

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

1. Juli 2004<sup>\*</sup>

In der Rechtssache C-169/03

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Regeringsrätt (Schweden)  
in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

**Florian W. Wallentin**

gegen

**Riksskatteverket**

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 39 EG  
erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann (Berichterstatter) sowie der  
Richter A. La Pergola und S. von Bahr, der Richterin R. Silva de Lapuerta und des  
Richters K. Lenaerts,

Generalanwalt: P. Léger,

Kanzler: R. Grass,

<sup>\*</sup> Verfahrenssprache: Schwedisch.

aufgrund der schriftlichen Erklärungen

- von Herrn Wallentin, der sich selbst vertritt,
- des Riksskatteverket, vertreten durch T. Wallén als Bevollmächtigten,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und C. Mercier als Bevollmächtigte,
- der finnischen Regierung, vertreten durch A. Guimaraes-Purokoski als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und K. Simonsson als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

aufgrund der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 11. März 2004

folgendes

## Urteil

- 1 Mit Beschluss vom 10. April 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 14. April 2003, hat der Regeringsrätt in Bezug auf die Frage, ob die schwedischen Vorschriften über die Erhebung einer besonderen Einkommensteuer für im Ausland ansässige Personen in bestimmten Fällen gegen den Vertrag verstoßen können, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung von Artikel 39 EG zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Wallentin und dem Riksskatteverket (Zentralamt für Steuern und Finanzen).

### **Rechtlicher Rahmen, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 3 Der deutsche Staatsbürger F. W. Wallentin wohnte im entscheidungserheblichen Zeitraum in Deutschland, wo er studierte. Seine Eltern zahlten ihm eine monatliche Unterstützung von 650 DM, und vom deutschen Staat erhielt er ein Stipendium von monatlich 350 DM für Wohnung und laufende Kosten. Diese Beträge stellten nach deutschem Steuerrecht ihrem Wesen nach kein steuerpflichtiges Einkommen dar.
- 4 Vom 3. bis 25. Juli 1996 war Herr Wallentin gegen Entgelt als Praktikant bei der Kirche von Schweden beschäftigt. Hierzu hielt er sich vom 1. Juli bis 20. August 1996 in Schweden auf. Die Kirche zahlte ihm ein Praktikantengehalt in Höhe von 8 724 SEK.
- 5 Herr Wallentin beantragte bei den schwedischen Finanzbehörden für diesen Betrag eine Befreiung von der Einkommensteuer. Dieser Antrag wurde von den Finanzbehörden mit dem Hinweis abgelehnt, dass gemäß dem Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (Gesetz über die besondere Einkommensteuer für im Ausland ansässige Personen, im Folgenden: SINK), das den Fall der beschränkten Einkommensteuerpflicht regelt, auf den streitigen Betrag Einkommensteuer in Höhe von 25 % zu erheben sei.
- 6 Das SINK ist auf im Ausland ansässige Personen anwendbar, die während kurzer Aufenthalte in Schweden von höchstens sechs Monaten jährlich dort Einkünfte erzielen. Dabei handelt es sich um eine Quellensteuer; ein Abzugsrecht aufgrund der

persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen besteht nicht. Dagegen ist der Satz der besonderen Einkommensteuer niedriger als derjenige der normalen Einkommensteuer, die progressiv ist und gemäß den Ausführungen des vorlegenden Gerichts bei etwa 30 % liegt.

- 7 Personen, die länger als sechs Monate jährlich in Schweden ansässig sind und der normalen Steuerpflicht unterliegen (unbeschränkt Steuerpflichtige), haben Anspruch auf einen Grundfreibetrag, der sich für das fragliche Steuerjahr auf 8 600 SEK belief. In vollem Umfang steht dieser Grundfreibetrag nur den Steuerpflichtigen zu, die ein ganzes Steuerjahr lang in Schweden ansässig waren. Personen, die weniger als ein Jahr, aber mehr als sechs Monate in Schweden gewohnt haben, sind zum anteiligen Abzug entsprechend der Anzahl der Monate ihres Aufenthalts berechtigt.
- 8 Nach Ansicht von Herrn Wallentin stellt es eine nach Artikel 39 EG verbotene Diskriminierung dar, dass der Grundfreibetrag nur den unbeschränkt Steuerpflichtigen, nicht aber den beschränkt Steuerpflichtigen zusteht.
- 9 Der in der ersten Instanz angerufene Länsrätt i Norbottens län (Schweden) gab der Klage von Herrn Wallentin statt. Diese Entscheidung wurde auf Rechtsmittel der Finanzbehörden vom Kammerrätt i Sundsvall (Schweden) aufgehoben; dagegen legte Herr Wallentin Rechtsmittel beim Regeringsrätt ein. Da dieser Zweifel hat, ob die streitige Regelung gegen Artikel 39 EG verstößt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Artikel 39 EG dahin auszulegen, dass er den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach natürliche Personen, die steuerlich als nicht im Inland wohnend angesehen werden, die dort aber Einkünfte aus Arbeit beziehen (beschränkte Steuerpflicht), einer Quellensteuer unterliegen, die keinen Grundfreibetrag oder andere durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bedingte Abzüge vorsieht, während im Inland ansässige Personen bei der normalen

