Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 11. Juli 2018 [1]

Rechtssache C-272/17

K. M. Zyla,
Beteiligter:
Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Oberster Gerichtshof der Niederlande])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Arbeitnehmerfreizügigkeit – Gleichbehandlung – Einkommensteuer – Sozialversicherungsbeiträge – Gutschrift bei Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen – Arbeitnehmer, der seinen Wohnsitz während des Kalenderjahrs verlegt – Proportionale Berechnung der Gutschrift im Verhältnis zum Versicherungszeitraum“

1. Die in Art. 45 des AEU-Vertrags verankerte Freizügigkeit der Arbeitnehmer steht Maßnahmen entgegen, mit denen Angehörige eines Mitgliedstaats davon abgehalten werden sollen, ihren Herkunftsstaat zu verlassen, um in einem anderen Mitgliedstaat zu arbeiten. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit schützt außerdem, zumindest hinsichtlich der aufgrund des Arbeitsverhältnisses entstandenen Rechtsverhältnisse, Personen, die im Aufnahmestaat einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen und anschließend in ihren Herkunftsstaat zurückkehren [2].

2. Zu diesen abschreckenden Maßnahmen können Maßnahmen steuerlicher Natur und Maßnahmen im Zusammenhang mit den Sozialversicherungsbeiträgen gehören. Obwohl die Vorschriften zur Regelung der Einkommensteuer und zur Regelung der Sozialversicherung meist ihre eigenen Veranlagungsverfahren vorsehen, erfolgt in den Niederlanden die Jahressteuererklärung [3] (und die Berechnung der Höhe) der besteuerten Einkünfte und der Sozialversicherungsbeiträge gemeinsam.

3. Frau Zyla, eine polnische Staatsangehörige, arbeitete fast die Hälfte des Jahres 2013 in den Niederlanden, wo sie Beiträge zur niederländischen Sozialversicherung entrichtete und Einkommensteuer zahlte. Den Akten der Rechtssache zufolge erzielte Frau Zyla, nachdem sie nach Polen zurückgekehrt war, in der zweiten Hälfte des Jahres nicht genügend Einkünfte, um in Polen Beiträge an die polnische Sozialversicherung leisten oder Einkommensteuer zahlen zu müssen.

4. Bei der Berechnung der gesetzlich vorgesehenen Gutschrift aufgrund der von Frau Zyla bereits gezahlten Sozialversicherungsbeiträge nahmen die niederländischen Steuerbehörden eine anteilige Kürzung im Verhältnis zu dem Zeitraum (sechs Monate) vor, für den sie in den Niederlanden Sozialversicherungsbeiträge entrichtet hatte.

1 Originalsprache: Spanisch.

2 Urteil vom 26. Mai 2016, Kohll und Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, Rn. 24 bis 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

3 Im Folgenden: IB/PVV-Erklärung.

5. Der Streit vor den niederländischen Gerichten dreht sich um die Frage, ob Art. 45 AEUV, so wie er vom Gerichtshof im Zusammenhang mit den direkten Steuern[4] ausgelegt worden ist, die niederländischen Behörden verpflichtet, die persönlichen und familiären Verhältnisse von Frau Zyla in Polen zu berücksichtigen und ihr die streitige Gutschrift in voller Höhe und nicht nur anteilig zur Beschäftigungsdauer in den Niederlanden zu gewähren.

6. Der Rechtsstreit zwischen Frau Zyla (die mit der für sie erfolgten Veranlagung nicht einverstanden ist) und den niederländischen Steuerbehörden ist bis zum Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) gelangt, der diese Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. Verordnung (EU) Nr. 492/2011[5]

7. Art. 7 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, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung, nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

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

…“

2. Verordnung (EG) Nr. 883/2004[6]

8. Art. 3 sieht vor:

„(1) Diese Verordnung gilt für alle Rechtsvorschriften, die folgende Zweige der sozialen Sicherheit betreffen:

a) Leistungen bei Krankheit;

b) Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft;

c) Leistungen bei Invalidität;

d) Leistungen bei Alter;

…“

4 Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, im Folgenden: Urteil Schumacker).

5 Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union (ABl. 2011, L 141, S. 1).

6 Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (ABl. 2004, L 166, S. 1).

9. Art. 4 bestimmt:

„Sofern in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, haben Personen, für die diese Verordnung gilt, die gleichen Rechte und Pflichten aufgrund der Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie die Staatsangehörigen dieses Staates."

10. Art. 5 sieht vor:

„Sofern in dieser Verordnung nicht anderes bestimmt ist, gilt unter Berücksichtigung der besonderen Durchführungsbestimmungen Folgendes:

a) Hat nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats der Bezug von Leistungen der sozialen Sicherheit oder sonstiger Einkünfte bestimmte Rechtswirkungen, so sind die entsprechenden Rechtsvorschriften auch bei Bezug von nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats gewährten gleichartigen Leistungen oder bei Bezug von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Einkünften anwendbar.

…"

11. Art. 11 Abs. 1 in Titel II („Bestimmung des anwendbaren Rechts") lautet:

„Personen, für die diese Verordnung gilt, unterliegen den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaats. Welche Rechtsvorschriften dies sind, bestimmt sich nach diesem Titel."

12. Art. 11 Abs. 3 bestimmt:

„Vorbehaltlich der Artikel 12 bis 16 gilt Folgendes:

a) eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats;

…

e) jede andere Person, die nicht unter die Buchstaben a) bis d)[7] fällt, unterliegt … den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats."

B. Nationales Recht

13. In den Niederlanden sind die Einkommensteuer in der Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Gesetz über die Einkommensteuer, im Folgenden: Wet IB) und die Finanzierung der sozialen Sicherung in der Wet financiering sociale verzekeringen (Gesetz über die Finanzierung der Sozialversicherungen, im Folgenden: WFSV) geregelt.

14. Nach Art. 8.1 der Wet IB werden zur Festsetzung der „kombinierten Steuer" die Steuer auf das Arbeitseinkommen (und Einkommen aus anderen Quellen, wie z. B. Wohnungen oder Sparguthaben) und die Sozialversicherungsbeiträge zusammengefasst, wobei auf beide Positionen der jeweilige Steuersatz angewandt wird. Nach der Festsetzung der kombinierten Steuer erfolgt eine, ebenfalls kombinierte, Gutschrift auf diese beiden Posten.

