

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

**Horizontale Vergleichbarkeit und Binnenmarkt**

*Horizontal Comparison and Internal Market*

Ina Kerschner / Franz Koppensteiner / Christoph Seydl

**DBA-Streitigkeit erstmals vor dem EuGH**

*Treaty Qualification Conflict Before the ECJ for the First Time*

Georg Kofler / Alexander Rust

**Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“**

*Constitutionality of Treaty Overrides*

Helmut Loukota

**Ende des Poolkonzepts bei Kostenverteilungsverträgen**

*End of the Cost Sharing Principle in Cost Contribution Arrangements*

Michael Schilcher

**Neuregelung der „Wegzugsbesteuerung“**

*Revision of Exit Taxation*

Christoph Marchgraber / Markus Seiler

**Maßgeblichkeit ausländischer handelsrechtlicher GoB**

*Dependency on Foreign GAAP*

**EAS, News aus der EU, Rechtsprechung**

*Legal Opinions, EU News, Court Decisions*



Linde

Michael Lang\*)

## Totgesagte leben länger: Horizontale Vergleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts

COMEBACK FROM THE DEAD: HORIZONTAL COMPARISON AND THE REALIZATION OF THE INTERNAL MARKET

On February 24<sup>th</sup>, 2015, the ECJ delivered its judgment in the *Sopora* case concerning the question of whether or not a specific requirement to obtain a tax advantage for foreign (incoming) workers violates the freedom of movement of workers. This case raises the issue of a differentiation between non-nationals (“horizontal discrimination”) in the context of the taxation of extraterritorial costs. By accepting a “horizontal comparison” in the context of Art 45 of the TFEU, the ECJ resolved a question that has been critically discussed in the past. Michael Lang takes a look at the ECJ’s decision and illustrates that the decision was not surprising.

### I. Das Urteil *Sopora* belebt die Diskussion

Traditionell vergleicht der EuGH in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten oft Nichtansässige mit Ansässigen. Häufig werden auch Ansässige mit Auslandseinkünften anderen Ansässigen mit Inlandseinkünften gegenübergestellt. In all diesen Fällen wird meist von „vertikaler“ Vergleichspaarbildung gesprochen. Seit jeher stellt sich die Frage, ob die Grundfreiheiten auch zulassen, Nichtansässige, die Inlandseinkünfte beziehen, miteinander zu vergleichen. Ebenso umstritten ist auch, ob Ansässige, die Auslandseinkünfte beziehen, einander gegenübergestellt werden können. Für die beiden zuletzt genannten Konstellationen hat sich die Bezeichnung der „horizontalen“ Vergleichspaarbildung eingebürgert. Im Fachschrifttum hat es immer wieder Stimmen gegeben, die den Vergleich verschiedener grenzüberschreitender Situationen völlig ablehnen und sich dabei auf die Rechtsprechung des EuGH berufen. So hat *Zorn* im Anschluss an das Urteil *Haribo und Salinen AG* gemeint, der EuGH hätte sich mit „kaum zu überbietender Deutlichkeit [...] für den sogenannten ‚vertikalen Vergleich‘ und gegen den ‚horizontalen Vergleich‘ ausgesprochen: Die wissenschaftlichen Untersuchungen [...] zur alleinigen Maßgeblichkeit des ‚vertikalen Vergleichs‘ für die Feststellung einer unionsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung finden sich bestätigt.“<sup>1)</sup>

Für all jene, die der Auffassung anhängen, der EuGH hätte das Konzept der horizontalen Vergleichbarkeit schon zu Grabe getragen, muss das am 24. 2. 2015 ergangene Urteil *Sopora* eine Art Auferweckungserlebnis gewesen sein.<sup>2)</sup> *Kemmeren* hat diese Entscheidung als „landmark decision“ begrüßt und sieht damit einen neuen Trend in der Rechtsprechung des EuGH eingeleitet.<sup>3)</sup> Die Frage, ob das Urteil *Sopora* tatsächlich als überraschende Judikaturwende zu sehen ist, hängt davon ab, wie man die bisherige Rechtsprechung zur horizontalen Vergleichbarkeit bewertet. Daher möchte ich zunächst versuchen, diese Entscheidung des EuGH im Lichte der zuvor ergangenen Rechtsprechung zu deuten. In weiterer Folge soll dann das Urteil *Sopora* selbst näher analysiert werden.

---

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctoral Program in International Business Taxation) an dieser Universität. – Frau Nadine Oberbauer, LL.M. (WU), danke ich für die kritische Diskussion, die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> *Zorn*, Urteil des EuGH in den Rs *Haribo und Salinen AG* zu § 10 KStG, RdW 2011, 171 (173).

<sup>2)</sup> Siehe EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*.

<sup>3)</sup> *Kemmeren*, *Sopora*: A Welcome Landmark Decision on Horizontal Comparison, EC Tax Review 2015, 178 (178 ff).

## II. Die Rechtsprechung des EuGH zur horizontalen Vergleichbarkeit

### 1. Die gleichzeitige Prüfung von vertikaler und horizontaler Vergleichbarkeit

In der Rechtsprechung des EuGH lassen sich zahlreiche Beispiele finden, in denen der EuGH letztlich einen Verstoß gegen eine Grundfreiheit selbst konstatiert oder diese Frage dem nationalen Gericht zur näheren Prüfung weitergegeben und sich dabei nicht bloß auf einen vertikalen Vergleich – also zwischen zwei oder mehreren grenzüberschreitenden Konstellationen – gestützt hat, sondern die Unionsrechtswidrigkeit auch mit einem horizontalen Vergleich – also zwischen zwei grenzüberschreitenden Situationen – begründet hat.

Ein Beispiel dafür ist bereits das frühe EuGH-Urteil *Avoir Fiscal*, in dem der EuGH das Konzept der freien Rechtsformwahl betonte:<sup>4)</sup> Im Vordergrund stand die unterschiedliche Behandlung von im Ausland ansässigen Gesellschaften mit inländischen Betriebsstätten einerseits und im Inland ansässigen Gesellschaften andererseits. Die französische Regierung brachte zur Rechtfertigung dieser Differenzierung vor, dass die Nachteile der ausländischen Gesellschaft mit inländischer Betriebsstätte „leicht durch Gründung einer Tochtergesellschaft in Frankreich vermieden werden“ könnten.<sup>5)</sup> Dem hielt der EuGH entgegen:<sup>6)</sup> „Die Tatsache, dass es den Versicherungsgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat freisteht, für ihre Niederlassung die Form einer Tochtergesellschaft zu wählen, um das Steuerguthaben erhalten zu können, kann auch keine Ungleichbehandlung rechtfertigen. Denn da Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden.“ Der EuGH machte auf diese Weise deutlich, dass er auch geneigt ist, eine ausländische Gesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft einerseits und eine ausländische Gesellschaft mit einer inländischen Betriebsstätte andererseits als vergleichbar anzusehen. Dies läuft auf einen Vergleich zweier grenzüberschreitender Situationen hinaus.

