Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 13. November 2014 [1]

Rechtssache C-512/13

C. G. Sopora

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Niederlande])

„Steuerrecht — Freizügigkeit der Arbeitnehmer — Art. 45 AEUV — Nationale Lohnsteuer — Erstattung des Arbeitgebers für extraterritoriale Kosten des Arbeitnehmers — Steuerfreie Kostenpauschale für ausländische Arbeitnehmer in Höhe von 30 % der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlage — Erfordernis eines ausländischen Wohnsitzes, der mehr als 150 Kilometer von der Staatsgrenze entfernt ist — Bevorzugung gegenüber Inländern — Benachteiligung der Angehörigen verschiedener Mitgliedstaaten untereinander“

I – **Einleitung**

1. Wenn ein Mitgliedstaat Maßnahmen ergreift, um die Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer im Inland zu fördern, liegt es zunächst nicht nahe, hierin ein Problem für die Freizügigkeit im Binnenmarkt zu erkennen. Das Königreich der Niederlande hat diese Förderung im vorliegenden Fall allerdings auf bestimmte ausländische Arbeitnehmer beschränkt, indem es die Entfernung ihres Wohnsitzes zur niederländischen Grenze als Zeichen ihrer Förderungsbedürftigkeit ansah. Nur wenn diese Entfernung groß genug ist, können diese Arbeitnehmer nämlich von der pauschalen Annahme profitieren, dass ihnen Kosten der doppelten Haushaltsführung in beträchtlicher Höhe entstehen, die bei der Berechnung ihrer Lohnsteuer unter bestimmten Umständen Berücksichtigung finden.

2. Ob eine solche differenzierende Förderung ausländischer Arbeitnehmer überhaupt am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen ist und, wenn ja, in welchem Ausmaß sich ein nationaler Gesetzgeber dabei auf pauschale Annahmen zur Verwaltungsvereinfachung stützen darf, wird im Folgenden zu klären sein.

II – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht*

3. Art. 45 AEUV lautet wie folgt:

„(1) Innerhalb der Union ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

1 — Originalsprache: Deutsch.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

…“

4. Art. 7 der Verordnung (EG) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union[2] (im Folgenden: Arbeitnehmerfreizügigkeit-Verordnung) bestimmt:

„(1) Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung und Kündigung … nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

(2) Er genießt dort die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.

…“

B – *Nationales Recht*

5. Das Königreich der Niederlande erhebt eine Lohnsteuer. Zum besteuerten Lohn gehören nach Art. 31 Abs. 1 der Wet op de loonbelasting 1964[3] (im Folgenden: Lohnsteuergesetz) auch bestimmte Kostenerstattungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer. Die Kostenerstattungen sind gemäß Art. 31a Abs. 2 Buchst. e des Lohnsteuergesetzes aber von der Steuer befreit, wenn sie für Kosten gewährt werden, die einem Arbeitnehmer dadurch entstehen, dass er sich vorübergehend außerhalb seines Herkunftsstaates aufhält, wie etwa die Kosten einer Zweitwohnung oder erhöhte Lebenshaltungskosten, aber auch die Kosten einer Vorstellungsreise (sogenannte extraterritoriale Kosten).

6. Stellt ein niederländischer Arbeitgeber einen Arbeitnehmer ein, der zu diesem Zeitpunkt außerhalb der Niederlande wohnt, so gilt unter bestimmten Voraussetzungen eine Pauschalregelung, die in den Art. 10e bis 10j des Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (im Folgenden: Lohnsteuer-Durchführungsverordnung) enthalten ist. Danach gelten Kostenerstattungen des Arbeitgebers in der Höhe von bis zu 30 % der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlage als Erstattung für extraterritoriale Kosten, ohne dass die Kosten im Einzelnen nachgewiesen werden müssen (im Folgenden: Pauschalregelung). Der Nachweis höherer tatsächlicher Kosten ist weiterhin möglich.

7. Die Pauschalregelung gilt nur für ausländische Arbeitnehmer, die über eine besondere Sachkunde verfügen, die auf dem niederländischen Arbeitsmarkt nicht oder nur spärlich vorhanden ist. Darüber hinaus wurde ab dem Jahr 2012 eine zusätzliche Bedingung eingeführt, wonach der Arbeitnehmer in den letzten zwei Jahren länger als zwei Drittel dieses Zeitraums in einer Entfernung von *mehr* als 150 Kilometern Luftlinie zur niederländischen Grenze gewohnt haben muss (im Folgenden: 150-Kilometer-Bedingung).

2 — ABl. L 141, S. 1.

3 — Fassung von 2012, die für das vorliegende Verfahren relevant ist.

III – **Ausgangsrechtsstreit**

8. Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist die Anwendung der Pauschalregelung im Rahmen der Lohnsteuer des Arbeitnehmers Sopora.

