SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JÁN MAZÁK vom 9. Dezember 2010[1]

I — Einführung

1. Mit der vorliegenden Vertragsverletzungsklage vom 8. Juli 2009 begehrt die Kommission die Feststellung, dass die Republik Ungarn dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie aus den Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass sie den Kauf von in Ungarn belegenem Wohneigentum bei gleichzeitigem Verkauf von in einem anderen Mitgliedstaat belegenem Wohneigentum weniger günstig behandelt als den Kauf von in Ungarn belegenem Wohneigentum bei gleichzeitigem Verkauf von in Ungarn belegenem Wohneigentum.

II — Rechtlicher Rahmen

2. § 63 des Gesetzes Nr. CXVII von 1995 über die Einkommensteuer (im Folgenden: Gesetz Nr. CXVII) bestimmt: „Der Steuersatz für Einkünfte aus dem Verkauf von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten beträgt 25 Prozent. … Die entrichtete Steuer wird in Höhe der Steuer gemindert (oder erlassen), die auf den Teil der Einkünfte aus dem Verkauf eines Grundstücks oder eines grundstücksgleichen Rechts entfällt (Vergünstigung für den Wohnungserwerb), der von einer Privatperson in den zwölf Monaten vor oder den sechzig Monaten nach dem Zeitpunkt des Bezugs dieser Einkünfte für den Erwerb von Grundeigentum zu Wohnzwecken für sich selbst, einen nahen Angehörigen oder einen ehemaligen Ehepartner verwendet wird (Grundlage der Vergünstigung für den Wohnungserwerb).“ Diese Vergünstigung für den Wohnungserwerb wird nur gewährt, wenn sich die Investition auf in Ungarn belegenes Wohneigentum bezieht.

3. § 1 des Gesetzes XCIII von 1990 über Abgaben (im Folgenden: Gesetz XCIII) sieht vor:

„Auf Erbschaften, Schenkungen oder entgeltliche Übertragungen von Eigentum wird eine Vermögensverkehrssteuer erhoben.“

4. § 2 des Gesetzes XCIII sieht vor:

„… die Vorschriften für die Besteuerung von Schenkungen und entgeltlichen

1 — Originalsprache: Englisch.

Übertragungen von Eigentum finden Anwendung auf inländische Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, soweit nicht Vorschriften internationaler Übereinkommen dem entgegenstehen."

5. Schließlich sieht § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII vor:

„... Wenn eine Privatperson, die Wohneigentum erwirbt, ihr anderes Wohneigentum innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Erwerb verkauft, ist Steuerbemessungsgrundlage der Differenzbetrag (brutto) zwischen dem Verkehrswert des erworbenen Eigentums und dem Verkehrswert des verkauften Eigentums."

III — Vorverfahren und gerichtliches Verfahren

6. Mit Schreiben vom 23. März 2007 machte die Kommission die ungarische Regierung darauf aufmerksam, dass die ungarische Steuerregelung für die Übertragung von Grundeigentum (im Folgenden: Grundverkehrssteuer) gegen die Verpflichtungen der Republik Ungarn aus den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie aus den entsprechenden Artikeln des EWR-Abkommens zu verstoßen scheine.

7. Nach Ansicht der Kommission verstoßen die Vorschriften des Gesetzes Nr. CXVII und des Gesetzes XCIII gegen die Grundsätze der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit, da sie eine höhere Steuerlast für den Erwerb von Wohneigentum in Ungarn vorsähen, wenn in Zusammenhang damit in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Wohneigentum statt in Ungarn belegenen Wohneigentums verkauft werde. Aufgrund ihres diskriminierenden Charakters stellten diese Vorschriften daher ein Hindernis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit dar.

8. In ihrem Schreiben vom 8. August 2007 räumte die ungarische Regierung ein, dass die Vorschriften des § 63 des Gesetzes Nr. CXVII gegen Gemeinschaftsrecht (nunmehr Unionsrecht) verstießen und kündigte den Erlass neuer Rechtsvorschriften an, um eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sicherzustellen. Hinsichtlich des § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII beharrte die ungarische Regierung jedoch darauf, dass diese Vorschrift mit den unionsrechtlichen Bestimmungen über die Freizügigkeit im Einklang stehe.

9. Am 27. Juni 2008 gab die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, in der sie die anderen im Aufforderungsschreiben vom 23. März 2007 in Bezug auf § 2 in Verbindung mit § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII erhobenen Rügen aufrechterhielt und ihre Ansicht bekräftigte, dass diese Bestimmungen des ungarischen Steuerrechts gegen die Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG verstießen.

