

Rechtssache C-150/04

Kommission der Europäischen Gemeinschaften

gegen

Königreich Dänemark

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freizügigkeit der Arbeitnehmer – Freier Dienstleistungsverkehr – Freier Kapitalverkehr – Niederlassungsfreiheit – Einkommensteuer – Altersvorsorge – Abschluss bei einem Rentenversicherungsträger mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat – Steuerrecht – Beschränkung der Abzugsfähigkeit oder Nichtberücksichtigung der im Rahmen eines Rentenplans gezahlten Beiträge beim steuerpflichtigen Einkommen – Zwingende Gründe des Allgemeininteresses – Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung – Kohärenz des Steuersystems – Symmetrie des Steuersystems – Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“

Schlussanträge der Generalanwältin C. Stix-Hackl vom 1. Juni 2006

Urteil des Gerichtshofs (Große Kammer) vom 30. Januar 2007

Leitsätze des Urteils

Freizügigkeit – Arbeitnehmer – Niederlassungsfreiheit – Freier Dienstleistungsverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht

(Art. 39 EG, 43 EG und 49 EG)

Ein Mitgliedstaat verstößt gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 39 EG, 43 EG und 49 EG, wenn er vorsieht, dass das Recht, im Rahmen eines Rentenplans gezahlte Beiträge vom steuerpflichtigen Einkommen abzuziehen, und das Recht, sie unberücksichtigt zu lassen, nur für Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen gewährt werden, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz im Inland geschlossen wurden, während für Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten geschlossen wurden, keine solche Steuererleichterung gewährt wird.

Da eine solche Regelung die Gewährung eines steuerlichen Vorteils für Beiträge, die an einen Rentenversicherungsträger mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt werden, generell verwehrt, kann sie durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, insoweit nicht gerechtfertigt werden, als der Faktor, durch den diese Kohärenz beeinträchtigt werden könnte, in einer Verlegung des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen zwischen dem Zeitpunkt der Zahlung der Beiträge zu einem Rentenplan und demjenigen der Zahlung der entsprechenden Leistungen liegt, wobei dieser Mitgliedstaat allein in diesem Fall die Befugnis verlieren kann, die den abgezogenen oder nicht berücksichtigten Beiträgen entsprechenden Leistungen zu besteuern.

Da die Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit der streitigen Regelung entgegenstehen, braucht diese nicht gesondert anhand des den freien Kapitalverkehr betreffenden Art. 56 EG geprüft zu werden.

(vgl. Randnrn. 64, 71-74, 76 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

30. Januar 2007(*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freizügigkeit der Arbeitnehmer – Freier Dienstleistungsverkehr – Freier Kapitalverkehr – Niederlassungsfreiheit – Einkommensteuer – Altersvorsorge – Abschluss bei einem Rentenversicherungsträger mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat – Steuerrecht – Beschränkung der Abzugsfähigkeit oder Nichtberücksichtigung der im Rahmen eines Rentenplans gezahlten Beiträge beim steuerpflichtigen Einkommen – Zwingende Gründe des Allgemeininteresses – Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle – Kohärenz des Steuersystems – Symmetrie des Steuersystems – Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung“

In der Rechtssache C-150/04

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 23. März 2004,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten zunächst durch S. Tams, dann durch R. Lyal und H. Støvlbæk als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Königreich Dänemark, vertreten durch J. Molde als Bevollmächtigten,

Beklagter,

unterstützt durch

Königreich Schweden, vertreten durch A. Kruse als Bevollmächtigten,

Streithelfer,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. K[?]ris (Berichterstatter) und E. Juhász sowie der Richterinnen R. Silva de Lapuerta und der Richter K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet und A. Ó Caoimh,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,

Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 31. Januar 2006,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 1. Juni 2006

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften die Feststellung, dass das Königreich Dänemark dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 39 EG, 43 EG, 49 EG und 56 EG verstoßen hat, dass es eine Regelung über Lebensversicherungen und Altersversorgung eingeführt und in Kraft gelassen hat, nach der das Recht, Beiträge abzuziehen, und das Recht, Beiträge unberücksichtigt zu lassen, nur für Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen gewährt werden, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in Dänemark geschlossen wurden, während für Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten geschlossen wurden, keine solche Steuererleichterung gewährt wird (im Folgenden: streitige Regelung).