9. Herr Sopora arbeitete im Jahr 2012 für einen niederländischen Arbeitgeber in den Niederlanden. Die letzten zwei Jahre vor der Aufnahme seiner Arbeit in den Niederlanden hatte er seinen Wohnsitz in Deutschland, allerdings *weniger* als 150 Kilometer von der niederländischen Grenze entfernt.

10. Die niederländische Steuerverwaltung lehnte deshalb die Anwendung der Pauschalregelung in seinem Fall ab. Hiergegen wandte sich Herr Sopora u. a. mit der Begründung, dass die Verweigerung der Anwendung der Pauschalregelung gegen Unionsrecht verstoße.

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

11. Der Hoge Raad der Nederlanden, der mittlerweile mit dem Rechtsstreit befasst ist, hat dem Gerichtshof am 25. September 2013 gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen gestellt:

1. Liegt eine – der Rechtfertigung bedürfende – mittelbare Unterscheidung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder eine Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer vor, wenn die gesetzliche Regelung eines Mitgliedstaats eingereisten Arbeitnehmern eine steuerfreie Kostenerstattung für extraterritoriale Kosten ermöglicht und dem Arbeitnehmer, der in der Zeit vor seinen Tätigkeiten in diesem Mitgliedstaat im Ausland mehr als 150 Kilometer von der Grenze dieses Mitgliedstaats entfernt wohnte, ohne weiteren Nachweis eine pauschal festgelegte steuerfreie Kostenerstattung gewährt werden kann, selbst wenn der Erstattungsbetrag über den tatsächlichen extraterritorialen Kosten liegt, während für einen Arbeitnehmer, der in besagtem Zeitraum weniger weit von diesem Mitgliedstaat entfernt wohnte, die steuerfreie Erstattung auf die Höhe der nachweisbaren tatsächlichen extraterritorialen Kosten begrenzt ist?

2. Sofern Frage 1 zu bejahen ist: Beruht die betreffende niederländische Regelung in der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung 1965 in diesem Fall auf zwingenden Gründen des Allgemeininteresses?

3. Sofern auch Frage 2 zu bejahen ist: Geht das 150-Kilometer-Kriterium in der genannten Regelung in diesem Fall über das zur Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels erforderliche Maß hinaus?

12. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Herr Sopora, das Königreich der Niederlande sowie die Europäische Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben und an der mündlichen Verhandlung vom 2. September 2014 teilgenommen.

V – **Rechtliche Würdigung**

13. Das vorlegende Gericht will mit seinen drei Vorlagefragen im Wesentlichen wissen, ob eine nationale Regelung, die einen steuerlichen Vorteil wie die vorliegende Pauschalregelung von einer Regelung wie der beschriebenen 150-Kilometer-Bedingung abhängig macht, mit der Freizügigkeit der Arbeitnehmer gemäß Art. 45 AEUV zu vereinbaren ist.

1. *Beeinträchtigung*

14. Damit stellt sich als Erstes die Frage, ob eine Regelung wie die 150-Kilometer-Bedingung die Arbeitnehmerfreizügigkeit beeinträchtigt.

15. Gemäß Art. 45 Abs. 2 AEUV umfasst die Arbeitnehmerfreizügigkeit die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten insbesondere in Bezug auf die Entlohnung. Nach der Rechtsprechung gilt dies auch für Vorschriften über die Besteuerung des Arbeitslohns [4].

16. Dieses Verbot der Ungleichbehandlung betrifft nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen, wie insbesondere das Unterscheidungsmerkmal des Wohnsitzes [5].

17. Im vorliegenden Fall gewährt die Pauschalregelung Vorteile, weil sie einem Arbeitnehmer bis zu einer Höhe von 30 % der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlage den steuerfreien Bezug von Kostenerstattungen des Arbeitgebers ermöglicht, ohne dass der Arbeitnehmer extraterritoriale Kosten nachweisen müsste und ohne dass ihm solche Kosten in dieser Höhe überhaupt entstanden sein müssen.

18. Die Inanspruchnahme der Pauschalregelung ist zwar nicht von der Staatsangehörigkeit des Arbeitnehmers abhängig, aber von seinem Wohnsitz vor Aufnahme der Beschäftigung in den Niederlanden. Wohnte er in einer Entfernung von weniger als 150 Kilometern von der niederländischen Grenze entfernt, bleibt er von der Pauschalregelung ausgeschlossen.

19. Diese Regelung unterscheidet mittelbar zwischen Staatsangehörigen verschiedener Mitgliedstaaten. Durch sie werden bestimmte Gebietsfremde gegenüber anderen Gebietsfremden benachteiligt. Nur Arbeitnehmer, die einen belgischen, deutschen, französischen, luxemburgischen oder englischen Wohnsitz haben, können aus geografischen Gründen an der 150-Kilometer-Bedingung scheitern, während Arbeitnehmer mit Wohnsitz in anderen Mitgliedstaaten diese Bedingung immer erfüllen. Im Ergebnis dürften sogar sämtliche Arbeitnehmer mit einem Wohnsitz in Belgien von der Pauschalregelung ausgeschlossen sein.

