URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

18. Januar 2007 *

In der Rechtssache C-104/06

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 22. Februar 2006,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch L. Ström van Lier und R. Lyal als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Königreich Schweden, vertreten durch A. Kruse als Bevollmächtigten,

Beklagter,

* Verfahrenssprache: Schwedisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Juhász sowie der Richter G. Arestis (Berichterstatter) und J. Malenovský,

Generalanwalt: Y. Bot,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 In ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass das Königreich Schweden dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG und 56 Abs. 1 EG sowie den Art. 28, 31 und 40 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass es steuerrechtliche Regelungen erlassen und beibehalten hat, wonach die Stundung der Steuer auf den vom Eigentümer aus der Veräußerung von selbstgenutztem Wohnungseigentum erzielten Gewinn von der Voraussetzung abhängt, dass sowohl das veräußerte als auch das neue Wohnungseigentum in Schweden belegen ist.

Rechtlicher Rahmen

EWR-Abkommen

2 Art. 28 des EWR-Abkommens bestimmt:

„(1) Zwischen den EG-Mitgliedstaaten [den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft] und den EFTA-Staaten [den Staaten der Europäischen Freihandelsassoziation] wird die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt.

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

(3) Sie gibt — vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen — den Arbeitnehmern das Recht,

a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;

b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten frei zu bewegen;

c) sich im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates zu verbleiben.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung im öffentlichen Dienst.

(5) Die besonderen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer sind in Anhang V enthalten."

3 Art. 31 des EWR-Abkommens lautet:

„(1) Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels 4 umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 34 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

(2) Die besonderen Bestimmungen über das Niederlassungsrecht sind in den Anhängen VIII bis XI enthalten."

Nationales Recht

4 Kapitel 47 („Steuerstundung") des Einkommensteuergesetzes (1999:1229) (inkomstskattelagen [1999:1229], im Folgenden: IL) enthält Bestimmungen über die Steuerstundung bei der Veräußerung eines privaten Wohngebäudes oder eines Wohnrechts an einem privaten genossenschaftlichen Gebäude sowie über die Behandlung einer solchen Stundung im Fall einer späteren Veräußerung.

5 Art. 2 des Kapitels 47 IL bestimmt in Bezug auf die Voraussetzung für die Steuerstundung:

„Einem Steuerpflichtigen wird eine Steuerstundung gewährt, wenn er

1. einen bei der Veräußerung des ursprünglichen Wohnungseigentums erzielten Gewinn anmeldet,

2. Ersatz für das Wohnungseigentum erworben hat oder erwerben will und

3. dieses Ersatzwohnungseigentum bewohnt oder bewohnen will."

6 Gemäß Art. 3 Abs. 1 des Kapitels 47 IL ist unter dem ursprünglichen Wohnungseigentum das in Schweden belegene private Wohnungseigentum zu verstehen, das bei der Veräußerung der ständige Wohnsitz des Steuerpflichtigen war.

7 Art. 5 des Kapitels 47 IL in der durch das Gesetz 2003:1206 (lagen om ändring i inkomstskattelagen [1999:1229]) geänderten Fassung, gehört zu dem das Ersatzwohnungseigentum betreffenden Teil dieses Kapitels und bestimmt:

„Unter Ersatzwohungseigentum ist ein in Schweden belegener Vermögenswert zu versehen, bei dem es sich zur Zeit seines Erwerbs um Folgendes handeln kann:

1. ein eine Wohneinheit bildendes Haus mit Grundstück,

2. ein Haus auf fremdem Grundstück,

3. ein Ein- oder Zweifamilienhaus mit Grundstück auf einer landwirtschaftlichen Einheit,

4. ein Grundstück, auf dem ein Haus im Sinne von Nr. 1 oder Nr. 3 gebaut wird, oder

5. eine Wohnung einer privaten Wohnbaugesellschaft."

Vorverfahren

8 Da nach Ansicht der Kommission die Bestimmungen des Kapitels 47 IL, insbesondere dessen Art. 2 bis 5, wonach die Stundung der Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung eines privaten Wohngebäudes oder eines Wohnrechts in einem privaten genossenschaftlichen Wohngebäude von der Voraussetzung abhängt, dass das neu erworbene Wohnungseigentum, das so genannte „Ersatzwohnungseigentum", in Schweden belegen ist, gegen die Verpflichtungen des Königreichs Schweden aus den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG und 56 Abs. 1 EG sowie aus den Art. 28, 31 und 40 des EWR-Abkommens verstoßen, gab sie diesem Mitgliedstaat mit Mahnschreiben vom 1. April 2004 Gelegenheit, sich hierzu zu äußern.