In der nicht minder berühmten Rechtssache *Schumacker* hat die Frage des Vergleichs zweier grenzüberschreitender Situationen ebenfalls eine Rolle gespielt: In diesem Fall ging es zwar wiederum primär um die unterschiedliche Behandlung von Nichtansässigen – wie Herrn *Schumacker*, der in Belgien wohnte – mit in Deutschland Ansässigen. Der EuGH wies aber darüber hinaus auch darauf hin, dass nach deutschem Recht „Grenzgängern, die in den Niederlanden wohnen und eine Beschäftigung in Deutschland ausüben, die sich bei Berücksichtigung ihrer persönlichen Lage und ihres Familienstandes ergebenden Steuervergünstigungen einschließlich des Splittingtarifs“ zustehen. „Diese Gemeinschaftsbürger werden nämlich, wenn sie mindestens 90 % ihrer Einkünfte im deutschen Hoheitsgebiet erzielen, nach dem Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande [...] den deutschen Staatsangehörigen gleichgestellt.“<sup>7)</sup> Die Erwähnung der Situation niederländischer Grenzgänger macht deutlich, dass sich der deutsche Gesetzgeber der Kohärenz seiner eigenen Regelung begeben hat:<sup>8)</sup> Wer in den Niederlanden Ansässige zumindest unter bestimmten Voraussetzungen genauso behandelt wie im Inland Ansässige, kann im Fall eines in Belgien Ansässigen nicht ohne Weiteres argumentieren, dass es unausweichlich ist, zwischen Ansässigen und Nichtansässigen zu differenzieren. Der EuGH hat damit in der Rechtssache *Schumacker*

<sup>4)</sup> EuGH 28. 1. 1986, C-270/83, *Kommission/Frankreich („Avoir Fiscal“)*, Rn 22.

<sup>5)</sup> EuGH 28. 1. 1986, C-270/83, *Kommission/Frankreich („Avoir Fiscal“)*, Rn 17.

<sup>6)</sup> EuGH 28. 1. 1986, C-270/83, *Kommission/Frankreich („Avoir Fiscal“)*, Rn 22.

<sup>7)</sup> EuGH 14. 1. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Rn 46.

<sup>8)</sup> Zu diesen Überlegungen ausführlich EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Rn 23–25. Vgl auch *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Schempp* – Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411 (413 ff).

aber auch einen Vergleich zwischen zwei grenzüberschreitenden Situationen in Betracht gezogen.<sup>9)</sup> Zwei aus deutschem Blickwinkel Fremde, von denen der eine in Belgien und der andere in den Niederlanden ansässig ist, wurden einander gegenübergestellt.

In der Rechtssache *Cadbury* erachtete der EuGH nicht nur britische Gesellschaften, die über eine irische Tochtergesellschaft verfügen, mit anderen britischen Gesellschaften mit inländischen Tochtergesellschaften als vergleichbar, sondern auch eine britische Gesellschaft, die eine irische Tochtergesellschaft hat, mit einer anderen britischen Gesellschaft, deren Tochtergesellschaft in einem höher besteuerten Mitgliedstaat ansässig ist.<sup>10)</sup>

In diese Linie passen auch weitere Urteile des EuGH: So hat er in der Rechtsache *A* schwedische Gesellschafter, die aus der Schweiz Dividenden bezogen haben, nicht nur mit anderen schwedischen Gesellschaftern, deren Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten stammen, als vergleichbar angesehen, sondern sogar mit schwedischen Gesellschaftern mit Dividenden aus EWR-Staaten oder auch aus Drittstaaten, mit denen aufgrund bilateraler Regelungen Amtshilfe besteht.<sup>11)</sup> Im Urteil *Kommission/Niederlande* erachtete der EuGH letztlich die Empfänger niederländischer Dividenden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig waren, mit jenen Empfängern niederländischer Dividenden, die in Norwegen und Island ansässig waren, als vergleichbar an.<sup>12)</sup>

Ein weiteres Beispiel für diese ständige Rechtsprechung ist das Urteil *Kommission/Griechenland*.<sup>13)</sup> Auf den ersten Blick scheint es in diesem Urteil zwar nur um das „vertikale“ Vergleichspaar zu gehen: Der EuGH stellt die für Ausländer geltenden Regelungen den günstigeren Regelungen gegenüber, die für Staatsangehörige zum Tragen kommen. Eine genauere Analyse zeigt jedoch, dass gleichzeitig auch zwei grenzüberschreitende Konstellationen vorliegen, die der EuGH als vergleichbar angesehen hat: Nach griechischem Steuerrecht war eine Grunderwerbsteuerbefreiung für bestimmte Erwerbe von Immobilien durch Personen vorgesehen, die ihren ständigen Wohnsitz in Griechenland haben. Diese Befreiung kam auch für „Griechen und Personen griechischer Abstammung“ zum Tragen, „die während mindestens sechs (...) Jahren im Ausland gearbeitet haben und bei einer Gemeinde im Inland gemeldet sind, auch wenn sie zum Zeitpunkt des Kaufs in Griechenland keinen ständigen Wohnsitz haben“.<sup>14)</sup> Griechen und „Personen griechischer Abstammung“, die im Ausland ansässig sind, wurden somit gegenüber Staatsangehörigen anderer Staaten, die ebenfalls im Ausland ansässig sind, bevorzugt. Der EuGH sah für diese Ungleichbehandlung keine Rechtfertigung. Dies setzt voraus, dass der Gerichtshof Nichtansässige, die in Griechenland ein Grundstück erwerben wollten und griechische Staatsangehörige oder Personen griechischer Abstammung sind, und Nichtansässige, die ebenfalls in Griechenland ein Grundstück erwerben wollten und Staatsangehörige anderer Staaten sind, im Hinblick auf die Grunderwerbsteuerlichen Regelungen als vergleichbar ansah.

In den erwähnten Fällen hätte die benachteiligende Behandlung des Auslands Sachverhalts gegenüber dem Inlands Sachverhalt alleine bereits ausgereicht, um den Verstoß gegen die Grundfreiheit herbeizuführen. Daher ließe sich einwenden, dass das zusätzlich herangezogene horizontale Vergleichspaar überflüssig war. Dem EuGH kann aber auch nicht unterstellt werden, seine Urteile mit einer Begründung abgesichert zu haben,

---

<sup>9)</sup> Vgl *Lang*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (104).

<sup>10)</sup> EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, Rn 44.

<sup>11)</sup> EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, A, Rn 41 f.

<sup>12)</sup> EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rn 43 ff.

<sup>13)</sup> EuGH 20. 1. 2011, C-155/09, *Kommission/Griechenland*.

<sup>14)</sup> Vgl Art 1 Abs 3 des griechischen Grunderwerbsteuergesetzes, Nr 1078/1980; siehe EuGH 20. 1. 2011, C-155/09, *Kommission/Griechenland*, Rn 8.

die für ihn selbst völlig irrelevant ist. Sonst hätte es der Gerichtshof in all diesen Fällen bei der vertikalen Vergleichspaarbildung bewenden lassen. Könnte die zusätzliche – auf die horizontale Vergleichbarkeit abstellende – Begründungslinie nicht auch in Konstellationen Bedeutung erlangen, in denen sich kein passendes vertikales Vergleichs-paar finden lässt, hätte sie der EuGH wohl gar nicht angeführt.

## 2. Die implizite Bestätigung vertikaler Vergleichbarkeit

In dieselbe Richtung geht auch jene Rechtsprechungslinie, in denen der EuGH zwar in den *jeweils konkret zu entscheidenden Fällen* zwei grenzüberschreitende Situationen nicht als vergleichbar angesehen hat, aber dabei niemals die horizontale Vergleichspaarbildung *per se* ausgeschlossen hat. Wäre er davon ausgegangen, dass nur vertikale Vergleichspaare herangezogen werden können, hätte er es sich in seiner Begründung viel einfacher machen können und sich mit dem generellen Hinweis begnügen können, dass grenzüberschreitende Situationen niemals miteinander verglichen werden können. Genau diesen Weg ist der EuGH aber nicht gegangen.