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

2 Der Anwendungsbereich der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 geänderten Fassung (ABl. L 76, S. 1; im Folgenden: Richtlinie 77/799) erstreckt sich jetzt auch auf die indirekten Steuern.

3 Im ersten Erwägungsgrund der Richtlinie 77/799 heißt es:

„Die Praktiken der Steuerhinterziehung und Steuerflucht über die Grenzen der einzelnen Mitgliedstaaten hinaus führen zu Haushaltseinnahmeverlusten, verstoßen gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und können Verzerrungen des Kapitalverkehrs und der Wettbewerbsbedingungen bewirken. Sie beeinträchtigen mithin das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes.“

4 Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 sieht vor:

„Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten erteilen sich nach dieser Richtlinie gegenseitig alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können. ...“

5 Art. 8 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Diese Richtlinie verpflichtet nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Auskünften, wenn deren Durchführung oder deren Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden.

(2) Die Auskunftübermittlung kann verweigert werden, wenn sie zur Preisgabe eines Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen oder wenn die Verbreitung der betreffenden Auskunft gegen die öffentliche Ordnung verstoßen würde.

(3) Die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats kann die Auskunftübermittlung verweigern, wenn der interessierte Staat zur Übermittlung gleichartiger Auskünfte aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in der Lage wäre.“

6 Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrags (Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) (ABl. L 178, S. 5) bestimmt:

„Unbeschadet der nachstehenden Bestimmungen beseitigen die Mitgliedstaaten die Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten. Zur Erleichterung der Durchführung dieser Richtlinie wird der Kapitalverkehr entsprechend der Nomenklatur in Anhang I gegliedert.“

7 In Teil X des Anhangs I der Richtlinie 88/361 betreffend Transferzahlungen in Erfüllung von Versicherungsverträgen heißt es:

„A. Prämien und Leistungen aufgrund von Lebensversicherungsverträgen

...

2. Verträge zwischen ausländischen Lebensversicherungsgesellschaften und Gebietsansässigen.“

Nationales Recht

8 Die in dem u. a. die Besteuerung von Rentenplänen betreffenden Gesetz Nr. 816 (bekendtgørelse af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v.) vom 30. September 2003 (*Lovtidende* 2003 A, S. 5522; im Folgenden: Gesetz über die Besteuerung von Renten) kodifizierte dänische Regelung enthält Bestimmungen über die Besteuerung von Rentenplänen, darunter Lebensversicherungen (im Folgenden: Rentenpläne). Sie unterscheidet zwei Kategorien von Rentenplänen, die jeweils steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Die erste Kategorie von Rentenplänen fällt unter den Titel I dieses Gesetzes, und der aus einem solchen Plan Berechtigte genießt Steuervorteile. Die zweite Kategorie ist in Titel II A dieses Gesetzes geregelt, und der aus einem solchen Plan Berechtigte genießt keinen Steuervorteil.

9 In Bezug auf die erste Kategorie von Rentenplänen sieht das Gesetz über die Besteuerung von Renten im Wesentlichen vor, dass im Rahmen eines durch Titel I dieses Gesetzes erfassten Rentenplans entrichtete Beiträge unabhängig davon abgesetzt werden oder unberücksichtigt bleiben können, ob es sich um Beiträge zu im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses vereinbarten Plänen oder um Beiträge zu außerhalb des Rahmens eines Beschäftigungsverhältnisses vereinbarten privaten Plänen handelt.

10 Alle Leistungen aus einem durch Titel I des Gesetzes über die Besteuerung von Renten erfassten Rentenplan werden beim Empfänger besteuert. Bei Fälligkeit im Rahmen eines

Rentenplans mit regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen gezahlte Leistungen, bei Fälligkeit im Rahmen eines Rentenplans mit Auszahlung eines Kapitalbetrags gewährte Leistungen und vorzeitig gewährte Leistungen werden zu unterschiedlichen Sätzen besteuert.

