Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 7. September 2016 [1]

Rechtssache C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
gegen
Bundesagentur für Arbeit

(Vorabentscheidungsersuchen des Landessozialgerichts Rheinland-Pfalz [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Freizügigkeit der Arbeitnehmer — Art. 45 AEUV — Verordnung (EU) Nr. 492/2011 — Art. 7 — Diskriminierungsverbot — Grenzgänger, der im Wohnsitzmitgliedstaat einkommensteuerpflichtig ist — Richtlinie 2008/94/EG — Vom Beschäftigungsmitgliedstaat gezahlte Leistung bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers — Berechnungsmodalitäten — Fiktive Berücksichtigung der Lohnsteuer des Beschäftigungsmitgliedstaats“

I – Einleitung

1. Das am 22. September 2015 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangene vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Landessozialgerichts Rheinland-Pfalz (Deutschland) betrifft die Auslegung von Art. 45 AEUV und Art. 7 der Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union [2].

2. Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Alphonse Eschenbrenner, einem in Frankreich wohnhaften französischen Staatsangehörigen, und der Bundesagentur für Arbeit (Deutschland) (im Folgenden: BA). Gegenstand des Rechtsstreits ist die fiktive Berücksichtigung der deutschen Lohnsteuer durch die BA bei der Festlegung der Höhe des Insolvenzgeldes, auf das Herr Eschenbrenner infolge der Insolvenz seines Arbeitgebers in Deutschland Anspruch hat.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — ABl. 2011, L 141, S. 1.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Internationales Recht*

3. In Art. 13 des am 21. Juli 1959 in Paris unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (im Folgenden: Steuerabkommen) heißt es:

„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit können vorbehaltlich der Vorschriften der nachstehenden Absätze nur in dem Vertragstaate besteuert werden, in dem die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird. …

…

(5) a) Abweichend von [Absatz 1] können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaats arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats haben, nur in diesem anderen Staat besteuert werden;

…“

4. Art. 14 des Steuerabkommens bestimmt:

„(1) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie Ruhegehälter, die einer der Vertragstaaten, ein Land oder eine juristische Person des öffentlichen Rechtes dieses Staates oder dieses Landes an in dem anderen Staat ansässige natürliche Personen für gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften zahlt, können nur in dem erstgenannten Staate besteuert werden. …

(2) Absatz (1) Satz 1 gilt auch für

1. Bezüge, die aus der gesetzlichen Sozialversicherung gezahlt werden;

…“

B – *Unionsrecht*

1. Verordnung Nr. 492/2011

5. Art. 7 in Abschnitt 2 („Ausübung der Beschäftigung und Gleichbehandlung“) des Kapitels I („Die Beschäftigung, die Gleichbehandlung und die Familienangehörigen der Arbeitnehmer“) der Verordnung Nr. 492/2011 sieht vor:

„(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. Richtlinie 2008/94/EG

6. In Art. 1 der Richtlinie 2008/94/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2008 über den Schutz der Arbeitnehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers [3] heißt es:

„(1) Diese Richtlinie gilt für Ansprüche von Arbeitnehmern aus Arbeitsverträgen oder Arbeitsverhältnissen gegen Arbeitgeber, die zahlungsunfähig im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 sind.

…“

7. Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt, unter welchen Bedingungen ein Arbeitgeber als zahlungsunfähig im Sinne der Richtlinie gilt. Abs. 2 dieses Artikels sieht vor:

„Diese Richtlinie lässt das einzelstaatliche Recht bezüglich der Begriffsbestimmung der Worte ‚Arbeitnehmer‘, ‚Arbeitgeber‘, ‚Arbeitsentgelt‘, ‚erworbenes Recht‘ und ‚Anwartschaftsrecht‘ unberührt.

…“

8. Art. 3 der Richtlinie 2008/94 lautet:

„Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit vorbehaltlich des Artikels 4 Garantieeinrichtungen die Befriedigung der nicht erfüllten Ansprüche der Arbeitnehmer aus Arbeitsverträgen und Arbeitsverhältnissen sicherstellen, einschließlich, sofern dies nach ihrem innerstaatlichen Recht vorgesehen ist, einer Abfindung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Die Ansprüche, deren Befriedigung die Garantieeinrichtung übernimmt, sind die nicht erfüllten Ansprüche auf Arbeitsentgelt für einen Zeitraum, der vor und/oder gegebenenfalls nach einem von den Mitgliedstaaten festgelegten Zeitpunkt liegt.“

9. Art. 4 der Richtlinie 2008/94 bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten können die in Artikel 3 vorgesehene Zahlungspflicht der Garantieeinrichtungen begrenzen.

(2) Machen die Mitgliedstaaten von der in Absatz 1 genannten Möglichkeit Gebrauch, so legen sie die Dauer des Zeitraums fest, für den die Garantieeinrichtung die nicht erfüllten Ansprüche zu befriedigen hat. Diese Dauer darf jedoch einen Zeitraum, der die letzten drei Monate des Arbeitsverhältnisses und die damit verbundenen Ansprüche auf Arbeitsentgelt umfasst und der vor und/oder nach dem Zeitpunkt gemäß Artikel 3 Absatz 2 liegt, nicht unterschreiten.