15. Nach Art. 8.10 der Wet IB kann der Steuerpflichtige eine „allgemeine Gutschrift" in Anspruch nehmen.

7 Die Buchst. b, c und d beziehen sich auf Beamte, Arbeitslose und in einem Mitgliedstaat zum Wehrdienst einberufene Personen.

16. Nach Art. 9 WFSV wird für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge [8] die „allgemeine Gutschrift“ von der Gesamtsumme der im jeweiligen Steuerzeitraum gezahlten Sozialversicherungsbeiträge abgezogen.

17. Art. 12 WFSV regelt das Verfahren zum Abzug der Gutschrift von den Sozialversicherungsbeiträgen. Nach Abs. 3 hat Anspruch auf diese Gutschrift, wer während des gesamten Kalenderjahrs Sozialversicherungsbeiträge geleistet hat. Die Regeln für die Berechnung der Gutschrift für den Fall, dass die Beitragspflichtigen nur während eines Teils des Jahres Beiträge leisten, sind in einem Ministerialerlass festzulegen.

18. Mit dem Ministerialerlass zur Durchführung der WFSV [9] wurde dieser Auftrag erfüllt. Nach Art. 2.6a des Ministerialerlasses wird bei Personen, die (aus einem anderen Grund als dem Todesfall) während eines Teils des Kalenderjahrs nicht beitragspflichtig sind, die allgemeine Gutschrift auf die Steuer *pro rata temporis*, d. h. im Verhältnis zur tatsächlichen Versicherungsdauer während des Kalenderjahrs, berechnet.

C. Sachverhalt und Vorlagefrage

19. Frau Zyla, eine polnische Staatsangehörige, ging im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 21. Juni 2013 in den Niederlanden einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach. Während dieses Zeitraums war sie bei der Einheitssozialversicherung pflichtversichert und beitragspflichtig. Nach dem 21. Juni 2013 [10] kehrte Frau Zyla nach Polen zurück. Es ist nicht vermerkt [11], dass sie dort im Jahr 2013 erwerbstätig war.

20. Durch ihre Erwerbstätigkeit in den Niederlanden erzielte die Abgabenschuldnerin 2013 Einkünfte in Höhe von 9 401 Euro, von denen 1 399 Euro als Lohnsteuer einbehalten wurden. Sie leistete Beiträge an die Sozialversicherung in Höhe von 2 928 Euro.

21. Frau Zyla optierte dafür, nach den niederländischen Vorschriften (Wet IB) so behandelt zu werden, als habe sie ihren steuerlichen Wohnsitz in den Niederlanden, und gab zu diesem Zweck die IB/PVV-Erklärung für das Jahr 2013 ab.

22. Bei der endgültigen IB/PVV-Veranlagung wandten die niederländischen Steuerbehörden a) die Gutschrift für die Einkommensteuer in Höhe von 1 254 Euro und b) die Gutschrift für die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 840 Euro an. Die Höhe der Gutschrift für die Sozialversicherungsbeiträge ergab sich aus der anteiligen Kürzung im Verhältnis zu dem Zeitraum, in dem Frau Zyla im Jahr 2013 tatsächlich Beiträge zur Sozialversicherung geleistet hatte.

8 Die Sozialversicherungsbeiträge richten sich nach dem Gesetz über die allgemeine Altersversicherung (Algemene Ouderdomswet), dem Gesetz über die allgemeine Hinterbliebenenversicherung (Algemene Nabestaandenwet) und dem Gesetz über die allgemeine Versicherung für besondere Krankheitskosten (Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten).

9 Regeling Wet financiering sociale verzekeringen (Regelung betreffend das Gesetz über die Finanzierung der Sozialversicherungen, im Folgenden: Ministerialerlass).

10 In der mündlichen Verhandlung hat die Regierung der Niederlande auf einen Fehler aufmerksam gemacht, der sich durch die Akten der verschiedenen Instanzen zieht, da Frau Zyla, wie es scheint, am 21. Juli 2013 in ihren Herkunftsstaat zurückkehrte. Dank dieses Hinweises lassen sich die vom vorlegenden Gericht angeführten und im folgenden Absatz wiedergegebenen Zahlen unter Umständen besser nachvollziehen.

11 Die vom niederländischen Gericht angeführten Tatsachen sind in dieser Hinsicht nicht sehr eindeutig. In der mündlichen Verhandlung hat Frau Zyla erklärt, sie sei in Polen keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen. Auch wenn sie Einkünfte erzielt hätte, wären diese auf jeden Fall nicht ausreichend gewesen, um Beiträge an die polnische Sozialversicherung entrichten und Leistungen daraus erhalten zu können.

23. Die Abgabenschuldnerin focht die Veranlagung ohne Erfolg vor der Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Gericht erster Instanz Zeeland-West-Brabant, Niederlande) und, in der Berufungsinstanz, vor dem Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Berufungsgericht Herzogenbusch, Niederlande) an. In beiden Instanzen wurde die Frage erörtert, ob Frau Zyla Anspruch auf die vollständige Gutschrift hat, und die Vereinbarkeit von Art. 2.6a des Ministerialerlasses mit Art. 45 AEUV in Frage gestellt.

24. Das Berufungsgericht entschied, dass keine Diskriminierung vorliege, da nicht das Urteil Schumacker, sondern das Urteil Blanckaert heranzuziehen sei [12]. Art. 2.6a des Ministerialerlasses sei durch den objektiven Unterschied zwischen der Situation eines Versicherten der niederländischen Einheitssozialversicherung und einer Person, die nicht an dieses System angeschlossen sei, gerechtfertigt.

25. Vor dem Hoge Raad (Oberster Gerichtshof) vertritt Frau Zyla weiterhin ihren Standpunkt, dass Art. 2.6a des Ministerialerlasses zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden führe. Dies stelle eine Beschränkung der durch Art. 45 AEUV gewährleisteten Freizügigkeit der Arbeitnehmer dar.