11 Um in den Genuss der in Titel I des Gesetzes über die Besteuerung von Renten vorgesehenen Steuervorteile zu kommen, muss der Rentenplan bestimmte Voraussetzungen erfüllen, die sich u. a. auf das Rentenalter, die zugelassenen Leistungsempfänger und die Art der Leistungen beziehen. Darüber hinaus werden Anforderungen im Bezug auf den Rentenversicherungsträger gestellt, bei dem die Vereinbarung über den Plan abgeschlossen wird. Die Vereinbarungen über die Rentenpläne müssen bei Lebensversicherungsunternehmen, Rentenkassen oder Finanzinstituten abgeschlossen werden.

12 Lebensversicherungsgesellschaften müssen

- ihren Sitz in Dänemark haben oder
- ihre Lebensversicherungstätigkeit in Dänemark über eine feste Niederlassung ausüben und von der Finanzaufsichtsbehörde zur Ausübung der Lebensversicherungstätigkeit zugelassen sein oder
- die Lebensversicherungstätigkeit in Dänemark über eine Zweigniederlassung ausüben und in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zugelassen sein.

13 Rentenkassen müssen

- unter das kodifizierte Gesetz Nr. 148 vom 7. März 2003 über die Aufsicht über Betriebsrentenkassen (bekendtgørelse af lov om tilsyn med firmapensionskasser, *Lovtidende* 2003 A, S. 953) fallen, das einen Sitz in Dänemark voraussetzt, oder
- unter das Gesetz Nr. 453 vom 10. Juni 2003 über finanzielle Tätigkeiten (lov om finansiell virksomhed, *Lovtidende* 2003 A, S. 2822), das bestimmte Rentenkassen mit Sitz in Dänemark sowie ausländische Rentenkassen betrifft, die ihre Tätigkeit in Dänemark über eine Zweigniederlassung ausüben, nachdem sie in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zugelassen worden sind.

14 Finanzinstitute müssen

- von der Finanzaufsichtsbehörde zur Ausübung ihrer Tätigkeit in Dänemark zugelassen sein, was voraussetzt, dass sie ihren Sitz in diesem Staat haben, oder
- ein Kreditinstitut sein, das seine Tätigkeiten in Dänemark über eine Zweigniederlassung ausübt, nachdem es in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zugelassen worden ist.

15 Für die zweite Kategorie von Rentenplänen enthält Titel II A des Gesetzes über die Besteuerung von Renten mit der Überschrift „Der Einkommensteuer unterliegende Rentenpläne, Versicherungen u. a.“ Vorschriften über Rentenpläne, die die erforderlichen Voraussetzungen für die Zuordnung zu Titel I dieses Gesetzes nicht erfüllen, sowie für Rentenpläne, für die der Versicherte auf die Besteuerung gemäß Titel I verzichtet hat.

16 Titel II A umfasst die §§ 53 A und 53 B und betrifft insbesondere bei ausländischen Rentenversicherungsträgern abgeschlossene Vereinbarungen über Rentenpläne.

17 § 53 A des Gesetzes über die Besteuerung von Renten bestimmt:

„(1) Die Abs. 2 bis 5 gelten für

1. Lebensversicherungen, die nicht unter Kapitel 1 fallen,
2. Lebensversicherungen, die die Voraussetzungen gemäß Kapitel 1 erfüllen, deren Inhaber aber bei Abschluss der Versicherung auf eine Besteuerung gemäß Titel I verzichtet hat,
3. mit einer Rentenkasse vereinbarte Rentenpläne, die nicht unter Kapitel 1 fallen,
4. mit einer Rentenkasse vereinbarte Rentenpläne, die die Voraussetzungen gemäß Kapitel 1 erfüllen, bei denen der Anspruchsberechtigte aber beim Abschluss der Vereinbarung auf die Besteuerung gemäß Titel I verzichtet hat, und
5. Kranken- und Unfallversicherungen, deren Inhaber der Versicherte ist.

(2) Prämien oder Beiträge für Rentenpläne und andere in Abs. 1 aufgezählte Versicherungen können bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens nicht in Abzug gebracht werden. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens eines Arbeitnehmers werden vom derzeitigen oder von einem früheren Arbeitgeber gezahlte Prämien oder Beiträge berücksichtigt ...

(3) Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens werden die Erträge aus Lebensversicherungen und Rentenplänen gemäß Abs. 1 berücksichtigt ...

...