…

(3) Die Mitgliedstaaten können Höchstgrenzen für die von der Garantieeinrichtung zu leistenden Zahlungen festsetzen. Diese Höchstgrenzen dürfen eine mit der sozialen Zielsetzung dieser Richtlinie zu vereinbarende soziale Schwelle nicht unterschreiten.

3 — ABl. 2008, L 283, S. 36.

…“

C – *Deutsches Recht*

10. § 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sieht vor:

„Steuerfrei sind …

2. …

b) das Insolvenzgeld, …“.

11. Das Sozialgesetzbuch (SGB) bestimmt in § 165 Abs. 1 seines Dritten Buchs (im Folgenden: SGB III):

„Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer haben Anspruch auf Insolvenzgeld, wenn sie im Inland beschäftigt waren und bei einem Insolvenzereignis für die vorausgegangenen drei Monate des Arbeitsverhältnisses noch Ansprüche auf Arbeitsentgelt haben. …“

12. § 167 („Höhe“) SGB III sieht vor:

„(1) Insolvenzgeld wird in Höhe des Nettoarbeitsentgelts gezahlt, das sich ergibt, wenn das auf die monatliche Beitragsbemessungsgrenze (§ 341 Absatz 4 [SGB III]) begrenzte Bruttoarbeitsentgelt um die gesetzlichen Abzüge vermindert wird.

(2) Ist die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer

…2. im Inland nicht einkommensteuerpflichtig und unterliegt das Insolvenzgeld nach den für sie oder ihn maßgebenden Vorschriften nicht der Steuer, sind vom Arbeitsentgelt die Steuern abzuziehen, die bei einer Einkommensteuerpflicht im Inland durch Abzug vom Arbeitsentgelt erhoben würden.“

13. § 169 („Anspruchsübergang“) Satz 1 SGB III lautet:

„Ansprüche auf Arbeitsentgelt, die einen Anspruch auf Insolvenzgeld begründen, gehen mit dem Antrag auf Insolvenzgeld auf die Bundesagentur über.“

III – Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

14. Herr Eschenbrenner, der die französische Staatsangehörigkeit besitzt, ist in Frankreich wohnhaft. Seit 1996 arbeitete er als Grenzgänger im Sinne des Steuerabkommens bei einem Unternehmen in Deutschland. Seine in Deutschland bezogenen Einkünfte waren demzufolge in Frankreich steuerpflichtig.

15. Am 29. Juni 2012 wurde ein Insolvenzverfahren über das Vermögen seines Arbeitgebers eröffnet.

16. Lohn und Gehalt von Herrn Eschenbrenner waren bis März 2012 vollständig gezahlt worden. Für den Zeitraum vom 1. April bis zum 28. Juni 2012 zahlte der vorläufige Insolvenzverwalter Herrn Eschenbrenner im Wege der Vorfinanzierung ein Arbeitsentgelt in Höhe von 3 550,24 Euro. Nach der Insolvenzgeldbescheinigung des Insolvenzverwalters standen Herrn Eschenbrenner für den genannten

Zeitraum 5 571,88 Euro zu[4].

17. Am 13. Juli 2012 beantragte Herr Eschenbrenner Insolvenzgeld. Mit Bescheid vom 18. Juli 2012 wurde ihm Insolvenzgeld in Höhe von insgesamt 356,77 Euro gewährt. Die BA hatte diesen Betrag errechnet, indem sie vom Bruttoarbeitsentgelt von Herrn Eschenbrenner sowohl die Sozialversicherungsbeiträge als auch den im April 2012 gezahlten Vorschuss, die Vorfinanzierung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter und einen fiktiven Lohnsteuereinbehalt nach deutschem Recht abzog.

18. In seinem Widerspruch gegen diesen Bescheid machte Herr Eschenbrenner geltend, die fiktive Berücksichtigung der deutschen Lohnsteuer sei unionsrechtswidrig, da er in Deutschland nicht steuerpflichtig sei. Mit Bescheid vom 18. September 2012 wies die BA den Widerspruch mit der Begründung zurück, dass die Höhe des Insolvenzgeldes nach den in Deutschland geltenden Bestimmungen zutreffend berechnet worden sei.

19. Am 18. Oktober 2012 erhob Herr Eschenbrenner Klage beim Sozialgericht. Er machte geltend, die Art der Berechnung des Insolvenzgeldes gemäß § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III verstoße gegen Art. 45 AEUV, weil sie sich nachteilig auf seine Situation als Grenzgänger auswirke. Deutsche Arbeitnehmer erhielten als Insolvenzgeld einen Betrag, der 100 % ihres bisherigen Nettoeinkommens entspreche, während er in seiner Eigenschaft als in der Regel in Frankreich besteuerter Grenzgänger einen Betrag erhalten habe, der deutlich niedriger sei als sein bisheriges Nettoeinkommen, was an der fiktiven Berücksichtigung der in Deutschland geltenden Steuer liege, die wesentlich höher sei als die Steuer in Frankreich.

20. Das Sozialgericht wies die Klage mit Urteil vom 16. Oktober 2013 ab. Dagegen legte Herr Eschenbrenner am 9. Dezember 2013 Berufung beim vorlegenden Gericht ein.

21. Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass das Insolvenzgeld grundsätzlich die gleiche Höhe haben müsse wie das Nettoeinkommen. Bei Anwendung der in § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III vorgesehenen Berechnungsweise ermögliche aber das Insolvenzgeld den Grenzgängern gerade nicht den Ausgleich ihres bisherigen Nettoarbeitsentgelts. Der Gerichtshof habe in den Urteilen vom 16. September 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), und vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), den fiktiven Abzug der deutschen Einkommensteuer bei der Berechnung einerseits des Betrags der Überbrückungsbeihilfe für die ehemaligen zivilen Arbeitnehmer der alliierten Streitkräfte in Deutschland und andererseits des Betrags von Aufstockungsleistungen im Fall von Altersteilzeit als mittelbare Diskriminierung angesehen.

22. Anders als bei den Sachverhalten dieser beiden Rechtssachen ziehe allerdings § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III keine faktische Doppelbesteuerung nach sich, da im vorliegenden Fall nur die deutsche Steuer bei der Berechnung des Insolvenzgeldes fiktiv berücksichtigt werde.

23. Das vorlegende Gericht äußert Zweifel, ob die Auslegung des Sozialgerichts, nach der der Insolvenzgeldempfänger hinsichtlich des steuerlichen Bruttorestlohns eine Forderung gegen seinen Arbeitgeber behalte, unionsrechtskonform ist. Selbst wenn nämlich der Grenzgänger eine Forderung gegen seinen Arbeitgeber behalte, müsse er einen höheren Aufwand betreiben und sei insgesamt weniger geschützt als ein deutscher Arbeitnehmer, da ein Ausfall seiner Forderung bei der Zahlung aus der Insolvenzmasse nicht unwahrscheinlich sei. Eine solche Auslegung könnte der Richtlinie 2008/94 zuwiderlaufen, die grundsätzlich einen vollständigen Ausgleich der nicht erfüllten Ansprüche auf Arbeitsentgelt vorsehe.

4 — Von diesem Betrag wurden Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 1 094,57 Euro in Abzug gebracht, wovon 379,11 Euro auf den April 2012, 371,23 Euro auf den Mai 2012 und 344,23 Euro auf den Juni 2012 entfielen. Außerdem erhielt Herr Eschenbrenner für den Monat April einen in den 5 571,88 Euro bereits enthaltenen Vorschuss in Höhe von 36,90 Euro als Spesenabrechnung.

24. Unter diesen Umständen hat das Landessozialgericht Rheinland-Pfalz beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist es mit den Regelungen des primären und/oder sekundären Rechts der Europäischen Union (insbesondere Art. 45 AEUV und Art. 7 der Verordnung Nr. 492/2011) vereinbar, dass bei einem zunächst in Deutschland beschäftigten Arbeitnehmer, der in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, der im Inland nicht einkommensteuerpflichtig ist und bei dem Insolvenzgeld nach den für ihn maßgebenden Vorschriften nicht der Steuer unterliegt, im Fall der Insolvenz seines Arbeitgebers von dem für die Berechnung des ihm zustehenden Insolvenzgeldes maßgeblichen Arbeitsentgelt fiktiv die Steuern erhoben werden, die bei einer Einkommensteuerpflicht im Inland durch Abzug vom Arbeitsentgelt erhoben würden, wenn er den Bruttorestlohnanspruch nicht mehr gegen den Arbeitgeber geltend machen kann?

2. Falls Frage 1 verneint wird, liegt eine Vereinbarkeit mit den Regelungen des primären und/oder sekundären Rechts der Europäischen Union vor, wenn der Arbeitnehmer in der genannten Konstellation den Bruttorestlohnanspruch weiterhin gegen seinen Arbeitgeber geltend machen kann?

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

25. Die deutsche Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Beide haben in der Sitzung vom 7. Juli 2016 mündliche Erklärungen abgegeben.

V – Analyse

26. Mit seinen Fragen, die gemeinsam zu prüfen ich für angebracht halte, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 45 Abs. 2 AEUV und Art. 7 der Verordnung Nr. 492/2011 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Bestimmung wie § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III entgegenstehen, die Grenzgängern, die weder in Deutschland einkommensteuerpflichtig sind noch in Frankreich einer Steuer auf das Insolvenzgeld unterliegen, im Unterschied zu in Deutschland einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern [5] kein Insolvenzgeld garantiert, das ihrem bisherigen Nettoarbeitsentgelt gleichwertig ist.

27. Ferner möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es für den Ausgang der Sache darauf ankommt, ob ein Grenzgänger den Bruttorestlohnanspruch gegen seinen Arbeitgeber geltend machen kann oder nicht.

A – *Vorbemerkungen*

28. Das Herrn Eschenbrenner von der BA gezahlte Insolvenzgeld hängt mit den aus einem Arbeitsverhältnis resultierenden Ansprüchen auf Arbeitsentgelt für den Zeitraum vom 1. April bis 28. Juni 2012, also für drei Monate, zusammen.

29. Aus der Akte des Gerichtshofs ergibt sich, dass das Insolvenzgeld nach § 167 Abs. 1 SGB III in Höhe des Nettoarbeitsentgelts des Arbeitnehmers gezahlt wird, das sich ergibt, wenn sein Bruttoarbeitsentgelt [6] um die in Deutschland anfallende Einkommensteuer vermindert wird.