26. Das vorlegende Gericht geht von dem Grundsatz aus, dass nicht an die niederländische Einheitssozialversicherung angeschlossene Gebietsansässige keinen Anspruch auf die vollständige Gutschrift haben. Somit bestehe kein direkter Bezug zum Wohnsitz. Darüber hinaus betreffe der Antrag, Frau Zyla so zu behandeln, als habe sie ihren steuerlichen Wohnsitz in den Niederlanden, nur die Einkommensteuer und nicht die Sozialversicherungsbeiträge.

27. Nach Meinung des vorlegenden Gerichts kann die Lösung des Problems von zwei verschiedenen Blickwinkeln aus angegangen werden, die zu gegensätzlichen Lösungen führen. Einerseits ließe sich das Urteil Blanckaert heranziehen, in dem festgestellt worden sei, dass sich ein in der niederländischen Sozialversicherung Versicherter und eine Person, die dort nicht versichert sei, in einer objektiv unterschiedlichen Situation befänden [13]. Dieser Unterschied habe (im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr) die nationale Vorschrift gerechtfertigt, die die Sozialversicherungsbeitragsermäßigungen den im niederländischen Sozialversicherungssystem versicherten Steuerpflichtigen vorbehalten habe [14].

28. Es wäre jedoch auch ein zweiter Ansatz denkbar, bei dem die Gutschrift als persönlicher Steuervorteil anzusehen wäre. Von diesem Gesichtspunkt aus wäre die Anwendung der niederländischen Rechtsvorschriften *pro rata temporis* auf eine Person, die ihre gesamten Einkünfte in den Niederlanden erzielt habe, mit einer Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden gleichzusetzen, die gegen die Freizügigkeit verstoße, da eine einkommensteuerpflichtige Person, die das ganze Jahr über in diesem Mitgliedstaat ansässig gewesen sei, sehr wohl Anspruch auf die vollständige Gutschrift habe [15]. In diesem Fall müsse sich die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen auf das gesamte Steuerjahr beziehen [16], auch wenn nicht ausgeschlossen sei, dass insoweit eine zeitanteilige Berücksichtigung erfolgen könne [17].

12 Urteil vom 8. September 2005 (C-512/03, EU:C:2005:516, im Folgenden: Urteil Blanckaert).

13 Ebd., Rn. 50.

14 Ebd., Rn. 37.

15 Unter Bezugnahme auf das Urteil Schumacker.

16 Nach dem Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Hierfür wird auf das Urteil vom 9. Februar 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102), verwiesen.

29. Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) beschlossen, dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 45 AEUV dahin auszulegen, dass er der Vorschrift eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach ein Arbeitnehmer, der gemäß der Verordnung Nr. 1408/71 oder der Verordnung Nr. 883/2004 nur während eines Teils des Kalenderjahrs an die Einheitssozialversicherung dieses Mitgliedstaats angeschlossen ist, bei Erhebung der entsprechenden Versicherungsbeiträge nur einen zeitlich proportional zum Versicherungszeitraum bemessenen Teil des Beitragsanteils der allgemeinen Steuergutschrift in Anspruch nehmen kann, wenn dieser Arbeitnehmer während des verbleibenden Teils des Kalenderjahrs in diesem Mitgliedstaat nicht an die Einheitssozialversicherung angeschlossen ist, in diesem Zeitraum in einem anderen Mitgliedstaat wohnt und (nahezu) seine gesamten Jahreseinkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat erzielt hat?

II. Verfahren vor dem Gerichtshof

30. Die Vorlageentscheidung ist am 18. Mai 2017 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen. Frau Zyla, die niederländische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und an der mündlichen Verhandlung vom 30. Mai 2018 teilgenommen.

III. Zusammenfassung des Vorbringens der Parteien

31. Frau Zyla hält das Urteil Blanckaert für nicht einschlägig. Sie stellt die dort getroffenen Feststellungen nicht in Frage, vertritt aber die Ansicht, dass diese Rechtsprechung an ihre Grenzen stoße bei einer Fallkonstellation, in der keiner der Mitgliedstaaten die Steuerkraft und die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtige [18].

32. In solchen Fällen bestehe die Diskriminierung darin, dass die persönliche Lage und der Familienstand eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnmitgliedstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch seine gesamten Familieneinkünfte erziele, weder im Wohnmitgliedstaat noch im Beschäftigungsmitgliedstaat berücksichtigt würden [19]. So verhalte es sich bei ihr, wenn ihr die streitige Gutschrift nicht vollständig gewährt werde, da weder Polen noch die Niederlande ihre persönliche und familiäre Situation berücksichtigten.

33. Nach Auffassung der niederländischen Regierung ist die Situation eines in den Niederlanden ansässigen und steuerpflichtigen Arbeitnehmers nicht mit der eines Gebietsfremden vergleichbar, der in diesem Mitgliedstaat keine Einkünfte aus unselbständiger oder selbständiger Arbeit mehr erziele. Dabei stützt sie sich auf folgende Überlegungen:

– Erstens knüpfe Art. 11 Abs. 3 Buchst. a der Verordnung Nr. 883/2004 bei den auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit geltenden Rechtsvorschriften an den Beschäftigungsmitgliedstaat an. Da Frau Zyla die Niederlande verlassen und ihre Erwerbstätigkeit dort beendet habe und in ihren Herkunftsstaat zurückgekehrt sei, sei sie seit dem Tag ihres Wegzugs nicht mehr dem niederländischen Sozialversicherungssystem unterlegen und nicht mehr beitragspflichtig gewesen.

– Zweitens sei die Ungleichbehandlung bei der Gewährung eines Steuervorteils wie dem hier vorliegenden dadurch gerechtfertigt, dass sich ein in der Sozialversicherung eines Mitgliedstaats Versicherter und eine Person, die dort nicht versichert sei, in einer unterschiedlichen objektiven Situation befänden.

18 Sie bezieht sich insoweit auf das Urteil vom 16. Oktober 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 49, 50 und 59 bis 62).

19 Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34. Die niederländische Regierung hält das Urteil Schumacker in der vorliegenden Rechtssache nicht für einschlägig:

– In dem Urteil sei die Steuerkraft als wesentlicher Faktor angesehen worden, während sich die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge nicht nach dieser Steuerkraft richte.