Veranlagung zur Einkommensteuer bezüglich sämtlicher in diesem Mitgliedstaat und im Ausland erzielten Einkünfte (unbeschränkte Steuerpflicht) Anspruch auf einen solchen Freibetrag haben oder zu solchen Abzügen berechtigt sind, wenn dem Ausschluss des Rechts der Erstgenannten auf den Grundfreibetrag u. a. durch einen Steuersatz Rechnung getragen wird, der niedriger ist als der für die im Inland ansässigen Steuerpflichtigen?

### Zur ersten Vorlagefrage

#### *Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen*

- 10 Der Riksskatteverket sowie die französische und die finnische Regierung machen geltend, dass die Unterscheidung zwischen unbeschränkt und beschränkt Einkommensteuerpflichtigen sachgerecht sei, weil die Lage dieser Steuerpflichtigen weder hinsichtlich ihrer Einkunftsquelle noch hinsichtlich ihrer persönlichen Steuerkraft oder ihrer persönlichen Verhältnisse sowie ihres Familienstands vergleichbar sei; sie berufen sich dabei auf die Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225), vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493) und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (Gerritse, Slg. 2003, I-5933). Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes könne die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergebe, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liege; dieser Ort sei in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person. Die Nichtgewährung des fraglichen Freibetrags sei daher nicht diskriminierend.
- 11 Der Riksskatteverket ist der Auffassung, dass Herr Wallentin sich nicht darauf berufen könne, dass seine Lage mit der einer in Schweden ansässigen Person vergleichbar sei. Seine Situation sei eher mit der einer Person vergleichbar, die

während eines Teils des Jahres in Schweden gewohnt und gearbeitet habe und die daher den Grundfreibetrag anteilig in Anspruch nehmen könne. Der fragliche Freibetrag könne Herrn Wallentin also anteilig für die zwei Monate, in denen er sich in Schweden aufgehalten habe, nicht aber in voller Höhe gewährt werden.

- 12 Die finnische Regierung weist darauf hin, dass die Kohärenz der Steuerregelung gewahrt bleiben müsse. Dieser Kohärenz liefe es zuwider, wenn einem Steuerpflichtigen, der im Rahmen eines Quellensteuersystems zu einem festen Steuersatz besteuert werde, ein für eine progressive Besteuerung geltender Freibetrag gewährt würde. Der Steuerpflichtige, der im Ausland wohne und eine in Schweden als Quellensteuer erhobene Einkommensteuer entrichten müsse, hätte sonst einen ungerechtfertigten Vorteil.
- 13 Herr Wallentin und die Kommission sind jedoch der Ansicht, dass die streitige Regelung eine nach Artikel 39 EG verbotene Diskriminierung darstelle und der Grundfreibetrag im vorliegenden Fall in voller Höhe gewährt werden müsse.
- 14 Die Kommission verweist insbesondere auf Randnummer 36 des Urteils Schumacker, wo der Gerichtshof entschieden habe, dass die in Randnummer 10 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Grundsätze nicht auf den Fall anwendbar seien, dass der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzmitgliedstaat keine nennenswerten Einkünfte habe und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit beziehe, die er im Beschäftigungsstaat ausübe, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage sei, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergäben. Dieselbe Überlegung treffe auch auf den vorliegenden Fall zu.

*Antwort des Gerichtshofes*

- 15 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat in der Regel

nicht in einer vergleichbaren Situation, denn das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergibt, kann am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person (Urteile Schumacker, Randnrn. 31 und 32, vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-319/97, Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 22, und vom 16. Mai 2000 in der Rechtssache C-87/99, Zurstrassen, Slg. 2000, I-3337, Randnr. 21).

16 Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend (Urteile Schumacker, Randnr. 34, Gschwind, Randnr. 23, und Gerritse, Randnr. 44).

17 Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass etwas anderes gilt, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergeben (vgl. Urteile Schumacker, Randnr. 36, und vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00, de Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 89). Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erzielt, besteht die Diskriminierung darin, dass seine persönlichen Verhältnisse und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden (Urteil Schumacker, Randnr. 38), unabhängig davon, dass für die besondere Einkommensteuer andere Steuersätze gelten als für die normale Einkommensteuer.