5 — Siehe § 167 Abs. 1 SGB III.

6 — Begrenzt auf die monatliche Beitragsbemessungsgrenze im Sinne des § 341 Abs. 4 SGB III. Diese Grenze scheint im Ausgangsverfahren nicht in Rede zu stehen.

30. Im Fall eines Grenzgängers wie Herr Eschenbrenner, der weder in Deutschland einkommensteuerpflichtig ist noch nach den in Frankreich für ihn maßgebenden Vorschriften einer Steuer auf das Insolvenzgeld unterliegt, wird nach § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III [7] das Insolvenzgeld fiktiv um die deutsche Einkommensteuer vermindert.

31. Daraus folgt, dass sich die betreffenden Grenzgänger zwar hinsichtlich der *Höhe* des gewährten Insolvenzgeldes in der gleichen Lage befinden wie die in Deutschland einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer, aber anders als die in Deutschland steuerpflichtigen Arbeitnehmer kein Insolvenzgeld erhalten, das ihrem bisherigen Nettoarbeitsentgelt gleichwertig ist.

32. Das Insolvenzgeld, das sie erhalten, kann deshalb keinen Ausgleich für das bisherige Nettoarbeitsentgelt eines Grenzgängers wie Herr Eschenbrenner darstellen, da der fiktive Einkommensteueranteil in Deutschland höher ist als die bisher [8] gemäß dem Steuerabkommen in Frankreich erhobene Einkommensteuer.

B – *Zum Nichtvorliegen einer Doppelbesteuerung und zur Steuerhoheit der Bundesrepublik Deutschland*

33. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass zum einen in der deutschen Rechtsordnung mit Art. 14 Abs. 2 Nr. 1 des Steuerabkommens, nach dem das Recht, das Insolvenzgeld von Grenzgängern wie Herrn Eschenbrenner zu besteuern, ausschließlich der Bundesrepublik Deutschland zusteht, Vorkehrungen gegen die Doppelbesteuerung von Insolvenzgeld getroffen wurden und dass zum anderen § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III [9] auch nicht die Gefahr einer faktischen Doppelbesteuerung mit sich bringt.

34. In Anbetracht des Nichtvorliegens einer Doppelbesteuerung fragt sich das vorlegende Gericht, ob die in Rede stehende nationale Regelung eine mit Art. 45 Abs. 2 AEUV und Art. 7 der Verordnung Nr. 492/2011 unvereinbare Diskriminierung der betreffenden Grenzgänger darstellt.

35. In der Tat beruhte in den Rechtssachen, in denen die Urteile vom 16. September 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, Rn. 37) [10], und vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399) [11], ergingen, die Argumentation des Gerichtshofs zumindest teilweise darauf, dass ein Grenzgänger Gefahr lief, doppelt besteuert zu werden.

7 — Nach den Ausführungen der deutschen Regierung stellt diese Bestimmung eine Ausnahme zu der Regel des § 167 Abs. 1 SGB III dar.

8 — D. h. vor der Insolvenz des Arbeitgebers.

9 — Es sei darauf hingewiesen, dass sich § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III, der namentlich den Abzug der fiktiven Steuern vorsieht, nicht in den deutschen Steuergesetzen findet.

10 — In jener Rechtssache entschied der Gerichtshof im Wesentlichen, dass das Diskriminierungsverbot einer nationalen tarifvertraglichen Regelung entgegenstand, nach der der Betrag einer Sozialleistung wie einer Überbrückungsbeihilfe bei Arbeitslosigkeit, die Arbeitnehmern im Fall der Entlassung gewährt und einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen und steuerpflichtigen Arbeitnehmer vom Beschäftigungsmitgliedstaat gezahlt wird, so berechnet wurde, dass die im Beschäftigungsmitgliedstaat geschuldete Lohnsteuer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Beihilfe fiktiv abgezogen wurde, während nach einem Doppelbesteuerungsabkommen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen von Arbeitnehmern, die nicht in diesem Staat ansässig waren, nur in dem Mitgliedstaat besteuert wurden, in dem sie ansässig waren.

11 — In der Rechtssache, in der das Urteil vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), erging, wurde eine vom Arbeitgeber im Rahmen einer Altersteilzeitregelung gezahlte Aufstockung so berechnet, dass die vom Arbeitnehmer im Beschäftigungsmitgliedstaat geschuldete Lohnsteuer bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für den Aufstockungsbetrag fiktiv abgezogen wurde, obwohl nach einem Besteuerungsabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen Besoldungen, Löhne und vergleichbare Entgelte, die Grenzgängern gezahlt wurden, in deren Wohnsitzmitgliedstaat besteuert wurden. In Rn. 45 jenes Urteils befand der Gerichtshof, dass „die fiktive Zugrundelegung des deutschen Lohnsteuersatzes bei Grenzgängern zur Folge [hat], dass der gezahlte Betrag anders als im Allgemeinen bei Arbeitnehmern mit Wohnsitz in Deutschland nicht etwa 85 % des bisherigen Nettovollzeiteinkommens entspricht“.

36. Nach ständiger Rechtsprechung bleiben die Mitgliedstaaten in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen. Es ist ihre Sache, die Maßnahmen zu treffen, die erforderlich sind, um Doppelbesteuerungssituationen zu vermeiden, indem sie u. a. die in der internationalen Besteuerungspraxis befolgten Kriterien anwenden [12].