9 Die schwedischen Behörden räumten im Wesentlichen ein, dass das System der Steuerstundung, wie es sich u. a. aus der Anwendung der Art. 2 bis 5 des Kapitels 47 IL ergibt, ein Hindernis für die Freizügigkeit und den freien Kapitalverkehr darstellt. Sie sind jedoch der Ansicht, dass die fraglichen Bestimmungen durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, nämlich die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems sicherzustellen, gerechtfertigt seien.

10 Die Kommission hielt das Vorbringen der schwedischen Behörden nicht für überzeugend und gab deshalb am 5. Juli 2005 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, in der sie zum einen ihre Rüge wiederholte, dass die streitigen Bestimmungen des Kapitels 47 IL gegen die Freizügigkeit und die Kapitalverkehrsfreiheit verstießen, und zum anderen das Königreich Schweden aufforderte, die Maßnahmen zu treffen, die erforderlich sind, um dieser Stellungnahme binnen zwei Monaten nach ihrer Bekanntgabe nachzukommen.

11 Da die schwedischen Behörden in ihrer Antwort auf die mit Gründen versehene Stellungnahme im Wesentlichen an ihrem Standpunkt festhielten, dass die fraglichen Bestimmungen des Kapitels 47 IL durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems sicherzustellen, gerechtfertigt seien, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

Zur Klage

12 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. Urteile vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 21, und vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29).

13 Zu prüfen ist, ob — wie die Kommission geltend macht — die Bestimmungen des Kapitels 47 IL, insbesondere dessen Art. 2 bis 5, die Freizügigkeit und den freien Kapitalverkehr, wie sie in den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG und 56 Abs. 1 EG sowie den Art. 28, 31 und 40 des EWR-Abkommens niedergelegt sind, beschränken.

Zur Freizügigkeit

14 Im Rahmen dieser Rüge macht die Kommission erstens geltend, dass das Königreich Schweden gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG verstoßen habe.

15 Art. 18 EG, in dem das Recht eines jeden Unionsbürgers, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, in allgemeiner Form niedergelegt ist, hat in Art. 43 EG hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit und in Art. 39 EG hinsichtlich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer eine besondere Ausprägung erfahren (Urteil vom 26. Oktober 2006, Kommission/Portugal, C-345/05, Slg. 2006, I-10633, Randnr. 13).

16 Zum einen ist daher zu prüfen, ob die Art. 39 EG und 43 EG einer nationalen Regelung, wie sie sich aus den streitigen Bestimmungen des Kapitels 47 IL ergibt, entgegenstehen.

17 Sämtliche Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit sollen den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung beruflicher Tätigkeiten aller Art im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wollen (vgl. Urteil vom 15. September 2005, Kommission/Dänemark, C-464/02, Slg. 2005, I-7929, Randnr. 34 und die dort zitierte Rechtsprechung).

18 Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, seinen Herkunftsstaat zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher Beeinträchtigungen dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (Urteil vom 13. November 2003, Schilling und Fleck-Schilling, C-209/01, Slg. 2003, I-13389, Randnr. 25, sowie Urteil Kommission/Dänemark, Randnr. 35).

19 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, auch wenn sie nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, es doch auch verbieten, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert (Urteil vom 12. Dezember 2002, De Groot, C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 79).

20 Gleiches gilt für die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit. Denn nach dieser Rechtsprechung sollen diese Bestimmungen nach ihrem Wortlaut zwar insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern, verbieten

es aber auch, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (Urteile vom 11. März 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 42, und vom 23. Februar 2006, Keller Holding, C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 30).

21 Zwar verbieten im vorliegenden Fall die streitigen Bestimmungen des Kapitels 47 IL einem in Schweden Einkommensteuerpflichtigen nicht, eine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben oder, ganz allgemein, sein Niederlassungsrecht auszuüben, sie beschränken aber doch die Ausübung dieser Rechte, da sie auf Steuerpflichtige, die ihre Immobilien verkaufen möchten, um sich in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Schweden niederzulassen, zumindest abschreckend wirken.

22 Offenkundig erfahren nämlich Steuerpflichtige, die sich dazu entschließen, die zu Wohnzwecken genutzte Immobilie, die sie in Schweden besitzen, zu verkaufen, um in Ausübung ihrer Rechte aus den Art. 39 EG und 43 EG ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen und dort eine neue Immobilie zu Wohnzwecken zu erwerben, eine steuerliche Behandlung, die sie im Vergleich zu der steuerlichen Behandlung von Personen, die ihren Wohnsitz in Schweden beibehalten, benachteiligt.

23 Diese Ungleichbehandlung bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, die Auswirkungen auf das Vermögen eines Steuerpflichtigen haben kann, der seinen Wohnsitz ins Ausland verlegen möchte, ist deshalb geeignet, ihn hiervon abzuhalten.