10. Da die ungarischen Behörden in ihrer Antwort hierauf im Wesentlichen an ihrem Standpunkt festhielten, dass die fraglichen

ungarischen Steuervorschriften dem Unionsrecht entsprächen, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

IV — Prüfung

A — *Hauptargumente der Parteien*

11. Die Kommission ist der Ansicht, dass die fraglichen ungarischen Steuervorschriften dadurch, dass sie für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Grundverkehrssteuer die Möglichkeit einräumen, den Verkehrswert eines verkauften Wohneigentums vom Verkehrswert des erworbenen Wohneigentums abzuziehen, wenn das verkaufte Wohneigentum im Inland belegen sei, dagegen einen derartigen Abzug ausschlössen, wenn das verkaufte Wohneigentum in einem anderen Mitgliedstaat belegen sei, gegen die Grundsätze der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit in den Art. 18 EG, 39 EG und in den Art. 43 EG sowie 28 und 31 des EWR-Abkommens verstießen und die Ausübung dieser beiden Grundfreiheiten beschränkten.

12. Sie macht im Wesentlichen geltend, dass der Ausschluss dieser Steuervergünstigung dazu führe, dass ausländische oder ungarische Staatsbürger, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnten und dort Wohneigentum erworben hätten, davon abgehalten werden könnten, ihr Recht auf Freizügigkeit auszuüben und sich in Ungarn niederzulassen.

13. Diese Personen, die im Mitgliedstaat, in dem sie vorher gewohnt hätten, beim Erwerb ihres Wohneigentums möglicherweise bereits Steuern in ähnlicher Höhe entrichtet hätten, befänden sich in einer Situation, die objektiv mit der Situation von Personen vergleichbar sei, die ihr früheres Wohneigentum in Ungarn erworben hätten. Folglich müssten diese Personen in Bezug auf die ungarische Grundverkehrssteuer gleichbehandelt werden. Da die fragliche ungarische Regelung aber diejenigen, die Wohneigentum als Ersatz für in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Wohneigentum erwürben, durch die Verpflichtung, Grundverkehrssteuer auf den Gesamtwert des betreffenden Wohneigentums zu entrichten, in eine ungünstigere Situation im Vergleich zu denjenigen versetze, die ebenfalls Wohneigentum erwürben, aber bereits Wohneigentum in Ungarn hätten, behandele sie vergleichbare Situationen ungleich und könne daher eine Diskriminierung darstellen.

14. Nach Ansicht der Kommission ist diese Differenzierung nicht objektiv gerechtfertigt.

15. Die Kommission widerspricht der Auffassung, dass die fraglichen Steuervorschriften durch die Notwendigkeit der Wahrung

der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden könnten, da zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung kein unmittelbarer Zusammenhang bestehe, der nach der einschlägigen ständigen Rechtsprechung aber erforderlich sei. Insbesondere bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einerseits dem Erwerb eines anderen Wohneigentums und der sich daraus ergebenden Verpflichtung zur Entrichtung von Steuern und andererseits dem Verkauf des ersten Wohneigentums und den zu diesem Zeitpunkt entrichteten Steuern. Nur der ungarische Gesetzgeber stelle einen solchen Zusammenhang her.

16. Darüber hinaus lasse sich der im vorliegenden Fall gerügte Verstoß gegen die Grundfreiheiten weder durch das Territorialitätsprinzip, auf das sich die ungarische Regierung berufe, noch als ein Mittel zur Verhütung von möglichen Missbräuchen bei der Handhabung der fraglichen Steuervergünstigung, noch mit den ernsthaften verwaltungstechnischen Schwierigkeiten und Komplikationen, denen sich die ungarischen Behörden angeblich in diesem Zusammenhang gegenübersehen könnten, rechtfertigen.

17. Die Kommission räumt freilich ein, dass die Republik Ungarn bestimmte Anforderungen an die Steuerpflichtigen stellen könne, um die notwendigen Informationen zu erhalten, doch dürften diese Anforderungen nicht außer Verhältnis zum angestrebten Ziel stehen.

18. Die ungarische Regierung widerspricht der Ansicht der Kommission, dass die fragliche Steuerregelung, die klar direkte Steuern betreffe, gegen die Bestimmungen des Vertrags und des EWR-Abkommens über die Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit verstoße.