– Sobald ein Arbeitnehmer den Vorschriften des Beschäftigungsmitgliedstaats unterliege, könne kein anderer Mitgliedstaat Sozialversicherungsbeiträge für dieselbe Beschäftigung verlangen [20]. Da die Niederlande zu dem Zeitpunkt, als Frau Zyla ihr Hoheitsgebiet verlassen habe, ihr Besteuerungsrecht verloren hätten, könne von ihren Behörden nicht verlangt werden, dass sie Gutschriften oder sonstige Vorteile gewährten, die Frau Zyla in Anspruch hätte nehmen können, wenn sie weiterhin bei der niederländischen Sozialversicherung versichert gewesen wäre.

35. Die Kommission verneint zunächst einen Verstoß der nationalen Regelung gegen Art. 7 Abs. 2 der Verordnung Nr. 492/2011, da Frau Zyla nur in dem Zeitraum, in dem sie in den Niederlanden beschäftigt gewesen sei, als Arbeitnehmerin im Sinne von Art. 45 AEUV angesehen werden könne. Diese Eigenschaft habe sie mit ihrer Rückkehr nach Polen verloren.

36. Allerdings finde Art. 2.6a des Ministerialerlasses hauptsächlich auf Personen mit einer anderen als der niederländischen Staatsangehörigkeit Anwendung. Diese Personen würden bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses häufiger die Niederlande verlassen, während Niederländer, auch wenn sie nicht arbeiteten, in ihrem Land blieben und somit die gesamte Gutschrift von den Sozialversicherungsbeiträgen abziehen könnten. Wer jedoch, wie Frau Zyla, nur für einen Teil des Jahres beitragspflichtig sei, zahle letztlich im Verhältnis höhere Beiträge an die Sozialversicherung, was eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstelle.

37. Nach Ansicht der Kommission ist die Rechtsprechung analog heranzuziehen, die in der Voraussetzung der Beibehaltung des Wohnsitzes in dem Mitgliedstaat, in dem Sozialversicherungsbeiträge gezahlt würden, eine Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit sehe, wenn sie den Arbeitnehmer vom Verlassen dieses Landes abhalte, indem ihm höhere Sozialversicherungsbeiträge auferlegt würden [21] oder der Anspruch auf Erstattung zu viel einbehaltener Steuern versagt werde, den der gebietsansässige Steuerpflichtige habe [22]. Schließlich sei das Urteil Schumacker heranzuziehen, da der größte Teil der Einkünfte von Frau Zyla aus einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Wohnsitzstaat stamme und ihre persönliche und familiäre Situation nicht berücksichtigt werde.

IV. Rechtliche Würdigung

A. Vorbemerkungen

38. Zunächst einmal möchte ich feststellen, dass zwischen den Parteien keine Uneinigkeit bezüglich der Anwendbarkeit von Art. 45 AEUV besteht. Da es sich um eine polnische Staatsangehörige handelt, die sich in die Niederlande begab, um eine nicht selbständige Beschäftigung auszuüben, scheint der vorliegende Fall unter keine andere der Verkehrsfreiheiten als die Arbeitnehmerfreizügigkeit zu fallen [23].

20 Urteil vom 26. Februar 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, Rn. 40 und 41).

21 Urteil vom 26. Januar 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, Rn. 39 und 40).

22 Urteil vom 8. Mai 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, Rn. 16).

23 Vgl. Urteil vom 28. Februar 2013, Petersen und Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39. Weiterhin besteht kein Zweifel, dass Frau Zyla Arbeitnehmerin im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs war[24]. Theoretisch könnte sich die Frage stellen, ob ihr Fall insoweit, als sie in ihren Herkunftsmitgliedstaat zurückgekehrt und dort keiner Beschäftigung oder sonstigen Tätigkeit nachgegangen ist, unter die Freizügigkeit nach Art. 21 AEUV fällt[25]. Da sie jedoch geltend macht, sie habe aufgrund der Zeit ihrer Beschäftigung in den Niederlanden Anspruch auf die vollständige Anwendung der Gutschrift, steht ihre Forderung in unmittelbarem Zusammenhang mit Art. 45 AEUV.

40. Zweitens ist infolge der Existenz von Unionsvorschriften, die zur Umsetzung dieser Freiheit erlassen wurden, die Vereinbarkeit der streitigen nationalen Regelung mit diesen Unionsvorschriften (hier mit den Verordnungen Nr. 883/2004 und Nr. 492/2011) oder direkt mit dem Primärrecht, d. h. mit Art. 45 AEUV, zu prüfen.

41. Wie die Kommission vorträgt, enthält die Verordnung Nr. 883/2004 praktisch nicht mehr als ein Bündel von Kollisionsnormen, die verhindern sollen, dass ein Arbeitnehmer, der sein Recht auf Freizügigkeit innerhalb der Union ausübt, in den Anwendungsbereich des Sozialrechts mehrerer Mitgliedstaaten fällt oder bei keinem von ihnen Schutz findet[26]. Folglich wäre die Gültigkeit der streitigen nationalen Regelung an Art. 4 der Verordnung Nr. 883/2004 zu messen, der die Gleichbehandlung vorschreibt und insbesondere eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verbietet.

42. Ebenso verankert Art. 7 Abs. 2 der Verordnung Nr. 492/2011 das Recht der Arbeitnehmer der Union, die sich dort frei bewegen, auf die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen. Diese Vorschrift tut also nichts anderes, als den Gleichbehandlungsgrundsatz zu umschreiben, ohne ihm einen weiteren materiellen Inhalt zu geben, auch wenn der Gerichtshof festgestellt hat, dass sie indirekte Diskriminierungen umfasst[27].

43. Da sich damit den beiden Verordnungen für den vorliegenden Fall nichts Wesentliches entnehmen lässt, kann direkt zu der in Art. 45 AEUV verankerten Freiheit übergegangen werden, wobei zu berücksichtigen ist, dass bei der Prüfung der Frage einer Diskriminierung anhand dieses Artikels auf die Verordnungen zu verweisen sein mag.

44. An dritter und letzter Stelle ist festzustellen, dass es im Ausgangsverfahren (und im Vorabentscheidungsersuchen) in erster Linie darum geht, wie sich die Urteile Blanckaert und Schumacker darauf auswirken:

– Nach dem Urteil Blanckaert stellt die Verbindung der in einem Mitgliedstaat ansässigen Person mit dem Sozialversicherungssystem dieses Mitgliedstaats ein Unterscheidungsmerkmal dar, das ausreicht, um die Situation dieser Person nicht mit der Situation einer Person gleichzustellen, die diesen Mitgliedstaat verlassen hat, um sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen. Dieser Ansatz spricht für den Standpunkt, den die niederländische Regierung in diesem Rechtsstreit vertritt.