20. Die Besonderheit der vorliegenden Rechtssache besteht nun darin, dass der betroffene Mitgliedstaat nicht – wie gewöhnlich vom Gerichtshof untersucht – Gebietsfremde gegenüber Gebietsansässigen benachteiligt. Denn im vorliegenden Fall können Gebietsansässige, die ebenfalls bei einem niederländischen Arbeitgeber beschäftigt sind, von vornherein keine extraterritorialen Kosten im Rahmen der hier untersuchten Regelung zur Lohnsteuer geltend machen. Zudem können nach dieser Regelung Gebietsansässige, die im Ausland arbeiten, die Pauschalregelung nicht in Anspruch nehmen. Eine Benachteiligung besteht deshalb nur für in bestimmten Mitgliedstaaten Ansässige gegenüber in anderen Mitgliedstaaten Ansässigen.

21. Daher muss die Frage geklärt werden, ob die Arbeitnehmerfreizügigkeit auch die unterschiedliche Behandlung der Angehörigen verschiedener Mitgliedstaaten grundsätzlich verbietet.

22. Die Kommission hat insoweit zu Recht darauf hingewiesen, dass Art. 7 Abs. 1 und 2 der Arbeitnehmerfreizügigkeit-Verordnung, die sich auf Art. 46 AEUV stützt, lediglich vorschreibt, dass die Arbeitnehmer anderer Mitgliedstaaten wie inländische Arbeitnehmer behandelt werden müssen. Dies entspricht Art. 46 Buchst. c AEUV, der sich nur um die Arbeitsbedingungen sorgt, die für inländische Arbeitnehmer einerseits und Arbeitnehmer „der anderen Mitgliedstaaten“ andererseits gelten.

4 — Vgl. nur Urteile Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, Rn. 12) und Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 23).

5 — Vgl. nur Urteile Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, Rn. 11) und Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 26 bis 28).

23. Allerdings ist der Wortlaut von Art. 45 Abs. 2 AEUV, der den Inhalt der Arbeitnehmerfreizügigkeit definiert, weiter gefasst. Danach sind im Hinblick auf die Arbeitsbedingungen die „auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlungen der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten“ untersagt. Dies umfasst auch das grundsätzliche Verbot unterschiedlicher Behandlungen Gebietsfremder in Abhängigkeit vom Mitgliedstaat ihres jeweiligen Wohnsitzes.

24. Der Gerichtshof hingegen hat bislang zu der Frage, ob die Grundfreiheiten auch die Differenzierung zwischen Angehörigen verschiedener Mitgliedstaaten untersagen, unterschiedliche Signale gegeben.

25. Einerseits hat er im Urteil *Columbus Container Services* abgelehnt, eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV allein in der Ungleichbehandlung je nach Mitgliedstaat der Niederlassung zu sehen [6]. Bei der Feststellung, dass keine Beeinträchtigung dieser Grundfreiheit vorliegt, betont der Gerichtshof vielmehr, dass eine Gleichbehandlung des untersuchten grenzüberschreitenden Sachverhalts mit der inländischen Situation bestand [7]. Zudem sieht der Gerichtshof im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr des Art. 63 Abs. 1 AEUV, der auch Drittstaaten umfasst, die unterschiedliche Behandlung von Kapitalerträgen je nach Drittstaat, aus dem sie stammen, nicht unter dem Schutz dieser Bestimmung [8].

26. Auf der anderen Seite hat der Gerichtshof ebenfalls im Rahmen des freien Kapitalverkehrs im Urteil *Orange European Smallcap Fund* eine Beeinträchtigung der Grundfreiheit aufgrund der Ungleichbehandlung verschiedener anderer Mitgliedstaaten durch den Herkunftsstaat festgestellt [9]. Dem entsprechend hat er in weiteren Entscheidungen sowohl im Rahmen des freien Kapitalverkehrs als auch der Niederlassungsfreiheit zumindest geprüft, ob die unterschiedliche Behandlung verschiedener Gebietsfremder im konkreten Fall eine Beeinträchtigung der Grundfreiheit darstellt [10].

27. Ich bin der Auffassung, dass die Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht nur die nachteilige Ungleichbehandlung von Gebietsfremden gegenüber Gebietsansässigen, sondern auch die Differenzierung zwischen Gebietsfremden verschiedener Mitgliedstaaten grundsätzlich verbietet.

28. Insoweit schließe ich mich den Generalanwälten Léger und Mengozzi an, die im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit bereits darauf hingewiesen haben, dass ein Widerspruch zum Begriff des „einheitlichen Marktes“ [11] bzw. die „Gefahr einer Zersplitterung des Gemeinsamen Marktes“ [12] bestünde, wenn eine unterschiedliche Behandlung der Niederlassung von Gesellschaften je nach Mitgliedstaat gestattet würde. Vergleichbares wäre im Hinblick auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit zu befürchten, wenn die Mitgliedstaaten Arbeitnehmer aus bestimmten Mitgliedstaaten gegenüber solchen aus anderen Mitgliedstaaten bevorzugen dürften.