19. Diesbezüglich hebt sie insbesondere hervor, dass Personen, die zum ersten Mal Wohneigentum in Ungarn erwürben und vorher Wohneigentum in einem anderen Mitgliedstaat besessen hätten, nicht in einer Situation seien, die mit derjenigen von Personen vergleichbar sei, die ein zweites Mal Wohneigentum in Ungarn als Ersatz für ein dort belegenes Wohneigentum erwürben.

20. Vielmehr seien es diejenigen, die zum ersten Mal Wohneigentum in Ungarn erwürben, die sich im Sinne der fraglichen Steuerregelung im Verhältnis zueinander in derselben Situation befänden, wohingegen diejenigen, die ein zweites Wohneigentum in Ungarn als Ersatz für ein Wohneigentum erwürben, das sie dort bereits besessen hätten, ihrerseits im Verhältnis zueinander in einer vergleichbaren Situation sind. Die Angehörigen der jeweiligen Personengruppe würden, unabhängig von Wohnsitz oder Staatsangehörigkeit, nach dem ungarischen Gesetz über Abgaben tatsächlich jeweils gleichbehandelt. Die fragliche Steuervergünstigung stelle daher keine diskriminierende Behandlung dar.

21. Die ungarische Regierung weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Unterscheidung zwischen denjenigen, die zum ersten Mal Wohneigentum in Ungarn erwerben wollten, und denjenigen, die ein

neues Wohneigentum in Ungarn erwürben und gleichzeitig ein Wohneigentum verkauften, für das bereits Grundverkehrssteuer erhoben worden sei, objektiv dadurch gerechtfertigt sei, dass die Steuerbefugnisse Ungarns hinsichtlich der Übertragung von Grundeigentum auf sein Hoheitsgebiet beschränkt seien. Wie aus der auf das Urteil *Schumacker* gegründeten Rechtsprechung des Gerichtshofs folge, stelle außerdem der Umstand, dass ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versage, die er Gebietsansässigen gewähre, in der Regel keine Diskriminierung dar, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befänden [2].

22. Zur Frage, ob die fragliche ungarische Regelung ein Hindernis für die Freizügigkeit im Sinne der Bestimmungen des Vertrags darstelle, auf die sich die Kommission berufe, weist die ungarische Regierung darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Vertrag einem Unionsbürger nicht garantiere, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt habe, hinsichtlich der Besteuerung neutral sei. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten könne eine solche Verlagerung für den Bürger je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben [3].

23. Selbst wenn die fragliche Regelung als Beschränkung der Freizügigkeit einzustufen wäre, wäre sie jedenfalls im Licht des steuerlichen Territorialitätsprinzips und aufgrund der Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems objektiv gerechtfertigt. Was letzteren Rechtfertigungsgrund angehe, so sei die Voraussetzung, dass ein „unmittelbarer Zusammenhang" zwischen dem betreffenden Steuervorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils bestehe, nicht so eng zu verstehen, wie die Kommission meine, da der beim zweiten Erwerb von Wohneigentum gewährte Steuervorteil nicht genau der beim Erstkauf von Wohneigentum erhobenen Steuer entsprechen müsse.

24. Die ungarische Regierung hebt schließlich hervor, dass die Verpflichtung zur Berücksichtigung von Steuern, die möglicherweise in einem anderen Mitgliedstaat auf die Eigentumsübertragung erhoben worden seien, zu einer übermäßigen Komplexität ihres Steuersystems führte und mit ernsthaften verwaltungstechnischen Schwierigkeiten verbunden wäre, da in der Praxis weder überprüfbar wäre, ob bzw. inwieweit eine vergleichbare Grundverkehrssteuer für den Erwerb von Grundeigentum außerhalb Ungarns hätte erhoben werden können, noch auf wirksame Weise ein Missbrauch des fraglichen Steuervorteils verhindert werden könnte. Entgegen dem Vorbringen der Kommission ziele die fragliche Steuerregelung allerdings nicht darauf ab, eine Verringerung des Steueraufkommens zu verhindern.

2 — Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 34).

3 — Vgl. u. a. Urteil vom 12. Juli 2005, Schempp (C-403/03, Slg. 2005, I-6421, Randnr. 45).

B — *Würdigung*

25. Zunächst gibt es meiner Ansicht nach — entgegen dem Vorbringen der Kommission in ihrer Klageschrift — keinen Grund, die Einstufung der vorliegend in Rede stehenden Grundverkehrssteuer durch die ungarische Regierung als eine direkte Steuer in Zweifel zu ziehen, da sie offenbar direkt bei demjenigen erhoben wird, der auch wirtschaftlich damit belastet wird [4].