Ein Beispiel dafür ist das sonst häufig zu Recht kritisierte Urteil *D.*<sup>15)</sup> Der EuGH hat in diesem Urteil zwar vor dem Hintergrund der niederländischen Rechtslage die Vergleichbarkeit zweier in den Niederlanden nicht ansässiger Personen, die in Deutschland und in Belgien wohnen, abgelehnt. Der Grund dafür lag allerdings ausschließlich darin, dass sich die unterschiedliche Behandlung aufgrund des DBA ergab: Das DBA zwischen Belgien und den Niederlanden stellte in Belgien Ansässige den in den Niederlanden Ansässigen in bestimmtem Umfang gleich, im DBA zwischen Deutschland und den Niederlanden gab es keine derartige Regelung. Es ist zwar alles andere als überzeugend, allein im Umstand, dass sich die Differenzierung aus dem DBA ergab, eine geeignete Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung zu sehen. Denn dies läuft darauf hinaus, dass die gleiche Regelung unionsrechtskonform ist, wenn sie sich in einem völkerrechtlichen Vertrag findet, und gegebenenfalls unionsrechtlich bedenklich, wenn sie in Gesetzesform erlassen wird.<sup>16)</sup> Jedenfalls lässt diese Begründung aber darauf schließen, dass der EuGH die Vergleichbarkeit von zwei grenzüberschreitenden Sachverhalten keineswegs generell ablehnt und im vorliegenden Fall möglicherweise zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, wenn die unterschiedliche Behandlung nicht das Ergebnis der Anwendung des DBA, sondern des originär innerstaatlichen Rechts gewesen wäre.<sup>17)</sup> Würde der EuGH die „horizontale“ Vergleichspaarbildung als ausgeschlossen erachten, hätte der Gerichtshof es sich in der Rechtssache *D* viel einfacher machen und den Vergleich zwischen in Belgien und in Deutschland Ansässigen gene-

<sup>15)</sup> EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D.*; kritisch dazu vgl zB *Graaf/Janssen*, The implications of the judgment in the *D* case: The perspective of two non-believers, EC Tax Review 2005, 173 (173 ff); *Kofler*, Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, ÖStZ 2005, 432 (432 ff); *Kofler/Schindler*, „Dancing with Mr D“: the ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the „D“ case, European Taxation 2005, 530 (534 ff); *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *D*. – Gerät der Motor der Harmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (365 ff); *Weber*, Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the *D* Case, Intertax 2005, 429 (440 ff); *Cordewener/Reimer*, The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2, European Taxation 2006, 291 (291 ff); *Schuch*, Critical notes on the European Court of Justice's *D* case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties, EC Tax Review 2006, 6 (6 ff).

<sup>16)</sup> Zur Kritik vgl *Lang*, SWI 2005, 365 (370 ff); *Weber*, Intertax 2005, 429 (441 ff); *Fuchs*, Status quo der Meistbegünstigung im Europäischen Steuerrecht, ÖStZ 2007, 33 (35); bereits früher kritisch zur Rechtssatzform als Rechtfertigungsgrund *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 25 (30 ff).

<sup>17)</sup> Vgl *Lang*, SWI 2005, 365 (370 ff); ebenso *Graaf/Janssen*, EC Tax Review 2005, 173 (182 ff); *Kofler*, ÖStZ 2005, 432 (432 ff); *Kofler/Schindler*, European Taxation 2005, 530 (534 ff); *Cordewener/Reimer*, European Taxation 2006, 291 (293 ff); *Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, ÖStZ 2006, 154 (160); *Calderón/Baez*, Intertax 2009, 212 (217); *Lang*, EC Tax Review 2009, 98 (104).

rell ablehnen können und sich nicht der höchst angreifbaren Berufung auf die Rechtsatzform des DBA bedienen müssen.

Ein weiteres Beispiel ist das Urteil in der Rechtssache *OESF*:<sup>18)</sup> Die steuerliche Behandlung in den Niederlanden hing davon ab, ob in einem DBA-Vertragsstaat oder in einem anderen Staat investiert wurde. Der EuGH begründete ausführlich, warum *im konkreten Fall* diese Differenzierung zulässig war. Offenbar ging der EuGH daher davon aus, dass ein Vergleich zwischen aus verschiedenen Staaten stammenden Einkünften keineswegs von Vorneherein ausscheidet.

Dazu passt auch das Urteil *X Holding BV*:<sup>19)</sup> „Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften befinden sich nämlich im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsgrundlage, wie sie sich aus einer Übereinkunft wie dem Doppelbesteuerungsabkommen und insbesondere dessen Art. 7 Abs. 1 und 23 Abs. 2 ergibt, nicht in einer vergleichbaren Situation. Denn während die Tochtergesellschaft als selbständige juristische Person in dem Vertragsstaat eines solchen Doppelbesteuerungsabkommens, in dem sie ihren Sitz hat, unbeschränkt steuerpflichtig ist, gilt dies nicht für die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, die prinzipiell und in beschränktem Umfang weiterhin der Steuerhoheit des Herkunftsstaats unterliegt.“ Der EuGH hat somit auf Grundlage der konkret maßgebenden Abkommensbestimmungen und der Regelungen des nationalen Rechts argumentiert, warum sich Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften in diesem Fall nicht in einer vergleichbaren Situation befanden. Diese Begründung wäre völlig unverständlich, wenn man annehmen wollte, dass der EuGH davon ausginge, dass ausländische Tochtergesellschaften und ausländische Betriebsstätten niemals in einer vergleichbaren Situation sein könnten.

Interessant ist, dass der EuGH auch in der Rs *X Holding BV* an seine in der Rs *Columbus Container* getätigten Aussagen anknüpft:<sup>20)</sup> „Dem Herkunftsmitgliedstaat steht es jedoch nach wie vor frei, Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festzulegen, soweit er ihnen eine Behandlung gewährt, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (Urteil vom 6. Dezember 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnrn. 51 und 53). Da sich Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften, wie in Randnr. 33 des vorliegenden Urteils ausgeführt, im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, ist der Herkunftsmitgliedstaat somit nicht verpflichtet, gebietsfremde Tochtergesellschaften ausländischen Betriebsstätten steuerlich gleichzustellen.“ In *Columbus Container* hatte sich der EuGH – anders als der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen<sup>21)</sup> – mit der horizontalen Vergleichbarkeit nicht näher beschäftigt, was von manchen Autoren dahingehend interpretiert wurde, dass der Gerichtshof die horizontale Vergleichspaarbildung überhaupt nicht mehr als zulässig erachtete.<sup>22)</sup> Die vom EuGH in der Rs *Columbus Container* vorgenommene Beurteilung erscheint aus diesem Blickwinkel in einem anderen Licht: Will man die Rs *X Holding BV* und *Columbus Container* miteinander im Einklang sehen – und diesen Versuch unternimmt der EuGH selbst in seiner Begründung in *X Holding BV* –, liegt es nahe, *Columbus Container* so zu deuten, dass der EuGH dort nicht generell von der Unzulässigkeit horizontaler Vergleichspaarbildung ausgegangen

<sup>18)</sup> EuGH 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Rn 63 ff.

<sup>19)</sup> EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, *X Holding BV*, Rn 38.

<sup>20)</sup> EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, *X Holding BV*, Rn 40.

<sup>21)</sup> Schlussanträge des GA Mengozzi vom 29. 3. 2007, C-298/05, *Columbus Container*.