- 18 Eben dies ist im Ausgangsverfahren, das dadurch gekennzeichnet ist, dass Herr Wallentin im entscheidungserheblichen Zeitraum in seinem Wohnsitzstaat keine steuerpflichtigen Einkünfte hatte, der Fall, da die monatlichen Unterhaltszahlungen seiner Eltern und das Stipendium, das er vom deutschen Staat erhielt, nach dem Steuerrecht dieses Staates kein steuerpflichtiges Einkommen darstellten.
- 19 In Bezug auf die Frage, ob der fragliche Grundfreibetrag eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen widerspiegelt, hat der Gerichtshof entschieden, dass der Grundfreibetrag nach deutschem Recht einer sozialen Zielsetzung dient, da er die Möglichkeit bietet, dem Steuerpflichtigen ein von der Einkommensbesteuerung freies Existenzminimum zu sichern (Urteil Gerritse, Randnr. 48). Aus den Akten ergibt sich kein Grund für eine andere Beurteilung des Grundfreibetrags nach schwedischem Steuerrecht.
- 20 Folglich stellt es eine nach Artikel 39 EG verbotene Diskriminierung dar, dass dieser Freibetrag den beschränkt Steuerpflichtigen, die in ihrem Wohnsitzstaat keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielen, nicht gewährt wird.
- 21 Das Vorbringen, dass die Steuerkohärenz in Frage gestellt würde, wenn einem Gebietsfremden der Steuerfreibetrag gewährt würde, da im schwedischen Steuerrecht ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe zwischen der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse sowie des Familienstands und dem Recht, das Welteinkommen der Gebietsansässigen vollständig und progressiv zu besteuern, greift nicht durch. In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens kann der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Betroffenen nicht berücksichtigen, da eine steuerliche Belastung dort nicht besteht. In einem solchen Fall verlangt der Gemeinschaftsgrundsatz der Gleichbehandlung, dass die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des gebietsfremden Ausländers im Beschäftigungsstaat in derselben Weise berücksichtigt werden wie bei gebietsansässigen Inländern und dass ihm dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden (vgl. Urteil Schumacker, Randnr. 41).

- 22 Die Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden, um die es im Ausgangsverfahren geht, ist somit nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung zu gewährleisten (vgl. zu einer ähnlichen Situation Urteil Schumacker, Randnr. 42).
- 23 Außerdem würde es Herrn Wallentin keinen ungerechtfertigten Vorteil verschaffen, wenn ihm im vorliegenden Fall derselbe Steuerfreibetrag wie den Personen gewährt würde, die das ganze Steuerjahr über in Schweden ansässig sind, weil er in seinem Wohnsitzmitgliedstaat nicht über zu besteuernde Ressourcen verfügt, die ihm in diesem Staat das Recht auf die Gewährung eines ähnlichen Freibetrags verleihen könnten.
- 24 Auf die Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass Artikel 39 EG den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach natürliche Personen, die steuerlich als nicht im Inland wohnend angesehen werden, die dort aber Einkünfte aus Arbeit beziehen,
- einer Quellensteuer unterliegen, die keinen Grundfreibetrag oder andere durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bedingte Abzüge vorsieht,
  
  - während im Inland ansässige Personen bei der normalen Veranlagung zur Einkommensteuer bezüglich sämtlicher in diesem Mitgliedstaat und im Ausland erzielten Einkünfte Anspruch auf einen solchen Freibetrag haben oder zu solchen Abzügen berechtigt sind,

- wenn im Besteuerungsstaat gebietsfremde Personen in ihrem eigenen Wohnsitzstaat nur über Ressourcen verfügt haben, die ihrem Wesen nach nicht der Einkommensteuer unterliegen.

## Kosten

- 25 Die Auslagen der französischen und der finnischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer),

auf die ihm vom Regeringsrätt mit Beschluss vom 10. April 2003 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

**Artikel 39 EG steht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, wonach natürliche Personen, die steuerlich als nicht im Inland wohnend angesehen werden, die dort aber Einkünfte aus Arbeit beziehen,**

- einer Quellensteuer unterliegen, die keinen Grundfreibetrag oder andere durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bedingte Abzüge vorsieht,
  
- während im Inland ansässige Personen bei der normalen Veranlagung zur Einkommensteuer bezüglich sämtlicher in diesem Mitgliedstaat und im Ausland erzielten Einkünfte Anspruch auf einen solchen Freibetrag haben oder zu solchen Abzügen berechtigt sind,
  
- wenn im Besteuerungsstaat gebietsfremde Personen in ihrem eigenen Wohnsitzstaat nur über Ressourcen verfügen haben, die ihrem Wesen nach nicht der Einkommensteuer unterliegen.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. Juli 2004.

Der Kanzler

Der Präsident der Ersten Kammer

R. Grass

P. Jann