37. Demzufolge bin ich der Auffassung, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland, das Insolvenzgeld von Grenzgängern wie Herrn Eschenbrenner gemäß dem Steuerabkommen und den innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu besteuern, nicht in Frage gestellt werden darf [13]. Dies (und insbesondere der Umstand, dass in der vorliegenden Rechtssache das Steuerabkommen beachtet sein und keine Doppelbesteuerung vorliegen mag) bedeutet jedoch nicht ohne Weiteres, dass das deutsche Recht unionsrechtkonform ist [14].

C – *Zu dem in den Bestimmungen des Unionsrechts, die Gegenstand der ersten Vorlagefrage sind, niedergelegten Diskriminierungsverbot*

38. Art. 45 Abs. 2 AEUV verbietet jede auf der Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen. Art. 7 Abs. 1 und 2 der Verordnung Nr. 492/2011 ist nur eine besondere Ausprägung des in Art. 45 Abs. 2 AEUV niedergelegten Diskriminierungsverbots in den spezifischen Bereichen der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen sowie der Gewährung sozialer Vergünstigungen. Folglich ist Art. 7 Abs. 1 und 2 der Verordnung Nr. 492/2011 gleich auszulegen wie Art. 45 Abs. 2 AEUV [15].

39. Der sowohl in Art. 45 AEUV als auch in Art. 7 der Verordnung Nr. 492/2011 normierte Gleichbehandlungsgrundsatz verbietet nicht nur offenkundige Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle verschleierten Formen der Diskriminierung, die durch Anwendung anderer Unterscheidungskriterien tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen. Eine Bestimmung des nationalen Rechts ist, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Ziel steht, auch wenn sie ungeachtet der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, als mittelbar diskriminierend anzusehen, wenn sie sich ihrem Wesen nach mehr auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken kann und folglich die Gefahr besteht, dass sie Wanderarbeitnehmer besonders benachteiligt [16]. Um eine Maßnahme als mittelbar diskriminierend qualifizieren zu können, muss sie nicht bewirken, dass alle Inländer begünstigt werden oder dass unter Ausschluss der Inländer nur die Angehörigen der anderen Mitgliedstaaten benachteiligt werden [17].

12 — Vgl. Urteil vom 8. Dezember 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, Rn. 28, 29, 31 und 32 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

13 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Mai 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, Rn. 30).

14 — Im Übrigen frage ich mich, ob die Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf das Herrn Eschenbrenner gezahlte Insolvenzgeld wirklich eine Steuerhoheit ausgeübt hat, denn § 3 Nr. 2 Buchst. b EStG stellt das Insolvenzgeld von jeder Steuer frei und der Abzug der fiktiven Steuer könnte, auch wenn die deutsche Regierung das in der mündlichen Verhandlung nicht gelten lassen hat, in Wirklichkeit darauf abzielen, dafür zu sorgen, dass der Empfänger keinen höheren Betrag erhält als das Nettoarbeitsentgelt, das er bekommen hätte, wenn sein Arbeitgeber nicht insolvent geworden wäre. Es ist übrigens paradox, von einer steuerbaren, aber in Deutschland steuerbefreiten Leistung einen der Lohnsteuer in Deutschland entsprechenden Betrag (eigentlich nur den allgemeinen Tarif ohne die etwaigen der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen geschuldeten Abzüge) abzuziehen, während das Gehalt, wenn es ein solches gäbe, in Frankreich besteuert würde!

15 — Vgl. Urteile vom 20. Juni 2013, Giersch u. a. (C-20/12, EU:C:2013:411, Rn. 35), und vom 5. Dezember 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 — Vgl. Urteil vom 5. Dezember 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, Rn. 25 und 26).

17 — Vgl. Urteil vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 41).

40. Außerdem verlangt das Diskriminierungsverbot nicht nur, dass gleiche Sachverhalte nicht ungleich behandelt werden, sondern auch, dass ungleiche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden [18].

41. Das vorlegende Gericht klärt nicht eindeutig die Frage, ob das Insolvenzgeld eine „Entlohnung" im Sinne von Art. 7 Abs. 1 oder eine „soziale Vergünstigung" im Sinne von Art. 7 Abs. 2 der Verordnung Nr. 492/2001 ist [19]. Da jedoch nach seinen Ausführungen gemäß Art. 14 Abs. 2 Nr. 1 des Steuerabkommens das Insolvenzgeld in dem Land steuerbar ist, in dem es gewährt wird [20], ist daraus meiner Ansicht nach abzuleiten, dass das Insolvenzgeld in den Augen des vorlegenden Gerichts „aus der gesetzlichen Sozialversicherung" gezahlt wird und eine soziale Vergünstigung darstellt. Ich stelle auch fest, dass die deutsche Regierung in ihren Erklärungen vorträgt, dass das Insolvenzgeld eine soziale Vergünstigung der Arbeitsförderung sei.

42. Jedenfalls kommt es, wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausführt, nicht wirklich darauf an, ob das Insolvenzgeld unter Abs. 1 oder unter Abs. 2 des Art. 7 der Verordnung Nr. 492/2011 fällt, denn in beiden Bestimmungen kommt der in Art. 45 Abs. 2 AEUV niedergelegte Gleichbehandlungsgrundsatz zur Anwendung.