24 „Arbeitnehmer ist jeder, der eine tatsächliche und echte Tätigkeit ausübt … das wesentliche Merkmal des Arbeitsverhältnisses besteht … darin, dass jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält“ (Urteil vom 8. Juni 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, Rn. 13).

25 Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Kohll und Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, Nr. 42).

26 Vgl. entsprechend Urteil vom 26. Februar 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, Rn. 37).

27 Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Luxemburg (C-299/01, EU:C:2002:394).

– Nach dem Urteil Schumacker kann der Besteuerungsmitgliedstaat (insbesondere im Hinblick auf Steuervorteile) zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation von Personen, die zwar nicht in diesem Land leben, dort jedoch den größten Teil ihrer Einkünfte erzielen, verpflichtet sein, wenn die Einkünfte des Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzmitgliedstaat keinen Anspruch auf vergleichbare Vorteile geben. Frau Zyla beruft sich auf diese Rechtsprechung.

45. Bei der Lösung dieser Problematik kann keines der beiden Urteile außer Acht gelassen werden, und ihre Relevanz für die Prüfung der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit Art. 45 AEUV muss, da kein Maßstab aus dem abgeleiteten Recht vorliegt [28], unter Beachtung der Methodik für die Prüfung der Verkehrsfreiheiten gewürdigt werden.

B. Prüfung der Frage

1. Vermeintliche Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit

46. Umfasst die streitige Maßnahme eine auf der Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen [29]?

47. Grundsätzlich kann ich weder am Wortlaut noch am Geist von Art. 2.6a des Ministerialerlasses Elemente erkennen, die auf die Absicht einer unmittelbaren Diskriminierung (durch Schaffung eines Nachteils) der Angehörigen der anderen Mitgliedstaaten der Union hindeuten. Die zeitanteilige Kürzung kommt unabhängig von der Staatsangehörigkeit bei jedem Arbeitnehmer zur Anwendung, der für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr Beiträge an die niederländische Sozialversicherung leisten musste.

48. Könnte sie gleichwohl eine mittelbare Diskriminierung begründen? Dabei handelt es sich um Maßnahmen, die sich ihrem Wesen nach eher auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische (hier niederländische) Arbeitnehmer auswirken können und folglich die Gefahr bergen, dass Wanderarbeitnehmer besonders benachteiligt werden [30].

49. Im vorliegenden Fall würde eine Diskriminierung Folgendes voraussetzen:

– Zunächst müsste anzunehmen sein, dass Wanderarbeitnehmer diesen Mitgliedstaat häufiger vor Abschluss eines Steuerjahrs verlassen, wovon meines Erachtens nicht ohne Weiteres ausgegangen werden kann und was auf jeden Fall nicht nachgewiesen wurde.

– Sodann müsste anzunehmen sein, dass Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten durch die anteilige Kürzung der Gutschrift gemäß dem Ministerialerlass einen besonderen Nachteil erleiden [31], der die Prüfung einer Beschränkung erforderlich macht.

28 Dies ist die übliche Vorgehensweise. Vgl. z. B. Urteil vom 15. September 2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, Rn. 35 bis 37).

29 Urteil vom 2. März 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, Rn. 32).

30 Urteil vom 18. Dezember 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Vgl. in diesem Sinne die Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, Nr. 35).

2. Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit?

50. Die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Freizügigkeit sollen den Unionsangehörigen die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit im Gebiet der Union erleichtern. Sie stehen daher Maßnahmen entgegen, die die Unionsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats als ihres Herkunftsmitgliedstaats eine Tätigkeit ausüben wollen. Folglich steht Art. 45 AEUV jeder nationalen Maßnahme entgegen, die geeignet ist, die Ausübung der durch diese Vorschrift garantierten Grundfreiheit durch die Unionsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen [32].

51. Art. 2.6a des Ministerialerlasses hätte diese Wirkung, wenn die darin enthaltene Regelung Arbeitnehmer benachteiligen würde, die im Sinne von Art. 45 AEUV zu- oder abwandern.

a) Zur Benachteiligung

52. Wenn ich es richtig verstanden habe, ist die streitige Maßnahme wie folgt aufgebaut [33]. Die Gutschrift, auf die jede Person pro Steuerjahr Anspruch hat, ist zweigeteilt: Der eine Teil bezieht sich auf die steuerpflichtigen Einkünfte, der andere auf die Beiträge zur Sozialversicherung. Dieser zweite Teil, der nur den Versicherten der Sozialversicherung zugutekommt, kann aufgrund der zeitanteiligen Kürzung nach Art. 2.6a des Ministerialerlasses variieren.

53. Dies könnte darauf hindeuten, dass es sich bei der Gutschrift für Sozialversicherungsbeiträge um eine soziale Vergünstigung handelt, da sie speziell und unmittelbar die Finanzierung des Systems der sozialen Sicherheit berührt [34]. Aus einem anderen Blickwinkel handelt es sich jedoch um eine Maßnahme im Rahmen der Einkommensteuererklärung und -veranlagung natürlicher Personen, die auf der Ausübung der Steuergewalt durch den niederländischen Staat beruht. Daraus ließe sich folgern, dass die Auswirkung der Maßnahme auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit anhand der Rechtsprechung zu steuerlichen Maßnahmen zu bewerten ist [35].

54. Aufgrund ihres engen Bezugs zu den Sozialversicherungsbeiträgen neige ich zu der Ansicht, dass die streitige Gutschrift eher sozialer Art ist, auch wenn sie im Rahmen eines Steuerverfahrens angewandt wird. Obwohl die Einkommensteuer und die Sozialversicherungsbeiträge von den niederländischen Finanzbehörden zusammen eingezogen werden, so dass die Sozialversicherungsbeitragsgutschriften „zu Steuergutschriften werden“ können [36], behalten Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge jeweils ihren eigenen Charakter.