5. Leistungen im Rahmen von Rentenplänen oder anderen in Abs. 1 genannten Versicherungen werden bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens nicht berücksichtigt.“

18 § 53 B desselben Gesetzes bestimmt:

„(1) Ungeachtet § 53 A gelten die Abs. 4, 5 und 6 für die in § 53 A Abs. 1 Ziff. 1 genannten Lebensversicherungen, die in § 53 A Abs. 1 Ziff. 3 genannten mit einer Rentenkasse vereinbarten Rentenpläne und die in § 53 A Abs. 1 Ziff. 5 genannten Kranken- und Unfallversicherungen, wenn die Voraussetzungen gemäß Abs. 2 und 3 erfüllt werden. Das Gleiche gilt für mit Finanzinstituten vereinbarte ausländische Rentenpläne.

(2) Die in Abs. 1 genannten Rentenpläne oder anderen Versicherungen müssen vereinbart worden sein, während der Versicherungsnehmer oder der Anspruchsberechtigte nicht nach § 1 des Quellensteuergesetzes steuerpflichtig war oder während der Betreffende zwar nach § 1 des Quellensteuergesetzes steuerpflichtig, aber im Sinne der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ausland, auf den Färöerinseln oder in Grönland ansässig war.

(3) Alle Beiträge zu in Abs. 1 genannten Rentenplänen oder anderen Versicherungen, die während der Zeit geleistet wurden, in der der Versicherungsnehmer oder der Rentenberechtigte in Dänemark weder steuerpflichtig noch ansässig war, müssen gemäß dem Steuerrecht des Staates, in dem der Betreffende zum Zeitpunkt der Beitragsleistung steuerpflichtig bzw. ansässig war, von dem positiven steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden oder sie müssen von einem Arbeitgeber in der Form geleistet worden sein, dass sie gemäß dem Steuerrecht des Staates, in dem der Versicherungsnehmer oder Anspruchsberechtigte zum Zeitpunkt der Beitragsleistung

steuerpflichtig bzw. ansässig war, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Betreffenden nicht berücksichtigt wurden.

(4) Für Prämien und Beiträge zu in Abs. 1 genannten Rentenplänen oder anderen Versicherungen gilt § 53 A Abs. 2.

(5) Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens bleiben die Erträge von in Abs. 1 genannten Rentenplänen oder anderen Versicherungen einschließlich Zinsen und Gewinnbeteiligungen unberücksichtigt.

(6) Die Leistungen im Rahmen von in Abs. 1 genannten Rentenplänen oder anderen Versicherungen werden bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt. ... Die Leistungen werden bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens nicht berücksichtigt, wenn sie die Gegenleistung für Beiträge darstellen, die der Versicherungsnehmer oder Anspruchsberechtigte geleistet hat, nachdem er in Dänemark steuerpflichtig bzw. ansässig wurde, und die bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens gemäß Abs. 4 und § 53 A Abs. 2 nicht abgezogen werden konnten.“

19 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen und der Erläuterungen gegenüber dem Gerichtshof lässt sich aus der streitigen Regelung erstens ableiten, dass Beiträge zu Rentenplänen, die unter Titel II A des Gesetzes über die Besteuerung von Renten fallen, weder abzugsfähig sind noch unberücksichtigt bleiben können.

20 Zweitens werden die laufenden Erträge aus dem Rentensparplan als Kapitaleinkünfte gemäß § 53 A Abs. 3 des Gesetzes über die Besteuerung von Renten besteuert. Fällt der Rentenplan unter § 53 B dieses Gesetzes, so werden die laufenden Erträge jedoch nicht besteuert.

21 Drittens sind Leistungen, die im Rahmen von unter § 53 A des Gesetzes über die Besteuerung von Renten fallenden Rentenplänen gewährt werden, steuerfrei. Leistungen, die im Rahmen von unter § 53 B dieses Gesetzes fallenden Rentenplänen gewährt werden, werden als persönliches Einkommen besteuert, wenn der Versicherungsnehmer seine Beiträge absetzen oder unberücksichtigt lassen konnte.

