenen en aan de belastingplichtigen in kwestie terugbetalen.

52 Daarnaast is deze regeling noodzakelijk om de samenhang van het nationale belastingstelsel in zijn geheel te bewaren en is er in de Luxemburgse wettelijke regeling een verband tussen de inning van de belasting, in casu de inhouding van belastingen op de inkomsten uit pensioenen in de zin van artikel 96, lid 1, punten 1 en 2, van de LIR, en het belastingkrediet.

53 In de eerste plaats moet er ten aanzien van de overwegingen van administratieve en praktische aard waarnaar de Luxemburgse regering verwijst, aan worden herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat aan de lidstaten niet de mogelijkheid kan worden ontzegd om legitieme doelstellingen na te streven met de invoering van algemene regels die door de bevoegde autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd (arrest van 24 februari 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Niettemin moet erop worden gewezen dat in het hoofdgeding noch het stelsel op basis van de inhouding aan de bron noch de adequaatheid en praktische aard van de afgifte van een belastingverklaring worden bestreden, maar de absolute weigering om een belastingvoordeel toe te kennen wanneer de belastingplichtige in kwestie niet in staat is om een dergelijke verklaring over te leggen, ook al voldoet hij aan de andere voorwaarden om voor dat voordeel in aanmerking te komen.

55 Het valt echter niet op voorhand uit te sluiten dat de belastingplichtige in staat is de relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren dat inkomsten zijn genoten uit een pensioen dat uit een andere lidstaat afkomstig is en wat de aard daarvan is (zie naar analogie arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 53).

56 Niets belet namelijk de betrokken belastingautoriteiten om van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of is voldaan aan de in de betrokken wettelijke regeling gestelde voorwaarden voor toekenning van genoemd voordeel, en bijgevolg of het gevraagde voordeel al dan niet moet worden toegekend (zie naar analogie arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 54).

57 In dat verband heeft de Luxemburgse regering niets aangevoerd over de redenen die eraan in de weg zouden staan dat worden afgestaan op de inlichtingen die worden verstrekt door een belastingplichtige die verzoekt om voor het belastingkrediet in aanmerking te komen.

58 Zoals de advocaat-generaal erop heeft gewezen in punt 68 van zijn conclusie, heeft de Luxemburgse regering weliswaar vermeende administratieve lasten vermeld, maar is zij vaag gebleven over de juiste aard daarvan.

59 Hoe dan ook dient eraan te worden herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat praktische problemen op zich niet kunnen volstaan om de schending van een verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheid te rechtvaardigen (arrest van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 In de tweede plaats kan de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren weliswaar een beperking van de uitoefening van de verdragsrechtelijk gewaarborgde

fundamentele vrijheden rechtvaardigen, maar wil een argument ontleend aan een dergelijke rechtvaardigingsgrond slagen, dan moet er volgens het Hof een rechtstreeks verband bestaan tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde heffing, waarbij het rechtstreekse verband op basis van de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling moet worden beoordeeld (zie in die zin arrest van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punten 54 en 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 In de onderhavige zaak voert de Luxemburgse regering echter niet aan dat er een rechtstreeks verband is tussen het belastingkrediet en een bepaalde fiscale heffing, aangezien de pensioenen die uit een andere lidstaat afkomstig zijn, zoals de uit Luxemburg afkomstige pensioenen, in Luxemburg belastbaar zijn, maar baseert zij zich op een verband tussen het belastingkrediet en een belastingtechniek, namelijk de inhouding aan de bron, die uitsluitend wordt toegepast op pensioenen waarvan de uitkeerder in Luxemburg is gevestigd. Het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel wordt dus niet gecompenseerd door een bepaalde heffing in de zin van de in het vorige punt van dit arrest aangehaalde rechtspraak.

62 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de beperkingen die voortvloeien uit de toepassing van de nationale fiscale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, die in beginsel door de artikelen 21 en 45 VWEU worden verboden, niet gerechtvaardigd kunnen worden op de gronden die door de Luxemburgse regering zijn aangevoerd.

63 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 21 en 45 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale belastingregeling zoals die in het hoofdgeding, die het voordeel van een belastingkrediet voor gepensioneerden voorbehoudt aan de belastingplichtigen die in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 21 en 45 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale belastingregeling zoals die in het hoofdgeding, die het voordeel van een belastingkrediet voor gepensioneerden voorbehoudt aan de belastingplichtigen die in het bezit zijn van een loonbelastingverklaring.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.