55. Jedenfalls kann ich nicht erkennen, dass die Regelung der zeitanteiligen Kürzung wirklich einen Nachteil mit sich bringt. Wenn ihre Anwendung, wie es der Fall zu sein scheint, vollkommen proportional zur Versicherungsdauer erfolgt, so dass sich keine Inkongruenzen bei den abzugsfähigen Beträgen ergeben (d. h. der von der streitigen Regelung Betroffene im Verhältnis nicht mehr zahlt), ist kein Nachteil ersichtlich [37].

32 Urteil vom 18. Juli 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung). Zu beachten ist jedoch, dass das Recht der Union einem Arbeitnehmer aufgrund der Unterschiede, die zwischen den Systemen und den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten bestehen, nicht garantieren kann, dass ein Umzug in einen anderen Mitgliedstaat als seinen Herkunftsmitgliedstaat in sozialer Hinsicht neutral ist (Rn. 34 dieses Urteils).

33 Ich folge hier den Erläuterungen der niederländischen Regierung in den Rn. 4 und 17 bis 19 ihrer schriftlichen Erklärungen. In der mündlichen Verhandlung hat die niederländische Regierung bestätigt, dass die hier streitigen Rechtsvorschriften, mit Ausnahme der zeitanteiligen Berechnung der Gutschrift, mit der im Urteil Blanckaert dargelegten Gesetzgebung übereinstimmen.

34 Urteil vom 26. Februar 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. März 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, Rn. 41 bis 44).

36 Urteil Blanckaert, Rn. 15 und 16.

37 Vgl. Urteil vom 13. Juli 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56. Mit der streitigen Gutschrift soll indirekt der finanzielle Druck ausgeglichen werden, den die Sozialversicherungsbeiträge für den Steuerpflichtigen mit sich bringen. Die Gutschrift bei den Sozialversicherungsbeiträgen beeinflusst die jährliche Beitragslast für den Begünstigten positiv. Von diesem Gesichtspunkt aus steht der Tatsache, dass die resultierende Minderung der Beitragslast proportional zur Versicherungsdauer erfolgt, nichts entgegen. In der mündlichen Verhandlung hat die niederländische Regierung erläutert, dass die Regelung einen Anreiz für den Arbeitnehmer bilden solle, weiterhin eine berufliche Tätigkeit auszuüben, indem ihm der Vorteil im Verhältnis zur tatsächlichen Beschäftigungsdauer gewährt werde. Jedenfalls wird bei der Festsetzung des endgültigen Steuerbetrags in der IB/PVV-Erklärung die Parallelität zwischen den Sozialversicherungsbeiträgen und ihrer Gutschrift beibehalten: Je höher die Sozialversicherungsbeiträge ausfallen (da sie für zwölf Monate gezahlt werden), umso höher ist die Gutschrift und umgekehrt.

b) Zur Vergleichbarkeit der Situationen

57. Nähme man aus Gründen der Dialektik an, dass die zeitanteilige Gutschrift für Sozialversicherungsbeiträge einen Nachteil für Gebietsfremde darstellt, weil sie sich auf deren Einkommensteuererklärung weniger auswirkt (*quod non*), wäre die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu berücksichtigen, nach der Folgendes gilt:

– Eine Diskriminierung liegt vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird [38].

– Eine Diskriminierung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden liegt nur dann vor, wenn sich die beiden Gruppen von Steuerpflichtigen ungeachtet ihres Wohnsitzes in verschiedenen Mitgliedstaaten im Hinblick auf den Zweck und den Inhalt der fraglichen nationalen Vorschriften in einer vergleichbaren Lage befinden [39].

58. Aus der Rechtsprechung ergibt sich weiterhin, dass die Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen unabhängig davon erfolgen muss, ob die streitige Maßnahme eine bloße soziale Vergünstigung darstellt [40] oder zum steuerrechtlichen Bereich zu zählen ist [41].

59. Lässt sich unter diesen Bedingungen tatsächlich vertreten, dass sich eine Person, die nach einem Umzug in einen anderen Mitgliedstaat nicht mehr in den Niederlanden ansässig ist und aus diesem Grund keine Sozialversicherungsbeiträge mehr zahlt, in der gleichen Situation befindet wie jemand, der in den Niederlanden ansässig ist und dort weiterhin arbeitet oder nicht mehr arbeitet?

60. Für Sozialversicherungsbeiträge gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit, der u. a. in Art. 11 Abs. 1 der Verordnung Nr. 883/2004 verankert ist [42]. Danach unterliegen Personen, für die die Sozialversicherungsvorschriften gelten, den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaats. Zweck dieses Artikels ist, wie die Kommission in einem anderen Zusammenhang festgestellt hat, nicht die Harmonisierung des materiellen Rechts der Mitgliedstaaten, sondern der Aufbau eines Systems von Kollisionsnormen, durch das dem nationalen Gesetzgeber die Befugnis entzogen wird, den Umfang

38 Vgl. Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Urteil vom 9. Februar 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Vgl. entsprechend Urteil vom 2. März 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, Rn. 37).

41 Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 24).

42 Vgl. Nr. 11 der vorliegenden Schlussanträge.

und die Voraussetzungen der Anwendung seiner nationalen Rechtsvorschriften auf dem fraglichen Gebiet festzulegen [43]. Der Gerichtshof hat denselben Gedanken bereits in einem Urteil vom 26. Februar 2015 [44] in Zusammenhang mit der Verordnung Nr. 1408/71 [45], die der Verordnung Nr. 883/2004 vorausging, ähnlich formuliert.

61. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass ein Mitgliedstaat die Vorschriften über die Anwendung des Sozialrechts nicht in dem Sinne ändern kann, dass in seine Sozialversicherung Personen aufgenommen werden, die in seinem Hoheitsgebiet nicht erwerbstätig und in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Würde er dies dennoch tun, verstieße er gegen Art. 11 Abs. 3 Buchst. e der Verordnung Nr. 883/2004 und folglich gegen den Grundsatz der Einheitlichkeit.