43. Abgesehen von Art. 45 AEUV und Art. 7 der Verordnung Nr. 492/2011 halte ich es für zweckmäßig, die Richtlinie 2008/94 in die Erörterung einzubeziehen, auch wenn sie in den Vorlagefragen nicht angeführt wird.

D – *Die Richtlinie 2008/94*

44. Da die Richtlinie 2008/94 in ihrem Art. 3 eine Pflicht zur Befriedigung der nicht erfüllten Ansprüche der Arbeitnehmer begründet [21], ist die Frage der Diskriminierung, die das vorlegende Gericht hinsichtlich des Herrn Eschenbrenner gezahlten Insolvenzgeldes aufwirft, im Licht der sozialen Zweckbestimmung dieser Richtlinie zu beurteilen.

45. Der Gerichtshof hat insoweit betont, dass die Erfüllung von Arbeitsentgeltansprüchen für die Betroffenen naturgemäß von sehr großer Bedeutung ist [22].

46. Ferner hat der Gerichtshof im Urteil vom 17. November 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, Rn. 27 und 28), erkannt, dass das Ziel der Richtlinie 80/987/EWG des Rates vom 20. Oktober 1980 über den Schutz der Arbeitnehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers [23], deren Bestimmungen im Wesentlichen denen der Richtlinie 2008/94 entsprechen [24], darin bestand, allen Arbeitnehmern auf Ebene der Europäischen Union *einen Mindestschutz* [25] bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers durch die Befriedigung während eines bestimmten Zeitraums

18 — Vgl. Urteil vom 16. September 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, Rn. 22).

19 — In Rn. 29 des Urteils vom 16. Juli 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), erkannte der Gerichtshof, dass sich die Festlegung der Rechtsnatur von Ansprüchen wie den im Ausgangsverfahren streitigen nach nationalem Recht richtete.

20 — D. h. im vorliegenden Fall in Deutschland.

21 — Vgl. Urteil vom 10. Februar 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, Rn. 22).

22 — Vgl. Urteil vom 16. Juli 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, Rn. 44).

23 — ABl. 1980, L 283, S. 23; in der durch die Richtlinie 2002/74/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. September 2002 (ABl. 2002, L 270, S. 10) geänderten Fassung.

24 — In der Tat hat der Gerichtshof in Rn. 20 des Urteils vom 10. Februar 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), befunden, dass die Richtlinie 2008/94 die Richtlinie 80/987 kodifiziert hat und im Wesentlichen die gleichen Bestimmungen enthält.

25 — Der dritte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/94 lautet: „Es sind Bestimmungen notwendig, die die Arbeitnehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers schützen und um ihnen ein Minimum an Schutz zu sichern, insbesondere die Zahlung ihrer nicht erfüllten Ansprüche zu gewährleisten; dabei muss die Notwendigkeit einer ausgewogenen wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung in der Gemeinschaft berücksichtigt werden. Deshalb sollten die Mitgliedstaaten eine Einrichtung schaffen, die die Befriedigung der nicht erfüllten Arbeitnehmeransprüche garantiert."

nicht erfüllter Arbeitsentgeltansprüche aus Arbeitsverträgen oder Arbeitsverhältnissen zu garantieren. Zu diesen Zwecken verpflichtet Art. 3 der Richtlinie 2008/94 die Mitgliedstaaten, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, damit vorbehaltlich des Art. 4 der Richtlinie Garantieeinrichtungen die Befriedigung der nicht erfüllten Ansprüche der Arbeitnehmer sicherstellen.

47. Art. 4 der Richtlinie 2008/94 räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, die Zahlungspflicht durch die Festlegung eines Bezugszeitraums oder eines Garantiezeitraums und/oder die Festsetzung von Höchstgrenzen für die Zahlungen zu begrenzen [26].

48. Die Mitgliedstaaten haben somit nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2008/94 die Möglichkeit, die Zahlungspflicht auf einen bestimmten Zeitraum zu begrenzen, der nach den Modalitäten des Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie festgelegt wird [27]. Dazu geht aus der Akte des Gerichtshofs hervor, dass das Insolvenzgeld gemäß § 165 Abs. 1 SGB III die der Insolvenz vorausgegangenen drei Monate des Arbeitsverhältnisses erfasst.

49. Nach Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 1 der Richtlinie 2008/94 können die Mitgliedstaaten außerdem für die Garantie der Befriedigung nicht erfüllter Ansprüche der Arbeitnehmer eine Höchstgrenze festsetzen, um die Zahlung von Beträgen zu vermeiden, die über die soziale Zweckbestimmung dieser Richtlinie hinausgehen. Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass die Mitgliedstaaten aber, auch wenn sie für die Garantie nicht erfüllter Ansprüche eine Höchstgrenze festsetzen dürfen, *bis zu dieser Höchstgrenze die Befriedigung aller in Rede stehenden nicht erfüllten Ansprüche gewährleisten müssen* [28].