29. Gemäß Art. 26 Abs. 2 AEUV umfasst der Binnenmarkt einen „Raum ohne Binnengrenzen“. Dieses Ziel kann nur erreicht werden, wenn alle Arbeitnehmer der Union gleich behandelt werden. Eine Differenzierung zwischen Arbeitnehmern je nach Herkunftsstaat errichtet neue Grenzen selbst dann, wenn kein auswärtiger Arbeitnehmer gegenüber den inländischen Arbeitnehmern schlechter gestellt

6 — Vgl. Urteil Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 50 und 51).

7 — Vgl. Urteil Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 54).

8 — Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 48).

9 — Urteil Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, Rn. 56).

10 — Vgl. Urteile D. (C-376/03, EU:C:2005:424, Rn. 53 bis 63) und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, Rn. 82 und 83).

11 — Vgl. Schlussanträge Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas des Generalanwalts Léger (C-196/04, EU:C:2006:278, Nrn. 79 und 80).

12 — Vgl. Schlussanträge Columbus Container Services des Generalanwalts Mengozzi (C-298/05, EU:C:2007:197, Nrn. 117 und 118).

wird. Denn die Förderung der Arbeitnehmer nur bestimmter Mitgliedstaaten verschlechtert automatisch die Wettbewerbsbedingungen für die Arbeitnehmer der übrigen Mitgliedstaaten. Insoweit kann der Binnenmarkt auch durch eine Regelung wie die vorliegende beeinträchtigt werden, die an sich die Freizügigkeit von Arbeitnehmern innerhalb der Union fördert.

30. Eine steuerliche Vergünstigung wie die niederländische, die ihre Inanspruchnahme von einer bestimmten Entfernung des ausländischen Wohnsitzes eines Arbeitnehmers zur Staatsgrenze abhängig macht, beeinträchtigt daher die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Eine solche Beeinträchtigung ist nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind (dazu sogleich unter 2), oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (dazu später unter 3).

2. *Objektive Vergleichbarkeit der Situationen*

31. Damit ist als Nächstes zu prüfen, ob die Situation eines Arbeitnehmers wie Herrn Sopora, der weniger als 150 Kilometer von der niederländischen Grenze entfernt wohnt, und die eines Arbeitnehmers, der mehr als 150 Kilometer davon entfernt wohnt, objektiv vergleichbar sind. Nach ständiger Rechtsprechung muss dabei die objektive Vergleichbarkeit der Situationen im Hinblick auf das Ziel der jeweiligen Regelung untersucht werden [13].

32. Das Königreich der Niederlande hat hierzu vorgetragen, dass die beiden Gruppen hinsichtlich der extraterritorialen Kosten, die für sie jeweils entstehen und die mit der Pauschalregelung berücksichtigt werden sollen, nicht vergleichbar seien. Denn diese Kosten seien von der Entfernung abhängig.

33. Die beiden Gruppen werden jedoch nicht offensichtlich aus gutem Grund [14] unterschiedlich behandelt. Denn die extraterritorialen Kosten sind insbesondere dann nur graduell unterschiedlich, wenn die Situation von Arbeitnehmern verglichen wird, die jeweils nur geringfügig mehr oder weniger als 150 Kilometer entfernt von der niederländischen Grenze wohnen. Ob trotz der großen Ähnlichkeit dieser beiden Gruppen eine Differenzierung anhand einer starren Grenze von 150 Kilometern statthaft ist, kann nur dann angemessen beurteilt werden, wenn im Rahmen der Prüfung einer Rechtfertigung der Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit auch die Verhältnismäßigkeit einer solchen Grenzziehung beurteilt werden kann.

34. Die vorliegende Beeinträchtigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer betrifft deshalb Situationen, die objektiv miteinander vergleichbar sind.

3. *Rechtfertigung*

35. Deshalb bleibt zu prüfen, ob die vorliegende Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

36. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts soll die Pauschalregelung einen Lohnkostenzuschuss für inländische Arbeitgeber bewirken, die Arbeitnehmer mit bestimmter Qualifikation, die auf dem niederländischen Arbeitsmarkt fehlen, aus dem Ausland anwerben müssen. Die 150-Kilometer-Bedingung sei später hinzugefügt worden, um die Inanspruchnahme der Pauschalregelung in den Fällen auszuschließen, in denen ein Arbeitnehmer von seinem ausländischen Wohnsitz aus zu seiner Arbeitsstätte in den Niederlanden pendeln könne und deshalb keine oder nur geringe extraterritoriale Kosten habe. Damit habe der niederländische Gesetzgeber auch

13 — Vgl. nur Urteile X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 22) und SCA Group Holding u. a. (C-39/13, C-40/13 und C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 28).