24 Daraus folgt, dass die Bestimmungen des Kapitels 47 IL und insbesondere dessen Art. 2 bis 5 die Freizügigkeit der Arbeitnehmer sowie die Niederlassungsfreiheit, wie sie durch die Art. 39 EG und 43 EG gewährleistet werden, dadurch behindern könnten, dass sie die Stundung der Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung

privaten Wohnungseigentums oder einer privaten Genossenschaftswohnung von der Voraussetzung abhängig machen, dass das neue Wohnungseigentum in Schweden belegen ist.

25 Nach gefestigter Rechtsprechung können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, jedoch zugelassen werden, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Zieles erforderlich ist (Urteil De Lasteyrie du Saillant, Randnr. 49, und Urteil vom 7. September 2006, N, C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 40).

26 Zudem hat der Gerichtshof zwar anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu wahren, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann, doch kann ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument nur dann Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht (vgl. in diesem Sinne Urteil Keller Holding, Randnr. 40 und die dort zitierte Rechtsprechung).

27 In der vorliegenden Rechtssache trägt das Königreich Schweden nicht nur kein konkretes Argument dafür vor, dass die streitigen Bestimmungen des IL zur Sicherstellung der Kohärenz des Steuersystems auf dem Gebiet des Aufschubs der Gewinnbesteuerung erforderlich sind, sondern räumt in seiner Klagebeantwortung zudem auch die ihm vorgeworfene Vertragsverletzung ein. Das Königreich Schweden macht dazu geltend, dass es, um seinen aus dem Gemeinschaftsrecht folgenden Verpflichtungen nachzukommen, eine Reform der komplexen Regelungen betreffend die Steuerstundung prüfen lasse.

28 Nach ständiger Rechtsprechung ist das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die

ihm in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde; später eingetretene Änderungen können vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden (vgl. u. a. Urteile vom 16. Oktober 2003, Kommission/Irland, C-388/02, Slg. 2003, I-12173, Randnr. 6).

29 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die streitigen Bestimmungen des Kapitels 47 IL gegen die Art. 39 EG und 43 EG verstoßen.

30 Zum anderen gilt hinsichtlich nicht wirtschaftlich tätiger Personen aus denselben Gründen Gleiches auch für die auf Art. 18 EG gestützte Rüge.

31 Die Kommission macht zweitens geltend, dass das Königreich Schweden gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens verstoßen habe, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit betreffen.

32 Die Regelungen der Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens, die Beschränkungen der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit verbieten, sind im Wesentlichen mit denen der Art. 39 EG und 43 EG identisch.

33 Daher ist angesichts der in Randnr. 29 dieses Urteils gezogenen Schlussfolgerung festzustellen, dass die streitigen Bestimmungen des Kapitels 47 IL ebenfalls gegen die Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens verstoßen.

34 Unter diesen Umständen ist die Klage der Kommission begründet, soweit sie die Rüge des Verstoßes gegen die Bestimmungen des EWR-Abkommens über die Freizügigkeit betrifft.

35 Daher ist festzustellen, dass das Königreich Schweden dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie aus den Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass es Steuervorschriften wie die des Kapitels 47 IL erlassen und beibehalten hat, wonach die Stundung der Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung eines privaten Wohngebäudes oder eines Wohnrechts an einem privaten genossenschaftlichen Gebäude von der Voraussetzung abhängt, dass das neu erworbene Wohnungseigentum ebenfalls in Schweden belegen ist.

Zum freien Kapitalverkehr

36 Die Kommission beantragt außerdem, festzustellen, dass das Königreich Schweden gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 Abs. 1 EG und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat.

37 Da die Bestimmungen des EG-Vertrags und des EWR-Abkommens über die Freizügigkeit der streitigen Regelung entgegenstehen, braucht diese nicht gesondert anhand des Art. 56 Abs. 1 EG und des Art. 40 des EWR-Abkommens geprüft zu werden, die beide den freien Kapitalverkehr zum Gegenstand haben (Urteil Kommission/Portugal, Randnr. 45).

Kosten

38 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Königreich Schweden mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Das Königreich Schweden hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 18 EG, 39 EG, 43 EG und 56 Abs. 1 EG sowie den Art. 28, 31 und 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum verstoßen, dass es Steuervorschriften wie die des Kapitels 47 des Einkommensteuergesetzes (1999:1229) (inkomstskattelagen [1999:1229]) erlassen und beibehalten hat, wonach die Stundung der Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung eines privaten Wohngebäudes oder eines Wohnrechts an einem privaten genossenschaftlichen Wohngebäude von der Voraussetzung abhängt, dass das neu erworbene Wohnungseigentum ebenfalls in Schweden belegen ist.**

2. **Das Königreich Schweden trägt die Kosten.**

Unterschriften