<sup>22)</sup> Vgl dazu *Gstöttner*, Rs *Columbus Container* – Absage an die „Outbound-Meistbegünstigung“? *taxlex* 2008, 285 (285 ff); *Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009) 147; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 94 ff und 579 ff.

ist, sondern auch in diesem Fall – allerdings bloß implizit – die in Deutschland geltenden Regelungen des Außensteuergesetzes, die im Hinblick auf die belgische Beteiligung zum Tragen kamen, und die abkommensrechtlichen Befreiungen, denen Betriebsstättingewinne sonst im Regelfall unterliegen, nicht als vergleichbar angesehen hat.

Eine Bestätigung dieser Linie findet sich im Urteil *Haribo und Österreichische Salinen*. Auch dort hatte sich der EuGH mit der Vergleichspaarbildung auseinanderzusetzen. Der EuGH entschied, dass „die unterschiedliche Behandlung von Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem anderen Drittstaat stammen, als solche nicht unter“ die Kapitalverkehrsfreiheit fällt.<sup>23)</sup> Die vom EuGH getätigte Aussage ist zwar einerseits kritikwürdig, da man sich vom EuGH erwarten hätte können, zu begründen, warum er gerade jene Vergleichspaare generell vom Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ausschließt.<sup>24)</sup> Andererseits hat der Gerichtshof damit implizit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt: Wenn der EuGH ein bestimmtes, eng umrissenes Vergleichspaar als unmaßgeblich bezeichnet, lässt dies darauf schließen, dass der EuGH die „horizontale“ Vergleichspaarbildung eben gerade *nicht generell* als unzulässig ansieht. Dem Vergleich zwischen Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem Mitgliedstaat stammen, hat der Gerichtshof jedenfalls mit dieser Aussage keine Absage erteilt. Im Gegenteil: Der EuGH hat die „horizontale“ Vergleichspaarbildung in diesem Urteil sogar explizit vorgenommen:<sup>25)</sup> „Daraus folgt, dass aufgrund der Voraussetzungen, die nach der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung vorliegen müssen, damit Portfolioinvestitionen von Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten, die in Österreich ansässige Gesellschaften beziehen, dort von der Körperschaftsteuer befreit werden können, eine mögliche Investition in die erstgenannten Gesellschaften durch die letztgenannten weniger attraktiv ist als eine Investition in eine in Österreich oder einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft. Eine solche Ungleichbehandlung ist geeignet, in Österreich ansässige Gesellschaften davon abzuhalten, Anteile an Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten zu erwerben.“

### 3. Verstoß gegen die Grundfreiheiten im Fall horizontaler Vergleichbarkeit

Schließlich ist nicht zu vergessen, dass die bisherige Rechtsprechung des EuGH zumindest auch einen Fall bietet, in dem der EuGH nur ein horizontales Vergleichspaar herangezogen hat – also ohne vertikales Vergleichspaar ausgekommen ist – und letztlich einen Verstoß gegen eine Grundfreiheit angenommen hat<sup>26)</sup>: In der Rs *CLT UFA* hat der EuGH inländische Kapitalgesellschaften, die eine ausländische Muttergesellschaft haben, mit inländischen Betriebsstätten, deren Stammhaus im Ausland gelegen ist, verglichen.<sup>27)</sup>

Dieses Urteil ist im Jahr 2006 ergangen und damit in einer Periode, in der der EuGH sonst bestrebt war, durch strengere Maßstäbe bei der Vergleichbarkeitsprüfung und „Erfindung“ neuer Rechtfertigungsgründe seiner früheren Judikatur zumindest etwas die Schärfe zu nehmen und damit letztlich auch den fiskalpolitischen Interessen der Mitgliedstaaten ein wenig entgegenzukommen.<sup>28)</sup> Da fällt es besonders auf, dass der EuGH die

---

<sup>23)</sup> EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn 48.

<sup>24)</sup> Vgl dazu ausführlich *Lang*, Jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011, 154 (160 ff).

<sup>25)</sup> EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn 52; Hervorhebung nicht im Original.

<sup>26)</sup> So auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 105 ff, die der Begründung des EuGH allerdings sehr kritisch gegenübersteht.

<sup>27)</sup> EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT UFA*, Rn 30.

<sup>28)</sup> Dazu *Lang*, Gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht? IStR 2006, 397 (397 ff); *Lang*, Eine Wende in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern? in *Hebig/Kaiser/Koschmieder/Oblau* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung, Festschrift Wacker (2006) 365 (365 ff).

Möglichkeit horizontaler Vergleichspaarbildung nicht nur offenhält, sondern sogar unmissverständlich klarmacht, dass auch eine unterschiedliche Behandlung von grenzüberschreitenden Konstellationen alleine – also ohne Benachteiligung des Auslandssachverhalts gegenüber dem Inlandssachverhalt – zu einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten führen kann.

### III. Die Analyse des Urteils *Sopora*

#### 1. Die Schlussanträge von Generalwältin Kokott

Dem EuGH-Urteil in der Rs *Sopora* lagen folgende Regelungen des nationalen Rechts zugrunde: Kostenerstattungen sind nach niederländischem Steuerrecht von der Lohnsteuer 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). Stellt ein niederländischer Arbeitgeber einen Arbeitnehmer ein, der zu diesem Zeitpunkt außerhalb der Niederlande wohnt, so gilt unter bestimmten Voraussetzungen eine Pauschalregelung: 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. Der Nachweis höherer tatsächlicher Kosten ist weiterhin möglich. 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 Ausgangssachverhalt ging es um Herrn *Sopora*, der im Jahr 2012 für einen niederländischen Arbeitgeber in den Niederlanden tätig war. 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. Die niederländische Steuerverwaltung lehnte deshalb die Anwendung der Pauschalregelung in seinem Fall ab. Hiergegen wandte sich Herr *Sopora* ua mit der Begründung, dass die Verweigerung der Anwendung der Pauschalregelung gegen Unionsrecht verstoße. Der Hoge Raad, der den Fall an den EuGH herangetragen hat, wollte 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.

Den Boden für die Entscheidung des EuGH in der Rs *Sopora* bereiteten die Schlussanträge von GA *Kokott*. GA *Kokott* wies darauf hin, dass die holländische Regelung mittelbar zwischen Staatsangehörigen verschiedener Mitgliedstaaten unterscheidet:<sup>29)</sup> „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.“

---

<sup>29)</sup> Schlussanträge der GA *Kokott* vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 19.



Dann ging sie auf die Frage der horizontalen Vergleichbarkeit ein:<sup>30)</sup> *„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.“*

Sie berief sich dann auf den weiter gefassten Wortlaut der Arbeitnehmerfreizügigkeit, der der Annahme einer horizontalen Vergleichspaarbildung nicht entgegensteht, und ging beispielhaft auf die bisherige Rechtsprechung ein: *„Der Gerichtshof hingegen hat bislang zu der Frage, ob die Grundfreiheiten auch die Differenzierung zwischen Angehörigen verschiedener Mitgliedstaaten untersagen, unterschiedliche Signale gegeben. 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 [...]. 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 [...]. 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 [...]. 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 [...]. 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 [...].“*

Schließlich hat sie eindeutig Position bezogen:<sup>31)</sup> *„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. [...] 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‘ [...] bzw. die ‚Gefahr einer Zersplitterung des Gemeinsamen Marktes‘ [...] 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. [...] 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 wird. Denn die Förderung der Arbeitnehmer nur bestimmter Mitgliedstaaten verschlechtert automatisch die Wettbewerbsbedingungen für die Arbeitnehmer der übrigen*

---

<sup>30)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 20.

<sup>31)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 27 ff.