14 — Vgl. hierzu meine Schlussanträge Kommission/Vereinigtes Königreich (C-172/13, EU:2014:2321, Nr. 29).

Wettbewerbsverzerrungen zwischen inländischen und ausländischen Arbeitnehmern im Grenzgebiet entgegenwirken wollen. Hierzu hat das Königreich der Niederlande ergänzt, dass grenznahe niederländische Arbeitgeber ausländische Arbeitnehmer bevorzugt hätten, weil sie ihnen aufgrund des Steuervorteils der Pauschalregelung ein geringeres Gehalt hätten zahlen können als inländischen Arbeitnehmern.

37. Zunächst muss ich feststellen, dass im vorliegenden Fall eine Rechtfertigung nicht in der Förderung der Arbeitnehmerfreizügigkeit gefunden werden kann, wie vom vorlegenden Gericht erwogen. Denn die Arbeitnehmerfreizügigkeit wird nicht durch die fördernde Pauschalregelung als solche, sondern durch die zusätzliche 150-Kilometer-Bedingung beeinträchtigt, die bestimmte Personen gerade von der Förderung ausschließt. Allein durch diese Bedingung wird mittelbar zwischen den Staatsangehörigen verschiedener Mitgliedstaaten unterschieden. Somit bedarf es auch für diese Bedingung eines Rechtfertigungsgrunds.

a) Verhinderung der Steuerumgehung

38. Die Kommission hat hierzu den Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung der Steuerflucht angeführt. Die 150-Kilometer-Bedingung verhindert nach Auffassung der Kommission eine Steuerumgehung, weil sie grundsätzlich einen unangemessenen Kostenansatz für Arbeitnehmer verhindert, die weniger als 150 Kilometer von der niederländischen Grenze entfernt wohnen.

39. Nach ständiger Rechtsprechung kann zwar das Ziel der Verhinderung von Steuerumgehungen eine nationale Regelung rechtfertigen, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Konstruktionen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der steuerlichen Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen [15].

40. Im vorliegenden Fall kann jedoch keine Steuerumgehung darin gesehen werden, dass ein Arbeitnehmer, der weniger als 150 Kilometer von der niederländischen Grenze entfernt wohnt, die Pauschalregelung in Anspruch nimmt. Es ist nicht erkennbar, welchen Sachverhalt ein Arbeitnehmer wie Herr Sopora in diesem Zusammenhang rein künstlich gestaltet. Insbesondere behauptet er auch nicht, dass ihm extraterritoriale Kosten in einer bestimmten Höhe entstehen, sondern will nur wie andere Arbeitnehmer eine Pauschalregelung in Anspruch nehmen, die gerade unabhängig von der tatsächlichen Höhe der Kosten Anwendung findet.

b) Verhinderung von Wettbewerbsnachteilen für inländische Arbeitnehmer

41. Das Königreich der Niederlande hat darüber hinaus geltend gemacht, dass die 150-Kilometer-Bedingung durch das Ziel gerechtfertigt sei, Wettbewerbsnachteile für niederländische Arbeitnehmer auf dem heimischen Arbeitsmarkt zu verhindern.

42. Die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen kann grundsätzlich als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden. Wie sich bereits aus der Präambel des AEUV ergibt, ist der „redliche[.] Wettbewerb“ ein wesentliches Ziel der Verträge. Die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ist darüber hinaus gerade im Hinblick auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten von herausragender Bedeutung. Insoweit wird dieses Ziel u. a. durch das Verbot diskriminierender Abgaben gemäß Art. 110 AEUV, die Kompetenz zur Harmonisierung der indirekten Steuern gemäß Art. 113 AEUV und das Beihilfenverbot des Art. 107 AEUV verfolgt.

15 — Vgl. zur Niederlassungsfreiheit das Urteil Felixstowe Dock and Railway Company u. a. (C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung) sowie zum freien Kapitalverkehr das Urteil Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43. Unabhängig von der Frage aber, ob auch die Vermeidung von Nachteilen für *inländische* Arbeitnehmer eine Rechtfertigung dafür sein kann, Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten je nach ihrem Herkunftsstaat unterschiedlich zu behandeln, ist vorliegend jedoch nach der mitgeteilten Rechtslage nicht ersichtlich, dass die 150-Kilometer-Bedingung erforderlich ist, um dieses Ziel zu erreichen. Denn die Pauschalregelung findet nach den Angaben des vorlegenden Gerichts nur dann Anwendung, wenn für die betreffende Stelle auf dem niederländischen Arbeitsmarkt keine ausreichende Alternative vorhanden ist [16]. Versteht man unter dem niederländischen Arbeitsmarkt die in den Niederlanden ansässigen Arbeitnehmer, so dürfte die Pauschalregelung aufgrund dieser Bedingung den Wettbewerb zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Arbeitnehmern nicht wesentlich beeinflussen.