26. Zum Urteil *Europäische Gemeinschaft*, auf das die Kommission in diesem Zusammenhang verwiesen hat, genügt die Feststellung, dass dieser Fall erstens eine andere Abgabe betraf, nämlich Eintragungsgebühren, und zweitens der Gerichtshof bei der Beantwortung der an ihn gerichteten Fragen im Wesentlichen der vom nationalen Gericht vorgenommenen Einstufung der in diesem Fall in Rede stehenden Steuer als indirekte Steuer gefolgt ist [5].

27. Dies vorausgeschickt, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen [6].

28. Daher ist zu prüfen, ob die ungarischen Rechtsvorschriften über die Steuer auf die entgeltliche Übertragung von Grundeigentum und insbesondere § 2 in Verbindung mit § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII — wie die Kommission geltend macht — eine Beschränkung der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit, die in den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie den Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens verankert sind, darstellen.

29. Vorab ist zur Rüge, die Republik Ungarn habe gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG verstoßen, festzustellen, dass Art. 18 EG, in dem das Recht eines jeden Bürgers der Europäischen Union, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, in allgemeiner Form niedergelegt ist, hinsichtlich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer in Art. 39 EG und hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit in Art. 43 EG eine besondere Ausprägung erfahren hat. Es ist daher zuerst zu prüfen, ob die fragliche Steuerregelung im Widerspruch zu den Art. 39 EG und 43 EG steht, bevor

4 — Zu dieser allgemein anerkannten Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 14. März 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Nrn. 54 und 55).

5 — Urteil vom 26. Oktober 2006, Europäische Gemeinschaft (C-199/05, Slg. 2006, I-10485, Randnr. 17).

6 — Vgl. z. B. Urteile vom 17. Januar 2008, Kommission/Deutschland (C-152/05, Slg. 2008, I-39, Randnr. 16), vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29), vom 26. Oktober 2006, Kommission/Portugal (C-345/05, Slg. 2006, I-10633, Randnr. 10), und vom 18. Januar 2007, Kommission/Schweden (C-104/06, Slg. 2007, I-671, Randnr. 12).

man sich dann einer Prüfung der Regelung im Licht des Art. 18 EG zuwendet [7].

30. Zunächst ist daran zu erinnern, dass jeder Angehörige eines Mitgliedstaats, der von dem Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit oder von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch macht oder gemacht hat und in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnstaat eine Berufstätigkeit ausübt oder ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit in den Anwendungsbereich von Art. 39 EG bzw. Art. 43 EG fällt [8].

31. Weiterhin ist festzustellen, dass sämtliche Bestimmungen des Vertrags über die Freizügigkeit den Unionsbürgern die Ausübung beruflicher Tätigkeiten aller Art im gesamten Gebiet der Union erleichtern sollen und Maßnahmen entgegenstehen, die die Unionsbürger benachteiligen könnten, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen [9].

32. Somit sollen die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und über die Niederlassungsfreiheit insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern [10].

33. Im vorliegenden Fall beanstandet die Kommission die fragliche Steuerregelung, insbesondere § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII, da für die Entscheidung, ob ein Erwerber von Wohneigentum in Ungarn für die Bestimmung der Bemessengungsgrundlage der Steuer auf die entgeltliche Übertragung von Eigentum den Verkehrswert eines anderen innerhalb eines Jahres vor oder nach diesem Erwerb verkauften Wohneigentums abziehen könne, danach unterschieden werde, ob das betreffende Wohneigentum, das er vorher besessen und verkauft habe, in Ungarn belegen sei. Nach Ansicht der Kommission führt die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Steuerpflichtigen — seien es ausländische oder ungarische Staatsangehörige —, die in Ungarn belegenes Wohneigentum verkaufen, und Steuerpflichtigen, die außerhalb Ungarns belegenes Wohneigentum verkaufen, im Ergebnis dazu, dass die fragliche Steuerregelung diskriminierend sei und die betroffenen Steuerpflichtigen davon abhalten könne, ihr Recht auf Freizügigkeit und freie Niederlassung auszuüben.

34. Dazu ist zu sagen, dass aus dem Vorbringen der Kommission, die bei einer Vertragsverletzungsklage die gerügte Verletzung des Gemeinschafts-/Unionsrechts nachzuweisen

7 — Siehe hierzu Urteile Kommission/Portugal (oben in Fn. 6 angeführt, Randnrn. 13 und 14) und Kommission/Deutschland (oben in Fn. 6 angeführt, Randnrn. 18 und 19).