*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.“*

Damit war der Weg gewiesen, das traditionelle Prüfschema auch in dieser Konstellation anzuwenden:<sup>32)</sup> „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 [...], oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [...].“

In Hinblick auf die Vergleichbarkeit führte sie aus:<sup>33)</sup> 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. [...] Die vorliegende Beeinträchtigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer betrifft deshalb Situationen, die objektiv miteinander vergleichbar sind.“

Die Kommission – und interessanterweise offenbar nicht die niederländische Regierung – hat den Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung der Steuerflucht angeführt.<sup>34)</sup> 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. Diese Argumentation hat GA Kokott – wenig überraschend – umgehend verworfen:<sup>35)</sup> „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 [...] 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.“

Dem von der niederländischen Regierung vorgebrachten Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Wettbewerbsnachteilen für inländische Arbeitnehmer stand GA Kokott ein wenig skeptisch gegenüber:<sup>36)</sup> „Die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen kann grundsätzlich als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden. [...] 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-Kilo-

---

<sup>32)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 30.

<sup>33)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 33 f.

<sup>34)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 38.

<sup>35)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 39 f.

<sup>36)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 42 f.

*meter-Bedingung erforderlich ist, um dieses Ziel zu erreichen. Denn die Pauschalregelung findet nach den Angaben des vorliegenden Gerichts nur dann Anwendung, wenn für die betreffende Stelle auf dem niederländischen Arbeitsmarkt keine ausreichende Alternative vorhanden ist [...]. 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.“*

Aus eigenem Antrieb – also offenbar ohne dass dies von der Kommission oder einer Regierung vorgebracht wurde – hielt GA Kokott aber den „Gesichtspunkt der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen [...] im vorliegenden Fall noch in anderer Form von Bedeutung [...]. 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. [...] 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.“<sup>37)</sup>

GA Kokott unterscheidet in der Folge zwischen „Eignung“<sup>38)</sup> und „Verhältnismäßigkeit“<sup>39)</sup> Die vom niederländischen Gesetzgeber getroffene Annahme, dass bei einer Entfernung des Wohnsitzes eines Arbeitnehmers von weniger als 150 Kilometern zur Grenze der Arbeitnehmer in den Niederlanden keine Zweitwohnung unterhalten wird und er deshalb geringere extraterritoriale Kosten zu tragen hat, ist für die Generalanwältin als Vereinfachungsregel geeignet, das als legitim angesehene Ziel – die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Gruppe der gebietsfremden Arbeitnehmer zu verhindern – zu erreichen. Denn dadurch werden diejenigen gebietsfremden Arbeitnehmer von der Pauschalregelung ausgeschlossen, die in den Niederlanden keine Zweitwohnung unterhalten und deshalb geringere extraterritoriale Kosten haben.

GA Kokott äußerte aber Zweifel, ob die 150-Kilometer-Bedingung verhältnismäßig ist.<sup>40)</sup> Denn offenkundig sind auch jene Arbeitnehmer von der Pauschalregelung ausgeschlossen, 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. Schließlich haben die Niederlande – worauf die Generalanwältin hinwies<sup>41)</sup> – eine Nord-Süd-Ausdehnung von etwa 300 km und eine West-Ost-Ausdehnung von etwa 180 km. GA Kokott hielt es für zulässig, „dass ein nationaler Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen ein leichter nachprüfbares Unterscheidungsmerkmal anstelle eines schwerer zu ermittelnden Sachverhalts als entscheidend bestimmt. [...] 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

---

<sup>37)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 45 ff.

<sup>38)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 48 ff.

<sup>39)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 51 ff.

<sup>40)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 56.

<sup>41)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 57.

die Steuerverwaltung verbunden. Darüber hinaus wäre eine solche Regelung für die Steuerverwaltung auch nur schwer überprüfbar.<sup>42)</sup> Die Vereinfachungsregel muss aber „im Wesentlichen zu dem gleichen Ergebnis führen“<sup>43)</sup> Jedoch kann bei einer Vereinfachungsregel nicht verlangt werden, „dass keine Fälle existieren, in denen sich die gesetzgeberische Annahme als falsch erweist. [...] Denn es macht vielmehr das Wesen einer Vereinfachungsregel aus, dass auch Fälle existieren, in denen das gewählte Unterscheidungsmerkmal nicht den gewünschten Sachverhalt abbildet. [...] 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.“<sup>44)</sup> Offenbar verlangt die Generalanwältin vom nationalen Gericht eine empirische Untersuchung, in wieviel Fällen die holländische Vorschrift bewirkt, dass Steuerpflichtige von der Pauschalregelung ausgeschlossen sind, die nicht täglich von ihrem Wohnsitz zu ihrem Arbeitsort pendeln müssen und daher in den Niederlanden einen Zweitwohnsitz unterhalten müssen.

Die Verhältnismäßigkeit der holländischen Regelung ist für GA Kokott aber noch aus einem anderen Blickwinkel von Bedeutung: Sie stieß sich daran, dass grenznahe gebietsfremde Arbeitnehmer gar keine Pauschalregelung in Anspruch nehmen können, obwohl dem niederländischen Gesetzgeber als „milderes Mittel“ offenstünde, in diesen Fällen die Pauschalregelung auf einen niedrigeren Prozentsatz zu reduzieren.<sup>45)</sup> Wieder verlangt sie vom nationalen Gericht offenbar eine empirische Untersuchung:<sup>46)</sup> „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.“

## 2. Das Urteil des EuGH

Die Begründung des EuGH-Urteils ist – wie häufig – deutlich kürzer als jene der Schlussanträge der Generalanwältin. Die Entscheidung des Gerichtshofs ist auch nicht so klar strukturiert wie die Schlussanträge, die zwischen den einzelnen Schritten des grundfreiheitlichen Prüfungsschemas präzise unterscheiden. Der EuGH spricht sich jedenfalls – ebenso wie zuvor bereits GA Kokott – unmissverständlich für die horizontale Vergleichspaarbildung aus:<sup>47)</sup> „Angesichts des Wortlauts von Art. 45 Abs. 2 AEUV, wonach die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung ‚der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten‘ angestrebt wird, in Verbindung mit Art. 26 AEUV verbietet die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zum anderen auch die unterschiedliche Behandlung gebietsfremder Arbeitnehmer, wenn sie zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung der Staatsangehörigen bestimmter Mitgliedstaaten gegenüber anderen Staatsangehörigen führt.“

Zu den konkreten Vergleichspaaren finden sich im EuGH-Urteil folgende Hinweise:<sup>48)</sup> Arbeitnehmern, die die Voraussetzung eines Wohnsitzes in einer Entfernung von mehr als 150 Kilometern zur niederländischen Grenze nicht erfüllen, kann nach dem niederländischen Recht eine Steuerbefreiung der Kostenerstattung für tatsächlich entstandene

---

<sup>42)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 52.

<sup>43)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 53.

<sup>44)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 54 f.

<sup>45)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 60.

<sup>46)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 61.

<sup>47)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*, Rn 25.