44. Sollte das vorlegende Gericht, das allein für die Auslegung des nationalen Rechts sowie die Feststellung seiner tatsächlichen Auswirkungen zuständig ist, zu einer anderen Einschätzung der Wettbewerbslage kommen, würden für die weitere Prüfung dieses Rechtfertigungsgrundes die nun folgenden Ausführungen entsprechend gelten.

c) Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen unter gebietsfremden Arbeitnehmern

45. Der Gesichtspunkt der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen kann nämlich im vorliegenden Fall noch in anderer Form von Bedeutung sein.

46. Die 150-Kilometer-Bedingung dient dem auf den ersten Blick nachvollziehbaren Zweck, die Pauschalregelung in den Fällen nicht zu gewähren, in denen ein Arbeitnehmer von seinem ausländischen Wohnsitz aus zu seiner Arbeitsstätte in den Niederlanden pendeln kann und ihm deshalb keine oder nur geringe extraterritoriale Kosten entstehen, weil er insbesondere keiner Zweitwohnung in den Niederlanden bedarf. Damit wird versucht, die Steuerbefreiung für Erstattungen des Arbeitgebers im Hinblick auf extraterritoriale Kosten seines Arbeitnehmers an die tatsächlich anfallenden Kosten anzupassen.

47. Die Differenzierung dient somit dem Ziel, übermäßige Vorteile der Pauschalregelung für bestimmte Arbeitnehmer zu vermeiden und damit auch Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Gruppe der gebietsfremden Arbeitnehmer zu verhindern. Dieses Ziel kann grundsätzlich als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden.

Eignung

48. Die 150-Kilometer-Bedingung müsste zunächst geeignet sein, dieses Ziel zu erreichen, und diejenigen Arbeitnehmer mit geringeren extraterritorialen Kosten von der Anwendung der Pauschalregelung ausschließen.

49. Der niederländische Gesetzgeber hat sich im vorliegenden Fall dazu entschlossen, bei einer Entfernung des Wohnsitzes eines Arbeitnehmers von weniger als 150 Kilometern zur Grenze anzunehmen, dass der Arbeitnehmer in den Niederlanden keine Zweitwohnung unterhalten wird und er deshalb geringere extraterritoriale Kosten zu tragen hat. Bei Arbeitnehmern, die weiter von der niederländischen Grenze entfernt wohnen, wird hingegen davon ausgegangen, dass sie sich eine Zweitwohnung in den Niederlanden einrichten müssen und ihnen dadurch höhere extraterritoriale Kosten entstehen. Der niederländische Gesetzgeber will also aus Vereinfachungsgründen den entscheidenden Sachverhalt, nämlich das Bestehen einer Zweitwohnung in den Niederlanden und die daraus folgenden Kosten, mit Hilfe eines anderen Sachverhalts feststellen, nämlich der Entfernung der Erstwohnung zur niederländischen Grenze.

16 — Vgl. oben, Nr. 7.

50. Diese Vereinfachungsregel ist geeignet, diejenigen gebietsfremden Arbeitnehmer von der Pauschalregelung auszuschließen, die in den Niederlanden keine Zweitwohnung unterhalten und deshalb geringere extraterritoriale Kosten haben. Denn man kann davon ausgehen, dass Arbeitnehmer, die mehr als 150 Kilometer von der niederländischen Grenze entfernt wohnen, nicht in der Lage sein werden, täglich zu ihrem Arbeitsort zu pendeln, und deshalb eine Zweitwohnung unterhalten oder umziehen müssen. Schließt man alle anderen Arbeitnehmer von der Pauschalregelung aus, so trifft man dadurch jedenfalls alle Arbeitnehmer, die täglich zu ihrem Arbeitsort pendeln und deshalb geringere extraterritoriale Kosten haben.

Verhältnismäßigkeit der Vereinfachungsregel

51. Es stellt sich allerdings die Frage, ob die Vereinfachungsregel nicht über das hinausgeht, was zur Erfüllung des Ziels der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich ist. Denn die Regelung schließt offensichtlich auch solche Arbeitnehmer von der Pauschalregelung aus, die nicht täglich zu ihrem Arbeitsort pendeln können und deshalb eine Zweitwohnung in den Niederlanden unterhalten müssen, weil die Entfernung ihres Wohnortes zur niederländischen Grenze zwar weniger als 150 Kilometer beträgt, die Entfernung zu ihrem Arbeitsort in den Niederlanden aber viel größer ist.