62. Diese Vorschrift schreibt keinen Bezug zum *Wohnsitz* im Beschäftigungsmitgliedstaat vor, sondern die *Zugehörigkeit der Person zum Sozialversicherungssystem* über eine Erwerbstätigkeit in diesem Staat. Fehlt diese letztere Verbindung, ist der Mitgliedstaat nicht berechtigt, von dieser Person Sozialversicherungsbeiträge zu erheben. Folglich befindet sich, wenn keine Verbindung oder – wie im vorliegenden Fall – nur eine zeitweilige Verbindung existiert, ein das ganze Jahr über in den Niederlanden ansässiger Arbeitnehmer in einer anderen Situation als ein in einem anderen Land (z. B. Polen) ansässiger Arbeitnehmer, der während desselben Steuerjahrs in den Niederlanden keine Sozialversicherungsbeiträge oder nur für einen begrenzten Zeitraum Sozialversicherungsbeiträge gezahlt hat [46].

63. In der mündlichen Verhandlung hat die niederländische Regierung bestätigt, dass ein Arbeitnehmer, der für einen Teil des Kalenderjahrs in den Niederlanden erwerbstätig und für den Rest des Jahres arbeitslos, aber weiterhin in den Niederlanden ansässig ist, für das gesamte Jahr in der niederländischen Sozialversicherung pflichtversichert und beitragspflichtig ist. Genau hier liegt der Unterschied zu der Situation von Frau Zyla, und aus diesem Grund sind die Situationen nicht vergleichbar: Wer – wie sie – arbeitslos, aber in den Niederlanden ansässig ist, zahlt dort weiterhin Sozialversicherungsbeiträge und kann aus diesem Grund die entsprechende Gutschrift für die (das ganze Jahr über) tatsächlich gezahlten Sozialversicherungsbeiträge in Anspruch nehmen.

64. Darüber hinaus kommen nach den niederländischen Rechtsvorschriften, um es mit den Worten des Gerichtshofs zu sagen, den „in diesem [Sozialversicherungssystem] Versicherten nur ausnahmsweise Steuerermäßigungen für Sozialversicherungen zugute … Denn ein Versicherter kann solche Steuerermäßigungen nur dann beanspruchen, wenn er die Beitragsermäßigungen nicht mit den geschuldeten Beiträgen verrechnen kann“ [47].

65. Wenn dies der Fall ist, profitieren Abgabenpflichtige, die das gesamte Jahr über Beiträge zur niederländischen Sozialversicherung gezahlt haben, nur dann vom angeblichen Steuervorteil [48], wenn die Summe der tatsächlich geleisteten Sozialversicherungsbeiträge niedriger ist als die Gutschrift. Würde die Gutschrift für Sozialversicherungsbeiträge den Abgabenpflichtigen, die während des Steuerjahrs für ein paar Monate bei der niederländischen Sozialversicherung versichert waren, vollständig und ohne Rücksicht auf die *tatsächliche* Versicherungsdauer gewährt, könnten umgekehrt diese Abgabenpflichtigen den Überschuss leichter abziehen: Da sie absolut gesehen weniger Beiträge

43 Vgl. Urteil vom 4. Juni 2016, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-308/14, EU:C:2016:436, Rn. 32).

44 Urteil vom 26. Februar 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, Rn. 35).

45 Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, geändert und aktualisiert durch die Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996 (ABl. 1997, L 28, S. 1) und weiter geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 1606/98 des Rates vom 29. Juni 1998 (ABl. 1998, L 209, S. 1).

46 Hier kann zu Recht das Urteil Blanckaert, Rn. 45, zitiert werden.

47 Urteil Blanckaert, Rn. 47.

48 Der Steuerbetrag verringert sich, wenn die Gutschrift für Sozialversicherungsbeiträge von der Gesamtsumme der in diesem Jahr fällig gewordenen Sozialversicherungsbeiträge abgezogen wird.

gezahlt haben, wäre es wahrscheinlicher, dass bei diesem Abzug ein zusätzlicher Überschuss übrig bleibt. In diesem Fall würden unterschiedliche Situationen gleich behandelt werden, da, wie ich noch einmal betonen möchte, den in diesem System Versicherten „nur ausnahmsweise Steuerermäßigungen für Sozialversicherungen zugutekommen".

66. Somit sind die Umstände, unter denen die zeitanteilige Kürzung nach Art. 2.6a des Ministerialerlasses erfolgt, auch wenn diese für Personen in der Situation von Frau Zyla als Nachteil angesehen werden könnte, nicht mit denen von Personen vergleichbar, die während des gesamten Steuerjahrs zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen verpflichtet sind. Die Tatsache, dass für einen Teil des Jahres keine Verbindung zur Sozialversicherung besteht, ist folglich ausreichend für die Feststellung, dass die Situation von Abgabenpflichtigen, die für kürzere Zeiträume Beiträge zahlen, mit der Situation von Personen, die die Verbindung zur Sozialversicherung das gesamte Steuerjahr über aufrechterhalten, nicht vergleichbar ist.

67. Im Ergebnis kann ich keinen Verstoß gegen Art. 45 AEUV, Art. 4 der Verordnung Nr. 883/2004 oder Art. 7 Abs. 2 der Verordnung Nr. 492/2011 erkennen. Keine dieser Vorschriften steht einer Regelung, wie sie in Art. 2.6a des Ministerialerlasses enthalten ist, entgegen.

c) Relevanz des Urteils Schumacker

68. Die zuvor dargestellte Prüfung wäre jedoch unvollständig ohne eine Gegenüberstellung mit dem Urteil Schumacker, auf das sich Frau Zyla beruft.

69. Wie bereits ausgeführt, heißt es in diesem Urteil, dass „[i]m Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch die Gesamtheit seiner Familieneinkünfte erzielt, … die Diskriminierung darin [besteht], dass seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden"[49].

70. Auf den ersten Blick scheint dies die Situation von Frau Zyla zu sein. Es fehlt jedoch nach wie vor an der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen[50], was nach dem Urteil Schumacker eine etwaige Ungleichbehandlung rechtfertigt[51].

71. Jedenfalls bin ich nicht mit der von der Kommission vertretenen analogen Anwendung des Urteils Schumacker einverstanden. In jener Rechtssache war der Steuerpflichtige während des fraglichen Zeitraums ausschließlich in Belgien ansässig und ausschließlich in Deutschland erwerbstätig, ohne dass der Wohnsitz verlegt wurde. Frau Zyla hingegen war während des Teils des Jahres 2013, in dem sie Einkünfte aus ihrem Beschäftigungsverhältnis erzielte, auch in den Niederlanden ansässig. Das bedeutet, dass der Ort der Einkünfte und der Ort des Wohnsitzes übereinstimmten, bis Frau Zyla nach Polen umzog, wo sie im Jahr 2013 nicht mehr arbeitete. Die Ausgangssituation lässt es also nicht zu, die Grundsätze des Urteils Schumacker hier entsprechend heranzuziehen.