<sup>48)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*, Rn 29.

extraterritoriale Kosten gewährt werden, wenn sie entsprechende Nachweise vorlegen. In diesem Fall ist jedoch keine Überkompensierung der Kosten möglich, anders als in den Situationen, in denen die pauschale Steuerbefreiung angewendet wird, die unabhängig von der tatsächlichen Höhe der extraterritorialen Kosten und sogar dann gewährt wird, wenn gar keine Kosten anfallen. Der EuGH differenziert zwischen den unterschiedlich behandelten Situationen wie folgt:<sup>49)</sup> *„Demnach können alle gebietsfremden Arbeitnehmer, ob ihre Wohnungen mehr als 150 Kilometer von der niederländischen Grenze entfernt sind oder sich in einer geringeren Entfernung befinden, eine Steuerbefreiung der Kostenerstattung für tatsächliche extraterritoriale Kosten erhalten. Die administrative Vereinfachung der Erklärung dieser extraterritorialen Kosten, die sich aus der Pauschalregelung ergibt, bleibt jedoch den Arbeitnehmern vorbehalten, die mehr als 150 Kilometer von dieser Grenze entfernt wohnen. [...] Fest steht auch, dass dadurch der Großteil der belgischen Arbeitnehmer sowie ein Teil der deutschen, der französischen, der luxemburgischen und der aus dem Vereinigten Königreich stammenden Arbeitnehmer von der Pauschalregelung ausgeschlossen sind.“*

Offenbar auf Rechtfertigungsebene stellt der Gerichtshof dann die folgenden Überlegungen an:<sup>50)</sup> *„Zwar können Erwägungen administrativer Art es nicht rechtfertigen, dass ein Mitgliedstaat von den Vorschriften des Unionsrechts abweicht [...], doch lässt sich der Rechtsprechung des Gerichtshofs auch entnehmen, dass den Mitgliedstaaten nicht die Möglichkeit abgesprochen werden kann, legitime Ziele durch die Einführung allgemeiner Vorschriften zu verfolgen, die von den zuständigen Behörden einfach gehandhabt und kontrolliert werden können [...].“* Daraus schließt der EuGH für die konkrete Konstellation wie folgt:<sup>51)</sup> *„Der alleinige Umstand, dass Begrenzungen für die Entfernung in Bezug auf den Wohnort der Arbeitnehmer und die Höhe der gewährten Befreiung festgelegt wurden, indem auf die niederländische Grenze bzw. die Bemessungsgrundlage als Ausgangspunkt abgestellt wurde, kann daher, auch wenn damit entsprechend den Ausführungen des vorlegenden Gerichts eine gewisse Ungenauigkeit verbunden ist, keine mittelbare Diskriminierung oder Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer begründen. Dies gilt umso mehr, wenn sich wie im vorliegenden Fall die Pauschalregelung zugunsten der Arbeitnehmer auswirkt, die insoweit von ihr profitieren, als sie die administrativen Schritte, die sie für eine Steuerbefreiung der Kostenerstattung für extraterritoriale Kosten unternehmen müssen, erheblich reduziert.“*

Entscheidend ist dann die vom EuGH vorgenommene Einschränkung:<sup>52)</sup> *„Etwas anderes könnte allerdings dann gelten, wenn – was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist – die genannten Begrenzungen so festgelegt worden sind, dass die Pauschalregelung systematisch zu einer deutlichen Überkompensierung der tatsächlich entstandenen extraterritorialen Kosten führt.“* Der EuGH differenziert somit zwischen einer – zulässigen – administrativen Vereinfachung und einer – unzulässigen – Begünstigung der außerhalb der 150 km-Zone wohnhaften Arbeitnehmer, die dann vorliegt, wenn die Regelung *„systematisch zu einer deutlichen Überkompensierung“* der tatsächlich entstandenen Kosten führt.

### **3. Die vom EuGH bei horizontaler Vergleichbarkeit angelegten Maßstäbe**

Der EuGH ist insoweit den Schlussanträgen seiner Generalanwältin gefolgt, als auch er unmissverständlich klargestellt hat, dass die Grundfreiheiten nicht vor der ungerechtfertigten Benachteiligung von Auslands- gegenüber Inlandssachverhalten schützen, sondern auch die Diskriminierung bestimmter grenzüberschreitender Situationen im Vergleich zu anderen grenzüberschreitenden Situationen zulassen. GA Kokott und der

---

<sup>49)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*, Rn 30 f.

<sup>50)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*, Rn 33.

<sup>51)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*, Rn 34.

<sup>52)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*, Rn 35.

EuGH haben sich dabei insbesondere auf den Wortlaut des Art 45 Abs 2 AEUV bezogen. Die Annahme, dass horizontale Vergleichbarkeit nur bei der Arbeitnehmerfreizügigkeit in Betracht käme, wäre aber voreilig. Denn die Rechtsprechung des EuGH ist generell von dem Bemühen getragen, trotz des unterschiedlichen Wortlauts der verschiedenen Grundfreiheiten einheitliche Maßstäbe bei ihrer Anwendung anzulegen.<sup>53)</sup> Im konkreten Fall wiesen auch sowohl die Generalanwältin als auch der EuGH auf Art 26 AEUV hin, der das Ziel der Verwirklichung des Binnenmarkts vorgibt und somit nicht nur für die Auslegung einer einzigen Grundfreiheit Bedeutung hat.<sup>54)</sup> In den Schlussanträgen von GA Kokott ist auch ausdrücklich die zur Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit ergangene Rechtsprechung erwähnt, nach der der EuGH die unterschiedliche Behandlung verschiedener Gebietsfremder schon in der Vergangenheit in Hinblick auf diese Grundfreiheiten geprüft hat.<sup>55)</sup>

Weder die Generalanwältin noch der EuGH haben – soweit ersichtlich – bei der Prüfung der Vergleichbarkeit andere Maßstäbe als sonst angelegt. Die Begründungen in den Schlussanträgen und im Urteil sind leicht unterschiedlich, aber das ist noch keine Besonderheit der horizontalen Vergleichbarkeit: Für GA Kokott war ausschlaggebend, dass die extraterritorialen Kosten nur „*graduell unterschiedlich*“ sind, wenn die Situation von Arbeitnehmern verglichen wird, „*die jeweils nur geringfügig mehr oder weniger als 150 Kilometer entfernt von der niederländischen Grenze wohnen*“. Diese „*große[n] Ähnlichkeit dieser beiden Gruppen*“ bewog die Generalanwältin, die Vergleichbarkeit zu bejahen, um die „*Differenzierung anhand einer starren Grenze von 150 Kilometern*“ letztlich auch einer Verhältnismäßigkeitsprüfung unterziehen zu können.<sup>56)</sup> Für den EuGH dürfte hingegen das mit der niederländischen Regelung verfolgte Ziel entscheidend gewesen sein:<sup>57)</sup> Dem Gesetzgeber ging es darum, „*die Freizügigkeit der in anderen Mitgliedstaaten wohnenden Arbeitnehmer zu erleichtern, die eine Beschäftigung in den Niederlanden aufgenommen haben und daher möglicherweise Zusatzkosten zu tragen haben*“. Dies bewog den Gerichtshof offenbar, diese gebietsfremden Arbeitnehmer – ungeachtet dessen, ob sie innerhalb oder außerhalb der 150-km-Zone wohnen – als vergleichbar anzusehen.

Auf Rechtfertigungsebene war für den EuGH alleine der Vereinfachungsgedanke maßgebend. Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, legitime Ziele durch die Einführung allgemeiner Vorschriften zu verfolgen, die von den zuständigen Behörden einfach gehandhabt und kontrolliert werden können. Dass der Anwendungsbereich der Regelung von der Entfernung des Wohnorts zur Grenze und die Höhe der Befreiung von der Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer abhängen, war für den EuGH „*alleine*“ nicht störend.<sup>58)</sup> Eine „*gewisse Ungenauigkeit*“ nahm er in Kauf, zumal von der Vereinfachung auch die Steuerpflichtigen profitieren, deren „*administrative Schritte [...] erheblich reduziert*“ werden. Diese Aussagen passen in den Trend der Rechtsprechung. Die Judikatur zu den Liquiditätsnachteilen illustriert dies:<sup>59)</sup> Während der Gerichtshof in *Hochst und Metallgesellschaft*

---

<sup>53)</sup> Vgl ausführlich dazu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 103 ff; Vanistendael, A comparative and economic approach to equality in European Taxation, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerungsabkommen, FS Wassermeyer (2005) 523 (534); Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 58 f; Koffer, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 46 mwN in FN 76; Terra/Wattel, European Tax Law<sup>2</sup> (2008) 63 ff; Haslehner, Betriebsstättendiskriminierungsverbot, 108; Reimer in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015) Kap 7 Rz 7.35.