52. Grundsätzlich ist es zulässig, dass ein nationaler Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen ein leichter nachprüfbares Unterscheidungsmerkmal anstelle eines schwerer zu ermittelnden Sachverhalts als entscheidend bestimmt. Denn wenn auch verwaltungstechnische Schwierigkeiten *allein* keine Beeinträchtigung einer Grundfreiheit rechtfertigen können [17], hat das Königreich der Niederlande doch zu Recht darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung im Rahmen der Rechtfertigung einer nationalen Regelung ihre einfache Handhabung und Kontrolle [18] bzw. der Verwaltungsaufwand der Finanzbehörden [19] zu berücksichtigen sind. Damit erkennt der Gerichtshof grundsätzlich an, dass der Aufwand des Verwaltungsvollzugs auch im Binnenmarkt eine Rolle spielt. Im vorliegenden Fall wäre eine alternative Regelung, nach der in einer Vielzahl von Fällen jeweils einzeln festgestellt werden muss, ob ein gebietsfremder Arbeitnehmer tatsächlich eine Zweitwohnung in den Niederlanden unterhält und nutzt, mit erhöhtem Verwaltungsaufwand sowohl für den Arbeitnehmer als auch für die Steuerverwaltung verbunden. Darüber hinaus wäre eine solche Regelung für die Steuerverwaltung auch nur schwer überprüfbar.

53. Derartige Vereinfachungsregeln mit Hilfe eines leicht überprüfbaren Unterscheidungsmerkmals müssen aber – insoweit den versteckten Formen einer Diskriminierung vergleichbar [20] – durch die Anwendung des alternativen Unterscheidungsmerkmals im Wesentlichen zu dem gleichen Ergebnis führen. Im vorliegenden Fall stellt sich deshalb die Frage, ob die 150-Kilometer-Bedingung den Umfang der extraterritorialen Kosten eines Arbeitnehmers im Wesentlichen abbilden kann.

54. Zunächst ist klarzustellen, dass ebenso wenig, wie im Rahmen einer mittelbaren Diskriminierung etwa der Wohnsitz in allen Fällen mit der Staatsangehörigkeit korrelieren muss [21], bei einer Vereinfachungsregel verlangt werden kann, dass keine Fälle existieren, in denen sich die gesetzgeberische Annahme als falsch erweist. Die von der Kommission vorgetragenen Beispielsfälle, in denen trotz einer Entfernung des Wohnsitzes eines Arbeitnehmers von weniger als 150 Kilometern zur niederländischen Grenze nicht davon ausgegangen werden kann, dass er täglich zur Arbeit pendelt,

17 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, Rn. 45), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, Rn. 55) und van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 — Vgl. Urteil Kommission/Italien (C-110/05, EU:C:2009:66, Rn. 67).

19 — Vgl. Urteil X (C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 51).

20 — Vgl. oben, Nr. 16.

21 — Vgl. in diesem Sinne auch Urteil Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 41).

belegen damit noch nicht die mangelnde Angemessenheit des vom Gesetzgeber gewählten Unterscheidungsmerkmals. Denn es macht vielmehr das Wesen einer Vereinfachungsregel aus, dass auch Fälle existieren, in denen das gewählte Unterscheidungsmerkmal nicht den gewünschten Sachverhalt abbildet.

55. Allerdings dürfen die zuletzt genannten Fälle nur Einzelfälle sein. Das im Rahmen einer Vereinfachung gewählte Kriterium muss den Sachverhalt in aller Regel zutreffend erfassen. Eine Vereinfachungsregel ist deshalb grundsätzlich nur dann verhältnismäßig, wenn sie in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle zu demselben Ergebnis führt, das auch ohne die Vereinfachung erzielt worden wäre. Vergleichbare Anforderungen habe ich bereits an die Feststellung einer versteckten Diskriminierung gestellt [22].

56. Insoweit bestehen im Hinblick auf die vorliegende 150-Kilometer-Bedingung Zweifel, die letztlich jedoch nur vom vorlegenden Gericht aufgrund der Ermittlung der relevanten Tatsachen geklärt werden können [23].

57. So hat die Entfernung des Wohnsitzes eines Arbeitnehmers zur niederländischen *Grenze* im Fall des Königreichs der Niederlande, das eine Nord-Süd-Ausdehnung von etwa 300 Kilometern und eine West-Ost-Ausdehnung von etwa 180 Kilometern aufweist, nur eine beschränkte Aussagekraft im Hinblick auf die Entfernung des Wohnsitzes eines Arbeitnehmers zu seinem *Arbeitsort* in den Niederlanden. Letztere Entfernung ist aber allein entscheidend für die Frage, ob ein Arbeitnehmer noch pendeln wird, und damit auch für die Höhe seiner extraterritorialen Kosten. Folglich könnte eine Vielzahl von Fällen existieren, in denen das vom niederländischen Gesetzgeber gewählte Unterscheidungsmerkmal nicht mit dem abzubildenden Sachverhalt übereinstimmt.