49 Urteil Schumacker, Rn. 38.

50 Ich verweise auf die Nrn. 57 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

51 Urteil Schumacker, Rn. 37.

3. Hilfsweise: zu einer etwaigen Rechtfertigung

72. Art. 2.6a des Ministerialerlasses steht dadurch, dass er vorsieht, dass für Personen, die wie Frau Zyla nur während eines Teils des Steuerjahrs Sozialversicherungsbeiträge gezahlt haben, die Regel der zeitanteiligen Kürzung der Steuergutschrift auf die Sozialversicherungsbeiträge gilt, mit seinem eigenen, eng mit der Einkommensteuerveranlagung verbundenen System zur Finanzierung der sozialen Sicherheit in Einklang.

73. Tatsächlich wird die Vergünstigung anteilig zur Beschäftigungsdauer im jeweiligen Steuerjahr angewandt: Der Prozentsatz beträgt 100 % für Steuerpflichtige, die das ganze Jahr über Beiträge geleistet haben, und reduziert sich bei Steuerpflichtigen, die nur einige Monate beitragspflichtig waren, im Verhältnis zur Beschäftigungsdauer. Die niederländischen Behörden entschärfen somit proportional den finanziellen Druck, den der Quellenabzug – bzw. die monatliche Zahlung – der Sozialversicherungsbeiträge für den Steuerpflichtigen mit sich bringt, durch eine Entlastung bei den jährlichen Steuerpflichten.

74. Da die Niederlande aufgrund des bereits genannten Grundsatzes der Einheitlichkeit des Unionsrechts auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit [52] nicht befugt sind, die Sozialversicherungsbeiträge, die Arbeitnehmer wie Frau Zyla in anderen Mitgliedstaaten zahlen, an der Quelle einzubehalten, folgt der Aufbau der durch die streitige Regelung festgelegten Steuergutschrift einer spiegelbildlichen Logik [53]. Ohne die zeitanteilige Kürzung der Gutschrift würden Personen, die sich in der Situation von Frau Zyla befinden, einen rechtsgrundlosen Vorteil erlangen, da sie durch ihre Gutschrift für Sozialversicherungsbeiträge – entgegen dem Ziel, die finanzielle Last der Sozialversicherungsbeiträge proportional zu mindern – im Verhältnis zu denjenigen, die für das gesamte Steuerjahr Sozialversicherungsbeiträge leisten, einen unverhältnismäßigen Ausgleich erhielten. Folglich besteht eine Verbindung zwischen der Steuergutschrift und der ursprünglichen Belastung (den Sozialversicherungsbeiträgen).

75. Außerdem handelt es sich, in Übereinstimmung mit den Vorgaben der Rechtsprechung [54], um eine Kürzung der Gutschrift, die demselben Abgabenpflichtigen im Rahmen derselben Abgabe gewährt wird. Somit besteht ein direkter, persönlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen den Komponenten der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerregelung [55], bei dem die Kürzung der Gutschrift den Dreh- und Angelpunkt darstellt, der von objektiven Umständen ausgehend sicherstellt, dass Abgabe und Gutschrift in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen. Da somit die Vorgaben der Rechtsprechung erfüllt sind, ist davon auszugehen, dass die in Art. 2.6a des Ministerialerlasses geregelte Kürzung durch das Erfordernis der Sicherstellung der Kohärenz der niederländischen Rechtsvorschriften gerechtfertigt ist.

76. Sofern diese Maßnahme symmetrisch wirkt (und den Akten ist nichts zu entnehmen, was daran zweifeln ließe), d. h. genau im Verhältnis zur Beschäftigungsdauer in den Niederlanden, wird der durch sie betroffene Versicherte nicht nachteilig behandelt, da er weiterhin seine Gutschrift auf die Sozialversicherungsbeiträge erhält, allerdings im Verhältnis zu dem Zeitraum, in dem er Sozialversicherungsbeiträge geleistet hat, bevor er die Niederlande verließ.

52 Vgl. insbesondere Nr. 60 der vorliegenden Schlussanträge.

53 Vgl. entsprechend Urteil vom 1. Dezember 2011, Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Ebd., Rn. 76 und die dort angeführte Rechtsprechung.

55 Urteil vom 17. Dezember 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

77. Demnach ist die streitige Maßnahme trotz der zeitlichen Begrenzung im Hinblick auf den angestrebten Zweck *angemessen* und *erforderlich*, um die Sozialversicherungsbeiträge genau an den Zeitraum, in dem in dem Mitgliedstaat keine Beiträge gezahlt wurden, anzugleichen. Wie ich bereits erläutert habe, wird der Steuerpflichtige, bei dem die Gutschrift proportional gekürzt wird, im Vergleich zu Versicherten, die das gesamte Jahr über Beiträge gezahlt haben, nicht stärker belastet: Er muss für den Zeitraum, in dem er bei der Sozialversicherung versichert war, nicht mehr zahlen als ein das gesamte Jahr über Versicherter.

78. Art. 2.6a des Ministerialerlasses ist daher, sofern davon auszugehen wäre, dass er eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV darstellt, durch das Erfordernis der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt und im Hinblick auf das angestrebte Ziel angemessen.

V. Ergebnis

79. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) wie folgt zu beantworten:

Wenn ein Arbeitnehmer während eines Teils des Kalenderjahrs an die Sozialversicherung eines Mitgliedstaats angeschlossen ist, nahezu seine gesamten Jahreseinkünfte in diesem Mitgliedstaat erzielt und anschließend in einen anderen Mitgliedstaat umzieht, wo er die restliche Zeit des Jahres ansässig ist, steht Art. 45 AEUV einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegen, wonach der erste Mitgliedstaat die auf die Sozialversicherungsbeiträge anwendbare allgemeine Gutschrift im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer im Verhältnis zu dem Zeitraum, in dem der Arbeitnehmer die Sozialversicherungsbeiträge geleistet hat, prozentual kürzt.