50. Auch wenn aber Art. 3 der Richtlinie 2008/94 vorsieht, dass die Garantieeinrichtungen die Befriedigung der nicht erfüllten Ansprüche der Arbeitnehmer sicherstellen, schließe ich mich den Ausführungen der deutschen Regierung an, wonach die „Richtlinie … jedoch keinerlei Aussagen dazu [trifft], ob hierbei von Brutto- oder von Nettowerten auszugehen ist und wie gegebenenfalls die steuerliche Behandlung des Insolvenzgeldes zu erfolgen hat“. In der Tat regelt die Richtlinie 2008/94 nicht die steuerliche Behandlung der betreffenden Ansprüche. In Ermangelung einer unionsrechtlichen Harmonisierung sind die Mitgliedstaaten somit berechtigt, die Leistung, die den nicht erfüllten Ansprüchen der Arbeitnehmer entspricht, zu besteuern oder nicht.

51. Für die in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer wird Insolvenzgeld in Höhe des Nettoarbeitsentgelts ausgezahlt. Für sie ist also das Insolvenzgeld grundsätzlich ihrem Nettogehalt gleichwertig, das sie zuvor als aktive Arbeitnehmer bezogen haben. Folglich wird für den in Rede stehenden Zeitraum die Nettogehaltssituation dieser Arbeitnehmer rückwirkend nachvollzogen, weil sie den Betrag ihres bisherigen Nettogehalts erhalten.

52. Dagegen lässt bei Grenzgängern, die sich in der Lage von Herrn Eschenbrenner befinden, der fiktive Abzug der deutschen Lohnsteuer bei der Ermittlung des Insolvenzgeldes gemäß § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III nicht zu, dass ein solches Ergebnis erreicht wird [29].

53. In der Tat wirkt sich die fiktive Berücksichtigung der deutschen Lohnsteuer ungünstig auf die Situation der Grenzgänger wie Herrn Eschenbrenner aus und benachteiligt sie gegenüber den Arbeitnehmern, die in Deutschland ansässig sind. Anders als bei diesen wird die Nettogehaltssituation der Grenzgänger für den in Rede stehenden Zeitraum nicht rückwirkend nachvollzogen oder wiederhergestellt [30].

26 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. November 2013, Gomes Viana Novo u. a. (C-309/12, EU:C:2013:774, Rn. 22).

27 — Vgl. Urteil vom 14. Juli 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, Rn. 20).

28 — Vgl. Urteil vom 4. März 2004, Barsotti u. a. (C-19/01, C-50/01 und C-84/01, EU:C:2004:119, Rn. 36). Daraus folgt, dass Art. 4 der Richtlinie 2008/94 eng und im Einklang mit der sozialen Zweckbestimmung der Richtlinie auszulegen ist, die darin besteht, *allen Arbeitnehmern* einen *Mindestschutz* zu garantieren. Vgl. entsprechend auch Urteil vom 14. Juli 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, Rn. 20).

29 — Vgl. entsprechend Urteil vom 16. September 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, Rn. 28).

30 — Die Kommission hält es für missbräuchlich, Abzüge vorzunehmen, die nicht vorgenommen worden wären, wenn der Arbeitgeber nicht zahlungsunfähig geworden wäre.

54. Es erweist sich also, dass die fragliche nationale Regelung die Grenzgänger in der gleichen Weise behandelt wie die in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer, obwohl sich beide in nicht vergleichbaren Situationen befinden [31]. Vor der Zahlungsunfähigkeit seines Arbeitgebers war Herr Eschenbrenner nämlich in Frankreich steuerpflichtig und bezog ein höheres Nettogehalt als ein Arbeitnehmer in seiner Situation, aber mit Wohnsitz in Deutschland.

55. Nach Ansicht der deutschen Regierung wirkt § 167 Abs. 2 Nr. 2 SGB III nicht hauptsächlich zum Nachteil der Wanderarbeitnehmer und Grenzgänger. Abhängig von den Gegebenheiten im jeweiligen Einzelfall, insbesondere von den individuellen Steuersätzen der Arbeitnehmer in den verschiedenen Mitgliedstaaten der Union, könne sich eine solche Regelung für den Grenzgänger im Einzelfall günstig oder ungünstig auswirken – je nachdem, ob die deutsche Steuer oder die des anderen Mitgliedstaates höher wäre.

56. Es muss betont werden, dass die nachteiligen oder aber vorteilhaften Auswirkungen, die sich möglicherweise aus den unterschiedlichen Steuersätzen der Mitgliedstaaten, deren Festsetzung in Ermangelung einer Unionsregelung auf diesem Gebiet in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, ergeben, als solche keine unionsrechtlich verbotene Diskriminierung begründen können [32].

57. Wenn jedoch das Insolvenzgeld, das ein Mitgliedstaat einem inländischen Arbeitnehmer zahlt, dessen bisherigem Nettoarbeitsentgelt entspricht und folglich den Status quo vor der Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers wiederherstellen soll, was im Einklang mit dem Ziel der Richtlinie 2008/94 steht, so muss dieser Mitgliedstaat sicherstellen, dass auch die Grenzgänger die gleiche Behandlung erfahren [33].

58. Die fiktive Heranziehung der deutschen Lohnsteuer verhindert mithin bei Grenzgängern anders als bei in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern, dass das Insolvenzgeld dem Betrag nach dem zuvor bezogenen Nettogehalt entspricht [34], und stellt eine Art. 45 AEUV und Art. 7 der Verordnung Nr. 492/2011 zuwiderlaufende Diskriminierung dar [35] [36].