58. Das Königreich der Niederlande hat demgegenüber eingewendet, dass der Arbeitsort mitunter schwer festzustellen sei, weil bestimmte Arbeitnehmer über keinen festen Arbeitsort, nur über ständig wechselnde Arbeitsorte oder im Fall von multinationalen Unternehmen teilweise nur über Arbeitsorte verfügten, die der Steuerverwaltung unbekannt sind. Diese verwaltungstechnischen Schwierigkeiten erscheinen mir jedoch vergleichsweise gering, so dass sie es nicht rechtfertigen würden, ein Unterscheidungsmerkmal heranzuziehen, das in vielen Fällen den entscheidenden Sachverhalt nicht abbildet. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass im Rahmen der Pauschalregelung – wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen erklärt hat – die Entfernung des gebietsfremden Wohnsitzes eines Arbeitnehmers nur ein einziges Mal bei Beginn seiner Tätigkeit in den Niederlanden geprüft wird.

Verhältnismäßigkeit der Rechtsfolge

59. Darüber hinaus könnte die Vereinfachungsregel auch hinsichtlich ihrer Rechtsfolge über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Gruppe gebietsfremder Arbeitnehmer erforderlich ist.

60. Denn die Pauschalregelung für grenznahe gebietsfremde Arbeitnehmer hätte auch in der Form eingeschränkt werden können, dass für diese der Prozentsatz der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlage von 30 % auf einen geringeren Wert reduziert wird, anstatt sie gänzlich von einer Pauschalregelung auszuschließen. Dadurch wären den grenznahen gebietsfremden Arbeitnehmern die Vorteile der Pauschalregelung nämlich insoweit erhalten geblieben, als sie bis zu einer bestimmten Höhe ihre Kosten nicht hätten nachweisen müssen und durch die Pauschalregelung in gewissem Umfang auch Kosten der Besteuerung zugrunde gelegt worden wären, die gar nicht

22 — Vgl. meine Schlussanträge Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nrn. 37 bis 47).

23 — Vgl. ebenso im Hinblick auf eine mittelbare Diskriminierung das Urteil Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 39 bis 41).

entstanden sind[24]. Es stünde damit ein milderes Mittel zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen gebietsfremden Arbeitnehmern zur Verfügung, indem die extraterritorialen Kosten sämtlicher gebietsfremder Arbeitnehmer für die Zwecke der steuerfreien Erstattung durch den Arbeitgeber mittels einer Pauschalregelung geschätzt würden, wenngleich in unterschiedlicher Höhe, je nach Entfernung ihres Wohnsitzes von der Grenze.

61. Die Verweigerung einer solchen verminderten Pauschalregelung für die grenznahen gebietsfremden Arbeitnehmer wäre nur dann verhältnismäßig, wenn solchen Arbeitnehmern in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle im Wesentlichen gar keine extraterritorialen Kosten entstehen. Nur dann wäre es zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich, die grenznahen Arbeitnehmer auch von den Vorteilen einer geringer bemessenen Pauschalregelung auszuschließen. Auch diese Frage hat das vorliegende Gericht auf der Grundlage der Tatsachen und der nationalen Rechtslage zu prüfen.

4. *Ergebnis*

62. Somit ist eine nationale Regelung, die einen steuerlichen Vorteil wie die vorliegende Pauschalregelung durch eine Vorschrift wie die vorliegende 150-Kilometer-Bedingung abhängig macht, nur dann mit Art. 45 AEUV zu vereinbaren, wenn erstens das Unterscheidungsmerkmal der Entfernung des Wohnortes von der Grenze in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle gebietsfremde Arbeitnehmer identifiziert, die täglich zu ihrem Arbeitsort in den Niederlanden pendeln können, und zweitens solchen Arbeitnehmern im Wesentlichen keine extraterritorialen Kosten im Sinne der Pauschalregelung entstehen. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, hat das vorlegende Gericht zu klären.

VI – **Entscheidungsvorschlag**

63. Deshalb schlage ich vor, auf die Vorlagefragen des Hoge Raad der Nederlanden wie folgt zu antworten:

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEUV steht einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen – aufgrund derer eingereisten Arbeitnehmern eine steuerfreie Kostenerstattung für extraterritoriale Kosten ermöglicht wird und dem Arbeitnehmer, der in der Zeit vor seinen Tätigkeiten in diesem Mitgliedstaat im Ausland mehr als 150 Kilometer von der Grenze dieses Mitgliedstaats entfernt wohnte, ohne weiteren Nachweis eine pauschal festgelegte steuerfreie Kostenerstattung gewährt werden kann, selbst wenn der Erstattungsbetrag über den tatsächlichen extraterritorialen Kosten liegt, während für einen Arbeitnehmer, der in besagtem Zeitraum weniger weit von diesem Mitgliedstaat entfernt wohnte, die steuerfreie Erstattung auf die Höhe der nachweisbaren tatsächlichen extraterritorialen Kosten begrenzt ist – nicht entgegen, wenn letztere Arbeitnehmer in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle täglich zu ihrem Arbeitsort in den Niederlanden pendeln können und ihnen im Wesentlichen keine extraterritorialen Kosten entstehen.

24 — Vgl. oben, Nr. 17.