8 — Vgl. Urteile Kommission/Deutschland (oben in Fn. 6 angeführt, Randnr. 20), vom 21. Februar 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Slg. 2006, I-1711, Randnr. 31), vom 7. September 2006, N (C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 28), und vom 18. Juli 2007, Hartmann (C-212/05, Slg. 2007, I-6303, Randnr. 17).

9 — Vgl. Urteile Kommission/Schweden (oben in Fn. 6 angeführt, Randnr. 17), vom 15. Dezember 1995, Bosman (C-415/93, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 94), vom 2. Oktober 2003, van Lent (C-232/01, Slg. 2003, I-11525, Randnr. 15), und vom 29. April 2004, Weigel (C-387/01, Slg. 2004, I-4981, Randnr. 52).

10 — Vgl. z. B. Urteile vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 33), und Kommission/Schweden (oben in Fn. 6 angeführt, Randnr. 19).

hat [11], nicht eindeutig hervorgeht, ob sie die gerügte in der ungarischen Steuerregelung getroffene Unterscheidung als eine Diskriminierung aufgrund des Wohnorts einstuft. So hat die Kommission einerseits geltend gemacht, dass die fragliche Regelung insbesondere Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnten, davon abhalte, sich — etwa zur Aufnahme einer Berufstätigkeit — in Ungarn niederzulassen. Andererseits hat sie ausdrücklich die Bezugnahme der ungarischen Regierung auf die durch das Urteil *Schumacker* begründete Rechtsprechung [12] zurückgewiesen und in diesem Zusammenhang erklärt, dass die in der fraglichen Steuerregelung getroffene Unterscheidung nicht auf dem Wohnort beruhe, da es hier um Steuerpflichtige gehe, die entweder in Ungarn wohnten oder demnächst dort wohnen würden.

35. Die Kommission scheint jedenfalls, folgt man ihrer Argumentationslinie, der Ansicht zu sein, dass sich die Diskriminierung allgemein aus der steuerlich ungünstigeren Behandlung eines Wohnungswechsels von einem anderen Mitgliedstaat nach Ungarn im Vergleich zu einem Wohnungswechsel innerhalb Ungarns ergebe. Sie vertritt im Wesentlichen die Auffassung, dass nach dem (steuerlichen) Gleichheitsgrundsatz der grenzübergreifende Sachverhalt steuerlich gleich behandelt werden sollte wie der innerstaatliche Sachverhalt, d. h., dass er einen Anspruch auf die Steuervergünstigung begründen sollte, um die es hier geht.

36. Wie beide Parteien des vorliegenden Verfahrens im Übrigen in diesem Zusammenhang eingeräumt haben, hängt die Frage, ob der Standpunkt der Kommission und damit die Vertragsverletzungsklage begründet ist, davon ab, ob die zuvor beschriebenen Situationen — die eines Steuerpflichtigen, der inländisches Grundeigentum verkauft, einerseits und die eines Steuerpflichtigen, der außerhalb Ungarns belegenes Grundeigentum verkauft, andererseits — im Hinblick auf die in Rede stehende Steuervergünstigung (die Möglichkeit, den Verkehrswert des verkauften Wohneigentums von der Bemessungsgrundlage für die Grundverkehrssteuer abzuziehen) objektiv vergleichbar sind.

37. Dies folgt nämlich daraus, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Diskriminierung nur darin bestehen kann, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird [13].

38. Demnach kann die Diskriminierung einer Gruppe Steuerpflichtiger gegenüber einer anderen Gruppe Steuerpflichtiger nur geltend gemacht werden, wenn beide Gruppen sich im Hinblick auf die betreffende

11 — Vgl. u. a. Urteile vom 29. April 2004, Kommission/Österreich (C-194/01, Slg. 2004, I-4579, Randnr. 34), und vom 22. September 1988, Kommission/Griechenland (272/86, Slg. 1988, 4875, Randnr. 17).

12 — Urteil Schumacker (oben in Fn. 2 angeführt, Randnr. 34).

13 — Vgl. in diesem Sinne z. B. Urteile vom 22. März 2007, Talotta, (C-383/05, Slg. 2007, I-2555, Randnr. 18), und vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink (C-182/06, Slg. 2007, I-6705, Randnr. 27).

Steuerregelung in einer vergleichbaren Situation befinden [14].