22 Viertens betrifft § 53 B Rentenpläne, die im Ausland von Personen vereinbart worden sind, die im Zeitpunkt der Vereinbarung nicht in Dänemark wohnten. Wenn der Versicherte sich in diesem Mitgliedstaat niederlässt und dort bei Auszahlung der Rente immer noch ansässig ist, werden die gewährten Leistungen in diesem Staat besteuert. Diese Vorschrift verleiht Dänemark die Rechtsgrundlage für die Besteuerung von im Rahmen ausländischer Rentenpläne gewährten Leistungen in den Fällen, in denen es als Wohnstaat gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen über das Besteuerungsrecht verfügt.

Die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Besteuerung von Leistungen aus Altersversorgungssystemen gemäß den von Dänemark abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen

23 Art. 18 des von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung ausgearbeiteten Musterabkommens über Steuern auf Einkommen und Vermögen (im Folgenden: OECD-Abkommen) bestimmt im Wesentlichen, dass private Renten grundsätzlich in dem Staat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist.

24 Das Königreich Dänemark hat mit zahlreichen Ländern Abkommen zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung geschlossen. Diese Abkommen richten sich nach den Grundsätzen des OECD-Abkommens und sehen u. a. das Recht vor, Leistungen aus privaten Altersversorgungssystemen zu besteuern.

25 Art. 18 des OECD-Abkommens entsprechende Bestimmungen finden sich in den Abkommen des Königreichs Dänemark mit der Französischen Republik (Abkommen vom 8. Februar 1957, Art. 13), der Republik Österreich (Abkommen vom 23. Oktober 1961 in der durch das Protokoll vom 19. Oktober 1970 geänderten Fassung, Art. 15), dem Großherzogtum Luxemburg (Abkommen vom 17. November 1980, Art. 18), dem Königreich der Niederlande (Abkommen vom 1. Juli 1996, Art. 18) und dem Königreich Spanien (Abkommen vom 3. Juli 1972 in der durch das Protokoll vom 17. März 1999 geänderten Fassung, Art. 18 Abs. 1). Eine den oben genannten ähnliche Bestimmung findet sich in dem mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft geschlossenen Abkommen (Abkommen vom 23. November 1973, Art. 18).

Abzugsfähigkeit von Beiträgen zu ausländischen Altersversorgungssystemen gemäß den von Dänemark abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen

26 Einige der von Dänemark abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen erlauben in einem Vertragsstaat ansässigen Versicherungsnehmern, von den in diesem Staat steuerpflichtigen Einkommen die Beiträge zu Rentenplänen abzuziehen, die in einem anderen Vertragsstaat vereinbart worden sind.

27 Es handelt sich um die Abkommen mit dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland (Abkommen vom 11. November 1980 in der durch das Protokoll vom 13. Oktober 1996 geänderten Fassung, Art. 28 Abs. 3), dem Königreich der Niederlande (Abkommen vom 1. Juli 1996, Art. 5 Abs. 5) und dem Königreich Schweden (Zusatzvereinbarung vom 29. Oktober 2003 zum Abkommen vom 23. September 1996, Art. 19 Abs. 1 bis 3). Eine entsprechende Bestimmung findet sich in dem mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft geschlossenen Abkommen (Abkommen vom 23. November 1973, Art. 25 Abs. 4).

Vorprozessuales Verfahren

28 In ihren Mahnschreiben vom 5. April 1991 und 31. Juli 1992 sowie in ihrem zusätzlichen Mahnschreiben vom 11. April 2000 machte die Kommission die dänischen Behörden auf die Unvereinbarkeit einiger nationaler Vorschriften über die Abzugsfähigkeit oder die Nichtberücksichtigung von Beiträgen zu Rentenplänen bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens mit den Art. 39 EG, 43 EG, 49 EG und 56 EG aufmerksam.

29 Nach den Antworten der dänischen Regierung vom 12. März 1992, 22. Dezember 1992 und 29. Juli 2000 und anschließend nach Anhörung der dänischen Behörden anlässlich von Zusammenkünften am 4. November 1997 und am 14. Januar 2000 richtete die Kommission am 5. Februar 2003 an diese Regierung eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie zu dem Ergebnis gelangte, dass das Königreich Dänemark dadurch gegen seine Verpflichtungen aus diesen Artikeln verstoßen habe, dass es die streitige Regelung aufrechterhalten habe.