<sup>54)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 29; EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, Sopora, Rn 26.

<sup>55)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 26, mit Verweis auf EuGH 20. 5. 2008, C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Rn 56, sowie auf EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D, Rn 53 bis 63, und auf EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Rn 82 und 83.

<sup>56)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, Sopora, Rn 33.

<sup>57)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, Sopora, Rn 26.

<sup>58)</sup> EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, Sopora, Rn 34.

<sup>59)</sup> Lang, EC Tax Review 2009, 98 (98 ff).

noch einen sehr strengen Maßstab angelegt und auch bloße Liquiditätsnachteile in vergleichbaren Situationen nicht akzeptiert hat,<sup>60)</sup> hat er diese Rechtsprechung zB bereits in *Lidl Belgium* merklich aufgeweicht.<sup>61)</sup> Ebenso hat der EuGH in *N.* die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung beim Wegzug<sup>62)</sup> und in *Truck Center* die Erhebung einer Quellensteuer bei Zahlungen an Gebietsfremde akzeptiert.<sup>63)</sup> Daher überrascht es nicht, dass der EuGH auch in *Sopora* eine „gewisse Ungenauigkeit“ hinnimmt, die sich dann eben auch zu Lasten mancher Steuerpflichtiger auswirken kann.

Der Vereinfachungsgedanke trägt nach Auffassung des EuGH nur dann nicht die Differenzierung, wenn die Pauschalierung „systematisch zu einer deutlichen Überkompensierung der tatsächlich entstandenen Kosten führt“. Dies zu überprüfen, ist Aufgabe des vorlegenden Gerichts. Der EuGH hat hier einen erkennbar anderen Weg gewählt, als seine Generalanwältin ihm vorgeschlagen hatte: GA Kokott hat sich in ihren Schlussanträgen für eine empirische Analyse ausgesprochen: Es wäre zu ermitteln, ob „in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle“ jene Konstellationen von der auf das 150-km-Kriterium abstellenden Pauschalregelung erfasst sind, in denen Gebietsfremde nicht täglich zu ihrem Arbeitsort in den Niederlanden pendeln können und daher dort einen Zweitwohnsitz unterhalten müssen.<sup>64)</sup> Weiters wäre die Verweigerung der Anwendung der Pauschalregelung für die grenznahen gebietsfremden Arbeitnehmer nur dann verhältnismäßig, wenn solchen Arbeitnehmern „in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle“ im Wesentlichen gar keine extraterritorialen Kosten entstehen.<sup>65)</sup> Nach Auffassung der Generalanwältin hat das vorlegende Gericht dazu auch oder sogar ausschließlich die „Tatsachen“ zu beurteilen.<sup>66)</sup> Dieser Ansatz ist meines Erachtens wenig überzeugend: Zum einen stellt sich die Frage, ob das vorlegende Gericht überhaupt in der Anlage wäre, eine Untersuchung durchzuführen, die die Situation aller anderen in Betracht kommenden Steuerpflichtigen miteinbeziehen müsste. Zum anderen könnte sich dieser Befund im Laufe der Zeit ändern: Wenn sich zB die Arbeitsmarktlage in bestimmten Gebieten der Niederlande eklatant verschlechtert, könnte sich eine ursprünglich große Zahl von Steuerpflichtigen, die aus einer grenznahen Region in einem anderen Mitgliedstaat mehr als 150 km zu ihrem niederländischen Arbeitsort pendelt und folglich dort in aller Regel einen Zweitwohnsitz unterhalten muss, wieder drastisch verringern, sodass eine ursprünglich nicht die „überwiegende Mehrzahl der Fälle“ erfassende Regelung dann doch wieder diese Voraussetzung erfüllt. Die Entwicklung könnte aber auch in die entgegengesetzte Richtung gehen, sodass eine ursprünglich unionsrechtskonforme Regelung durch Änderung der Arbeitsmarktlage wieder unionsrechtswidrig wird. Derartige auf die Zahl der Fälle abstellende Betrachtungen sind immer problematisch, da es im Wesen generell-abstrakter Normen liegt, dass sich nie von vorneherein einschätzen lässt, auf wie viele Steuerpflichtige eine bestimmte Vorschrift anzuwenden ist, und wie viele nicht von ihr betroffen sind.

Der EuGH hat hingegen einen anderen Ansatz gewählt: Der Gerichtshof geht davon aus, dass die niederländische Vorschrift dann gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt, wenn „die genannten Begrenzungen so festgelegt worden sind, dass die Pauschalregelung systematisch zu einer deutlichen Überkompensierung der tatsächlich entstandenen extraterritorialen Kosten führt“. Dies deutet darauf hin, dass der EuGH nicht darauf abstellt, wie groß die Zahl der Fälle, die von der Regelung erfasst sind, im Vergleich zur Zahl der von der Regelung nicht erfassten Fälle ist: Vielmehr stellt er auf

---

<sup>60)</sup> EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, *Metallgesellschaft ua*, Rn 43 ff.

<sup>61)</sup> EuGH 19. 9. 2006, C-414/06, *Lidl Belgium*, Rn 47.

<sup>62)</sup> EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, *N.*, Rn 49 f.

<sup>63)</sup> EuGH 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*, Rn 46 ff.

<sup>64)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 55 ff.

<sup>65)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 61.

<sup>66)</sup> Schlussanträge der GA Kokott vom 13. 11. 2014, C-512/13, *Sopora*, Rn 61.

den Inhalt der Vorschrift ab. Entscheidend ist, ob die Anwendungsvoraussetzungen und die Rechtsfolgen so festgelegt sind, dass es „*systematisch*“ zu einer Überkompensierung kommt. Angesichts des Umstands, dass die Regelung keine „*Deckelung*“ enthält, stellt sich tatsächlich die Frage, ob es nicht zumindest für Bezieher höherer Einkommen „*systematisch*“ zu einer Überkompensierung kommt: Um ein von *Meussen* verwendetes Beispiel aufzugreifen:<sup>67)</sup> Wenn ein Steuerpflichtiger mit einem Jahreseinkommen von 5 Mio Euro einen Betrag von 1,5 Mio Euro steuerfrei als pauschalen Kostenersatz beziehen kann, ist die durch die Regelung bewirkte Überkompensation mit Händen zu greifen. Die tatsächlichen Kosten, die durch einen Zweitwohnsitz oder sonst durch die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort entstehen, steigen eben auch nicht unbedingt proportional mit der Höhe des Einkommens, jedenfalls nicht unlimitiert. Kritisch lässt sich gerade angesichts dieser Überlegungen aber auch fragen, ob der EuGH nicht auch selbst beurteilen hätte können, ob eine Regelung wie die niederländische „*systematisch*“ eine Überkompensierung bewirkt. Vor dem Hintergrund einer ernst genommenen Zuständigkeitsverteilung zwischen dem EuGH und dem nationalen Gericht ist es aber auch konsequent, wenn der EuGH die Beurteilung des Inhalts und der Wirkungen der nationalen Vorschrift dem vorlegenden Gericht überlässt.