39. Im vorliegenden Fall muss daher Ungarn Steuerpflichtigen, die außerhalb Ungarns belegenes Wohneigentum verkaufen, nur dann die fragliche Steuervergünstigung gewähren, wenn ihre Situation im Rahmen der in Rede stehenden Grundverkehrssteuer als mit der Situation eines Steuerpflichtigen, der in Ungarn belegenes Grundeigentum verkauft, objektiv vergleichbar anzusehen ist [15].

40. Dazu ist festzustellen, dass sich die Kommission sowohl in ihren Schriftsätzen als auch in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der Wahl des richtigen Ansatzes für die Beantwortung der Frage der objektiven Vergleichbarkeit im vorliegenden Fall im Wesentlichen auf die Feststellung beschränkt hat, dass es keinen objektiven Unterschied zwischen einem Steuerpflichtigen, der ein erstes Wohneigentum in Ungarn erwerbe, und einem Steuerpflichtigen, der ein erstes Wohneigentum anderswo in der Union erwerbe, gebe.

41. Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen als solches kaum überzeugend ist, bin ich der Meinung, dass die Beurteilung der Kommission im vorliegenden Fall im Wesentlichen auf einer Annahme beruht, die den Umstand nicht hinreichend berücksichtigt, dass beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts und der Harmonisierung der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Gemeinschaft/Union im Bereich der direkten Steuern ein einziges „Steuergebiet“ ist oder die Steuerhoheit besitzt, was bedeuten würde, dass der Ort, an dem sich steuerpflichtige Personen oder steuerpflichtiges Grundeigentum innerhalb dieses Gebiets befinden, bzw. ein Ortswechsel dieser Personen in diesem Gebiet für ihre Steuerpflicht in Bezug auf die direkten Steuern unerheblich wäre.

42. Tatsächlich ist die Gemeinschaft/Union unter dem Aspekt der direkten Besteuerung als ein Mosaik von nebeneinander bestehenden nationalen Steuersystemen und Steuerzuständigkeiten anzusehen, in dem grundsätzlich jeder Mitgliedstaat nach dem steuerlichen Territorialitätsprinzip für in seinem Hoheitsgebiet durchgeführte Tätigkeiten die Organisation und Ausgestaltung seines Steuersystems festlegt und seine Steuerhoheit ausübt [16].

43. Obwohl die Steuerhoheit durch die Erfordernisse des Gemeinschafts-/Unionsrechts, insbesondere die Grundfreiheiten, begrenzt wird und die Aufteilung der nationalen Besteuerungsbefugnisse zu einem gewissen Grad durch Doppelbesteuerungsabkommen koordiniert ist, gilt nichtsdestotrotz, dass territoriale Aspekte, wie der Wohnort des

14 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Schempp (oben in Fn. 3 angeführt, Randnr. 29), und vom 8. November 2007, Amurta (C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Randnr. 33).

15 — Vgl. *e contrario* Urteil Schumacker (oben in Fn. 2 angeführt, Randnr. 34).

16 — Vgl. hierzu Urteile vom 12. Februar 2009, Block (C-67/08, Slg. 2009, I-883, Randnrn. 28 bis 30), vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 23). Zum steuerlichen Territorialitätsprinzip vgl. Urteile vom 13. März 2007, Test Claimants (C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 75), und vom 15. Mai 1997, Futura Participations (C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 22).

Steuerpflichtigen oder der Belegenheitsort einer unbeweglichen Sache, bei der Ausübung der Steuerhoheit durch die Mitgliedstaaten eine objektive Bedeutung haben können.

44. Das Problem besteht zugegebenermaßen darin, festzustellen, ob in einem konkreten Fall eine Steuerregelung auf ein solches Kriterium gestützt werden kann, oder mit anderen Worten, ob die Situationen von zwei Steuerpflichtigen trotz unterschiedlicher Wohn- oder Belegenheitsorte objektiv vergleichbar sind. Diese Frage ist jedenfalls unter Bezugnahme auf den Zweck und Inhalt der spezifischen nationalen Steuerregelung, die diese fragliche Unterscheidung trifft, zu beurteilen und zu entscheiden [17].

45. Diesbezüglich ist vorliegend darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der in Rede stehenden Steuer um eine Steuer auf die entgeltliche Übertragung von Grundeigentum handelt. In Bezug auf Grundeigentum ist es nicht unüblich und entspricht tatsächlich, wie von der ungarischen Regierung geltend gemacht, dem steuerlichen Territorialitätsprinzip, dass bei einer solchen Steuer auf den Ort der Belegenheit des Grundeigentums als Anknüpfungspunkt abgestellt wird. Dieses Kriterium steht daher als solches mit der in Rede stehenden Art von Steuern objektiv in Einklang.