30 Am 15. April 2003 erkannte die dänische Regierung in ihrer Antwort auf die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission an, dass diese Regelung den freien Dienstleistungsverkehr, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen könne, behauptete aber, dass sie die Kapitalverkehrsfreiheit nicht beeinträchtige.

31 Die dänische Regierung ist jedoch der Auffassung, dass die Beschränkungen dieser Freiheiten aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die mit der Notwendigkeit zusammenhängen, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt seien. Die

nationalen Vorschriften über die Besteuerung von Renten seien symmetrisch, da es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit oder der Nichtberücksichtigung der Beiträge und der Besteuerung der gezahlten Leistungen gebe.

32 Die Kommission sieht die Erklärungen, die das Königreich Dänemark auf die mit Gründen versehene Stellungnahme hin abgegeben hat, nicht als zufriedenstellend an und hat beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.

33 Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 19. November 2004 ist das Königreich Schweden als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Königreichs Dänemark zugelassen worden.

Zur Klage

Zu den Beeinträchtigungen der Freiheiten

34 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 11. August 1995, Wielockx, C-80/94, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, vom 6. Juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 32, und vom 26. Juni 2003, Skandia und Ramstedt, C-422/01, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 25).

35 Es ist zu prüfen, ob die streitige Regelung, wie die Kommission geltend macht, den freien Dienstleistungsverkehr, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt. Die dänische Regierung bestreitet nur das Vorliegen einer Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs.

36 Die streitige Regelung habe nämlich keine unmittelbare Beschränkung des grenzüberschreitenden Verkehrs in Bezug auf die Kapitalbeträge zur Folge, die von ausländischen Rentenversicherungsträgern überwiesen oder gezahlt würden. Es handele sich nur um mittelbare Beschränkungen, die sich aus den Beeinträchtigungen ergäben, die diese Regelung für den freien Dienstleistungsverkehr, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit bewirken könne.

37 In diesem Zusammenhang ist erstens darauf hinzuweisen, dass Versicherungsdienstleistungen Dienstleistungen im Sinne des Art. 50 EG darstellen und dass Art. 49 EG der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, die die für einen Dienstleistungserbringer bestehende Möglichkeit, von dieser Freiheit tatsächlich Gebrauch zu machen, ohne objektive Rechtfertigung beschränkt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. April 1998, Safir, C-118/96, Slg. 1998, I-1897, Randnr. 22, und vom 3. Oktober 2002, Danner, C-136/00, Slg. 2002, I-8147, Randnrn. 25 bis 27, sowie Urteil Skandia und Ramstedt, Randnrn. 22 bis 24).

38 Unter dem Gesichtspunkt eines einheitlichen Marktes und im Hinblick auf die Verwirklichung seiner Ziele schließt Art. 49 EG auch die Anwendung einer nationalen Regelung aus, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert (vgl. Urteil Safir, Randnr. 23).

39 Im vorliegenden Fall müssen die Rentenversicherungsträger mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als Voraussetzung dafür, dass sie ihre Dienstleistungen auf dem dänischen Markt mit denselben Steuervergünstigungen anbieten können, wie sie von den Rentenversicherungsträgern mit Sitz in Dänemark angeboten werden, eine Zweigniederlassung oder eine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat haben.

40 Was Art. 49 EG angeht, sind zwei Gruppen von Sachverhalten zu unterscheiden, bei denen eine solche Voraussetzung eine abschreckende Wirkung entfalten kann. Zum einen werden die Dienstleistungserbringer von einer Niederlassung in Dänemark wegen der damit verbundenen Kosten abgehalten. Ein derartiger Sachverhalt stellt als solcher eine Negierung dieser Freiheit dar (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Januar 2002, Kommission/Italien, C-439/99, Slg. 2002, I-305, Randnr. 30, und vom 11. März 2004, Kommission/Frankreich, C-496/01, Slg. 2004, I-2351, Randnr. 65). Zum anderen werden die Empfänger dieser Dienstleistungen angesichts der Bedeutung, die bei Abschluss einer Vereinbarung über einen Rentenplan der Möglichkeit zukommt, hierfür Steuererleichterungen zu erhalten, davon abgehalten, eine Vereinbarung über einen solchen Plan mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat abzuschließen (vgl. Urteil Danner, Randnr. 31).