Die Kritikpunkte, die sich gegen manche Details der Entscheidung in der Rs *Sopora* vorbringen lassen, bewegen sich somit im Bereich des Üblichen. Dies hat nichts damit zu tun, dass es sich hier um einen Fall horizontaler Vergleichbarkeit handelt. Im Gegenteil: Der EuGH hat offenbar dieselben Maßstäbe wie in Fällen vertikaler Vergleichbarkeit angewendet. Die Rechtsprechung des EuGH ist aber mittlerweile so zahlreich und ausgefächert, dass sich Widersprüche zwischen manchen Urteilen gar nicht vermeiden lassen. In den Bereichen, in denen der EuGH seiner Rechtsprechung eine etwas andere Richtung gegeben hat – indem er zB die Maßstäbe bei der Verhältnismäßigkeit zugunsten der Mitgliedstaaten gelockert hat –, entspricht *Sopora* den Tendenzen, die in der jüngeren Judikatur in Fällen vertikaler Vergleichbarkeit genauso anzutreffen sind.

#### IV. Zusammenfassende Würdigung

Wenn der EuGH nun in *Sopora* zwei grenzüberschreitende Situationen miteinander vergleicht, überrascht dies keineswegs. Von einer Trendwende kann nicht die Rede sein. Vielmehr hat der EuGH immer schon deutlich gemacht, dass neben der vertikalen auch die horizontale Vergleichspaarbildung für ihn in Betracht kommt. Alles andere wäre angesichts der Zielsetzung der Grundfreiheiten auch völlig unverständlich: Der angestrebten Verwirklichung des Binnenmarkts stehen unterschiedliche Regelungen für In- und Ausländer und für Inlands- und grenzüberschreitende Sachverhalte genauso entgegen wie die Benachteiligung bestimmter EU-Ansässiger gegenüber anderen EU-Ansässigen oder die Benachteiligung von Investitionen aus bestimmten EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zu anderen Mitgliedstaaten. Die „*Gefahr einer Zersplitterung des Gemeinsamen Marktes*“ besteht in diesen Konstellationen in gleicher Weise.<sup>68)</sup> All diese Differenzierungen können daher nur nach denselben Maßstäben beurteilt und gegebenenfalls als zulässig akzeptiert oder unzulässig verworfen werden.<sup>69)</sup>

Das Urteil *Sopora* wird nicht dazu führen, dass der EuGH in Zukunft in jedem seiner Urteile bestrebt sein wird, ein horizontales Vergleichspaar zu identifizieren. Der Umstand, dass auch verschiedene grenzüberschreitende Konstellationen als vergleichbar in Be-

---

<sup>67)</sup> *Meussen*, Horizontal Discrimination and EU Law: The Sopora Case, European Taxation 2014, 322 (322).

<sup>68)</sup> Vgl die insoweit überzeugenden Schlussanträge von GA *Mengozzi* vom 29. 3. 2007, C-298/05, *Columbus Container*, Rn 117, und GA *Léger* vom 2. 5. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn 78 ff.

<sup>69)</sup> Anders aber *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 112, die dafür plädiert, dass sich der EuGH auf die vertikale Ausrichtung der Grundfreiheiten „(rück)besinnt“.



tracht kommen, bedeutet keineswegs, dass den nationalen Gesetzgebern keinerlei Spielraum bleibt, für grenzüberschreitende Sachverhalte differenzierende Regelungen vorzusehen. Auch Ansässige und Nichtansässige sind – ebenso wenig wie Ansässige mit in- und ausländischen Einkünften – keineswegs generell und immer in einer vergleichbaren Situation. In den Rs *Avoir Fiscal*, *Royal Bank of Scotland*, *Saint-Gobain* und zahlreichen seitdem ergangenen Urteilen hat der EuGH die Vergleichbarkeit nur dann angenommen, wenn die maßgebenden Regelungen sonst – mit der Ausnahme der die Benachteiligung bewirkenden Vorschrift – identisch waren.<sup>70)</sup> In der Rs *Schumacker* und anderen Urteilen hat der EuGH – allerdings wenig überzeugend<sup>71)</sup> – auf die faktische Situation abgestellt und die Vergleichbarkeit nur dann in Betracht gezogen, wenn Ansässige und Nichtansässige in einer faktisch vergleichbaren Situation waren.<sup>72)</sup> In keinem Fall hat der EuGH aber Ansässige und Nichtansässige oder Ansässige mit in- und mit ausländischen Einkünften von vorne herein *generell* als vergleichbar angesehen. Daher sind auch Steuerpflichtige, die sich in verschiedenen grenzüberschreitenden Situationen befinden, keineswegs *jedenfalls* und *generell* miteinander vergleichbar. Die Vergleichbarkeit muss immer im Hinblick auf die rechtliche oder – folgt man der anderen, weniger überzeugenden Rechtsprechungslinie des EuGH – wenigstens auf die faktische Situation des konkreten Falls gegeben sein. Der EuGH hat in *Sopora* nun unmissverständlich klargemacht, dass bei der Prüfung nach den Grundfreiheiten die vertikale wie die horizontale Vergleichbarkeitsprüfung in gleicher Weise für ihn in Betracht kommt. Für eine verengte Sicht der Grundfreiheiten, wonach nur die Diskriminierung von Auslandssachverhalten gegenüber Inlandsverhalten verpönt ist, es den Mitgliedstaaten aber freisteht, in beliebiger Weise grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige gegenüber anderen grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen zu benachteiligen, bleibt kein Raum.

<sup>70)</sup> EuGH 28. 1. 1986, C-270/83, *Kommission/Frankreich („Avoir Fiscal“)*, Rn 19 f; 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Rn 26 ff; 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Rn 48; zur rechtlichen Vergleichbarkeit vgl weiters zB auch EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation*, Rn 68 ff; 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal and Denkavit France*, Rn 35.

<sup>71)</sup> Vgl kritisch *Wattel*, *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice*, *European Taxation* 2000, 210 (210 ff); *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002) 493 ff; *Mattson*, *Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?* *European Taxation* 2003, 186 (188 ff); *Lang*, *Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?* *RIW* 2005, 336 (336 ff); *Lang*, *Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern* (2006) 44 ff; *Lang*, *EC Tax Review* 2009, 98 (101 ff).

<sup>72)</sup> EuGH 14. 1. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Rn 36; weiters zB EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Rn 18; 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Rn 41; 16. 5. 2000, C-87/99, *Zurstrassen*, Rn 21; 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Rn 43 ff; 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, Rn 15 ff.

## DBA-EntlastungsVO – Ansässigkeitsbescheinigung

(BMF) – Beauftragt ein österreichisches Unternehmen ausländische Experten, die unter den Anwendungsbereich des § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 (kaufmännische und technische Beratung) fallen, und übersteigt deren Gesamthonorar 10.000 Euro im Kalenderjahr, dann wird man sich für Zwecke der DBA-Entlastungsverordnung im Allgemeinen nicht damit begnügen können, dass lediglich Kopien von Ansässigkeitsbescheinigungen vorliegen, die bei der auszahlenden Stelle als Beleg für die Inanspruchnahme der Vorteile der DBA herangezogen werden sollen. Vielmehr müssen dem österreichischen Unternehmen die Ansässigkeitsbescheinigungen im Original vorliegen. Die bloß elektronische Übermittlung und Archivierung ohne Übermittlung der Originale im konventionellen Postweg wäre nur im Ausnahmefall als ausreichend zu werten, zB wenn das Original der Ansässigkeitsbescheinigung aus besonderen Gründen für andere Zwecke benötigt wird (vgl EAS 2175) (*EAS 3369 vom 3. 2. 2016*).

# SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App**

(26. Jahrgang 2016, Heft 1-12)

**EUR 262,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_ Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_ E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_ Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**