59. Desgleichen verstößt die fragliche nationale Regelung meiner Auffassung nach gegen Art. 3 der Richtlinie 2008/94, denn sie stellt nicht sicher, dass bis zu der gemäß Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie festgesetzten Höchstgrenze sämtliche in Rede stehenden nicht erfüllten Ansprüche befriedigt werden. Auch wenn nämlich das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung der für diese Ansprüche gezahlten Leistung nicht in Frage gestellt werden kann, verstößt die Ausübung dieses Rechts durch den fiktiven Abzug der deutschen Steuer, die im vorliegenden Fall höher ist als die zuvor anwendbare französische Steuer, gegen Art. 3 der Richtlinie 2008/94 und gegen die von dieser Richtlinie vorgesehene Mindestschutzregelung.

31 — Die deutsche Regierung ist demgegenüber der Ansicht, dass sich die Grenzgänger und die in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer in einer vergleichbaren Situation befinden.

32 — Vgl. entsprechend Urteil vom 12. Mai 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, Rn. 47 bis 50).

33 — Insoweit sei darauf hingewiesen, dass die Bundesrepublik Deutschland, da das Insolvenzgeld, das sie einem Arbeitnehmer zahlt, sein Nettogehalt vor Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers wiederherstellen soll, berechtigt ist, bei der Festsetzung des Insolvenzgeldes von dem Bruttogehalt des Grenzgängers den Betrag der von ihm zuvor entrichteten Steuern abzuziehen. Daher hätte die Bundesrepublik Deutschland meiner Meinung nach das Recht, vom Bruttogehalt von Herrn Eschenbrenner den Betrag der Steuern abzuziehen, den er in Frankreich vor der Erklärung der Zahlungsunfähigkeit seines Arbeitgebers auf dieses Gehalt entrichtet hätte.

34 — Vgl. entsprechend Urteil vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 45).

35 — Es ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht keinerlei Rechtfertigung für diese Diskriminierung angedeutet hat. Nach Ansicht der deutschen Regierung aber „könnte eine – wenn auch nur mittelbare – Pflicht zur Anwendung von Steuervorschriften anderer Mitgliedstaaten zu Verwerfungen sowie zu unverhältnismäßig höherem Verwaltungsaufwand führen“. Meiner Auffassung nach ist dieser Einwand zurückzuweisen. In Rn. 30 des Urteils vom 16. September 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), hat der Gerichtshof nämlich entschieden, dass jedenfalls „[d]erartige Gründe … die Nichtbeachtung der sich aus dem [AEU]-Vertrag ergebenden Verpflichtungen durch die Bundesrepublik Deutschland nicht rechtfertigen [können]“. Vgl. auch Urteil vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 48), und entsprechend Urteil vom 19. Juni 2014, Specht u. a. (C-501/12 bis C-506/12, C-540/12 und C-541/12, EU:C:2014:2005, Rn. 77).

36 — Dies gilt umso mehr, wenn das Ziel der deutschen Rechtsvorschriften, die das Insolvenzgeld nicht besteuern, darin besteht, dafür zu sorgen, dass das Insolvenzgeld nicht über das hinausgeht, was der Empfänger als Gehalt bezogen hätte. Vgl. Fn. 14 der vorliegenden Schlussanträge. Es bestätigt auch, dass die Bundesrepublik Deutschland die Steuer, die der Betroffene in Frankreich hätte entrichten müssen, fiktiv abziehen könnte. Vgl. Fn. 33 der vorliegenden Schlussanträge.

60. Darüber hinaus muss, da die Befriedigung der nicht erfüllten Ansprüche nach Art. 3 der Richtlinie 2008/94 durch *die Garantieeinrichtungen* sichergestellt werden muss, die BA die Zahlung des Nettoarbeitsentgelts sowohl für die inländischen Arbeitnehmer als auch für die Grenzgänger sicherstellen. Folglich ist der Umstand, dass der Empfänger des Insolvenzgeldes eventuell [37] hinsichtlich des steuerlichen Bruttorestlohns einen Anspruch gegen seinen Arbeitgeber behält, meiner Meinung nach nicht relevant und hat keinen Einfluss auf den Ausgang der Sache.

VI – Ergebnis

61. Im Licht der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Landessozialgerichts Rheinland-Pfalz wie folgt zu beantworten:

Art. 45 AEUV, Art. 7 der Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union und Art. 3 der Richtlinie 2008/94/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2008 über den Schutz der Arbeitnehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers stehen einer nationalen Regelung entgegen, die Grenzgängern, die weder in dem betreffenden Mitgliedstaat einkommensteuerpflichtig sind noch nach den für sie in einem anderen Mitgliedstaat maßgebenden Vorschriften einer Steuer auf das Insolvenzgeld unterliegen, im Unterschied zu im erstgenannten Mitgliedstaat einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern kein Insolvenzgeld garantiert, das ihrem bisherigen Nettoarbeitsentgelt gleichwertig ist.

37 — Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass die Senate des Bundesarbeitsgerichts (Deutschland) in der Frage, ob ein Grenzgänger tatsächlich einen solchen Anspruch gegen seinen Arbeitgeber behält, uneins sind.