46. Sodann ist festzustellen, dass Ungarn durch den Erlass des in Rede stehenden § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII von seiner Besteuerungsbefugnis für Eigentumsübertragungen derart Gebrauch gemacht hat, dass, vorbehaltlich der in der genannten Vorschrift festgelegten Voraussetzungen, der zweite Erwerb von Wohneigentum nur auf der Grundlage des Differenzbetrags zwischen dem Verkehrswert des erworbenen Eigentums und dem Verkehrswert des verkauften Eigentums besteuert wird. Es ist unstreitig, dass es sich dabei um eine zulässige Entscheidung im Rahmen der Steuerhoheit Ungarns handelt. Ebenso wäre Ungarn berechtigt, entweder überhaupt keine Steuer auf die Übertragung von Wohneigentum zu erheben oder aber umgekehrt bei jedem Erwerb von Wohneigentum als Bemessungsgrundlage den Verkehrswert des erworbenen Eigentums ohne Abzug anzusetzen.

47. Auch wenn der nach diesem Verfahren gewährte Abzug — wie die Kommission nachgewiesen hat — nicht notwendigerweise der beim Erstkauf von Wohneigentum erhobenen Steuer entsprechen mag, so war der betroffene Steuerpflichtige dennoch gemäß der fraglichen Steuerregelung bereits für dieses erste Eigentum zur Entrichtung der ungarischen Grundverkehrssteuer verpflichtet.

17 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Amurta (oben in Fn. 14 angeführt, Randnr. 33), vom 14. September 1999, Frans Gschwind (C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 26); vgl. auch Urteil vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, Slg. 2008, I-9895, Randnr. 26). Daraus folgt, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu diesem Aspekt der direkten Besteuerung, wie etwa das Urteil Schumacker (oben in Fn. 2 angeführt), auf das sich die ungarische Regierung beruft, oder das Urteil vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477), auf das sich die Kommissionn stützt, im Licht der Umstände des jeweiligen Falles und insbesondere im Licht der spezifischen in Rede stehenden Steuer auszulegen ist und nicht ohne Weiteres auf die vorliegend in Rede stehende Steuerregelung übertragen werden kann.

48. Unter diesen Umständen von Ungarn zu verlangen, den Verkehrswert von in einem anderen Mitgliedstaat erworbenem und verkauftem Wohneigentum und somit eine Übertragung von Grundeigentum zu berücksichtigen, die Ungarn keine Grundverkehrssteuer eingebracht hat, würde daher einen schwerwiegenden Eingriff in die Höhe und den Umfang der von Ungarn für die Übertragung von Wohneigentum rechtmäßig [18] festgelegten Steuer bedeuten.

49. Meiner Ansicht nach hat die ungarische Regierung daher zu Recht geltend gemacht, dass sich in Bezug auf den Inhalt und Zweck der fraglichen Steuerregelung die Situation eines Steuerpflichtigen, der in Ungarn belegenes Wohneigentum erworben und verkauft hat, objektiv von der Situation eines Steuerpflichtigen unterscheidet, der Wohneigentum in einem anderen Mitgliedstaat erworben und verkauft hat, da im ersten Fall der Eigentumserwerb der Grundverkehrssteuer in Ungarn unterlag, wohingegen im zweiten Fall die betreffende Eigentumsübertragung gemäß dem steuerlichen Territorialitätsprinzip der Besteuerung durch Ungarn entzogen war.

50. Mit anderen Worten, unter dem Blickwinkel der Steuerhoheit Ungarns, die aufgrund des steuerlichen Territorialitätsprinzips hinsichtlich der Verkehrssteuer auf in seinem Hoheitsgebiet durchgeführte Tätigkeiten beschränkt ist, werden Steuerpflichtige im Fall eines rein innerstaatlichen Sachverhalts und Steuerpflichtige im Fall eines grenzübergreifenden Sachverhalts in dem Sinne gleichbehandelt, dass jeder, der zum ersten Mal in Ungarn belegenes Wohneigentum erwirbt, auf der Grundlage des vollen Verkehrswerts des betreffenden Wohneigentums besteuert wird, wohingegen jeder, der anschließend zum zweiten Mal ein in Ungarn belegenes Wohneigentum erwirbt, vorbehaltlich der weiteren in § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII festgelegten Voraussetzungen, Anspruch darauf hat, auf der Grundlage des Differenzbetrags zwischen dem Verkehrswert des erworbenen Wohneigentums und dem Verkehrswert des (ersten) verkauften Wohneigentums besteuert zu werden.

51. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass § 2 in Verbindung mit § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII — entgegen dem Vorbringen der Kommission — nicht diskriminierend ist, wenn er für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Grundverkehrssteuer die Berücksichtigung des Verkehrswerts eines verkauften Wohneigentums nur zulässt, sofern dieses Wohneigentum in Ungarn belegen ist.

52. Soweit die Kommission geltend macht, dass diese Steuerregelung trotzdem eine Beschränkung der Freizügigkeit darstellen könne, da sie Steuerpflichtige, die ihr Wohneigentum nach Ungarn verlagerten, von der in dieser Regelung vorgesehenen Vergünstigung ausschließe, ist anzumerken, dass der Gerichtshof festgestellt hat, dass der Vertrag einem Unionsbürger nicht garantiert, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Erwerbstätigen

18 — Vgl. oben, Nr. 46.

je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung haben [19].

53. In dieser Hinsicht unterscheidet sich die mögliche „abschreckende Wirkung“ der besonderen Steuerregelung des vorliegenden Falls auf Personen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen möchten, grundsätzlich nicht von der Wirkung, die jede direkte Steuer in einem bestimmten Mitgliedstaat oder ein vergleichsweise hoher Steuersatz, den ein Mitgliedstaat jedenfalls frei in Ausübung seiner Steuerhoheit festlegen kann, haben kann. Tatsächlich beruht eine solche abschreckende Wirkung unter Umständen wie im vorliegenden Fall in erster Linie auf den Unterschieden zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten und nicht auf der im Steuerrecht des betreffenden Mitgliedstaats begründeten ungünstigen steuerlichen Behandlung grenzübergreifender Sachverhalte, so dass eine derartige Wirkung als Folge des Umstands in Kauf genommen werden muss, dass unterschiedliche nationale Steuersysteme nebeneinander bestehen [20].

19 — Vgl. in diesem Sinne die Urteile Block (oben in Fn. 16 angeführt, Randnrn. 34 und 35), Schempp (oben in Fn. 3 angeführt, Randnr. 45) und vom 15. Juli 2004, Lindfors (C-365/02, Slg. 2004, I-7183, Randnr. 34).

20 — Vgl. in diesem Sinne auch die Urteile Block (oben in Fn. 16 angeführt, Randnr. 28), vom 14. November 2006, Kerckhaert und Morres (C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnr. 20), und Columbus Container Services (oben in Fn. 10 angeführt, Randnr. 43). So kann etwa im vorliegenden Fall — wenn man der Argumentationsweise der Kommission folgt — eine Person, die zum ersten Mal ein Wohneigentum in einem Mitgliedstaat erworben hat, der jeden Erwerb, einschließlich eines zweiten Erwerbs von Wohneigentum, voll und höher als in Ungarn besteuert, sogar dazu ermutigt werden, sich trotz der in Rede stehenden ungarischen Steuerregelung in Ungarn niederzulassen und ein zweites Mal dort Wohneigentum zu erwerben, anstatt innerhalb des Hoheitsgebiets des betreffenden Mitgliedstaats umzuziehen.

54. Daraus folgt erstens, ohne dass geprüft werden muss, ob die fragliche Steuerregelung auch durch die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems oder die Verhütung von steuerlichem Missbrauch gerechtfertigt ist, dass die Vorschriften des § 2 in Verbindung mit § 21 Abs. 5 des Gesetzes XCIII nicht gegen die Art. 39 EG und 43 EG verstoßen.

55. Zweitens gilt — soweit ein Verstoß gegen Art. 18 EG gerügt wird — das Gleiche aus denselben Gründen auch hinsichtlich der nicht wirtschaftlich tätigen Personen.

56. Drittens ist die Rüge der Kommission, dass die Republik Ungarn gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens verstoßen habe, die im Wesentlichen mit denen aus den Art. 39 EG und 43 EG identisch sind, ohne dass dieses Vorbringen gesondert begründet worden ist, aus denselben oben angeführten Gründen zurückzuweisen.

57. Im Licht der vorstehenden Erwägungen komme ich zum Ergebnis, dass die vorliegende Vertragsverletzungsklage abzuweisen ist.

V — Ergebnis

58. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, wie folgt zu entscheiden:

1. die Klage als unbegründet abzuweisen,

2. der Kommission die Kosten aufzuerlegen.