41 Zweitens ist hinsichtlich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer festzustellen, dass die Arbeitnehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Dänemark berufstätig waren und später im letztgenannten Mitgliedstaat beschäftigt sind oder dort eine Beschäftigung suchen, normalerweise ihre Vereinbarungen über Rentenpläne bei Trägern mit Sitz im erstgenannten Staat abgeschlossen haben. Folglich besteht die Gefahr, dass sich die fraglichen Bestimmungen besonders zum Nachteil dieser Arbeitnehmer auswirken, die in aller Regel Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann, C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 9, und Kommission/Belgien, C-300/90, Slg. 1992, I-305, Randnr. 7).

42 Im vorliegenden Fall ist die Einräumung eines Rechts, Beiträge abzuziehen oder unberücksichtigt zu lassen, unter der Voraussetzung, dass eine Vereinbarung über einen Rentenplan bei einem Rentenversicherungsträger mit Sitz in Dänemark abgeschlossen wird, infolge der Schritte und der Belastungen, die dies nach sich zieht, geeignet, den Versicherten davon abzuhalten, seinen Wohnsitz nach Dänemark zu verlegen, und stellt daher eine Beeinträchtigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer dar.

43 Drittens ist aus den vorstehend dargelegten Gründen davon auszugehen, dass diese Regelung auch die freie Niederlassung von Selbständigen aus einem anderen Mitgliedstaat in Dänemark beeinträchtigt.

44 Die Regelung kann nämlich dadurch, dass sie für Beitragszahlungen an Rentenversicherungsträger mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten kein Recht zum Abzug oder zur Nichtberücksichtigung einräumt, Selbständige davon abhalten, sich in Dänemark niederzulassen.

45 Nach alledem ist festzustellen, dass die streitige Regelung eine Beeinträchtigung des freien Dienstleistungsverkehrs, der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit darstellt.

46 Nach ständiger Rechtsprechung können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den EG-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

(vgl. Urteil vom 7. September 2006, N, C-470/04, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 40).

47 Demnach ist zu prüfen, ob die festgestellten Beeinträchtigungen durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden können, die zum einen, wie die dänische Regierung vorträgt, mit dem Ziel, die Kohärenz des nationalen Steuersystems sicherzustellen, und zum anderen, wie die schwedische Regierung vorträgt, mit dem Ziel, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen, und, wie insbesondere in der mündlichen Verhandlung vorgetragen worden ist, mit dem Ziel zusammenhängen, der Gefahr einer Steuerumgehung zuvorzukommen.

Zu den geltend gemachten Rechtfertigungen

Wirksamkeit der Steuerkontrollen und Vermeidung von Steuerumgehungen

– Vorbringen der Parteien

48 Die Kommission trägt vor, andere in der Richtlinie 77/799 enthaltene Mittel, wie das für den Steuerpflichtigen bestehende Erfordernis, die notwendigen Beweise dafür beizubringen, dass die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Beiträge erfüllt seien, genügten, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle sicherzustellen. Diese Richtlinie gewährleiste wie die Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungsfonds und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen (ABl. L 73, S. 18) in der Fassung der u. a. die Mehrwertsteuer und bestimmte Verbrauchsteuern betreffenden Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 (ABl. L 175, S. 17) die Einziehung der Einkommensteuern in anderen Mitgliedstaaten.

49 In der mündlichen Verhandlung hat die dänische Regierung geltend gemacht, zwar sei der Anwendungsbereich der Richtlinie 76/308 in der durch die Richtlinie 2001/44 geänderten Fassung im Jahr 2001 auf die direkten Steuern ausgedehnt worden, es sei den ausländischen Rentenversicherungsträgern aber keine neue Verpflichtung auferlegt worden, die von den in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen geschuldete Steuer einzubehalten. Die Voraussetzungen, auf deren Grundlage der Gerichtshof das Urteil Bachmann erlassen habe, hätten daher weiter Geltung.

50 Die schwedische Regierung vertritt die Auffassung, die Wirksamkeit der Richtlinie 77/799 werde dadurch eingeschränkt, dass die nationalen Rechtssysteme der Mitgliedstaaten bestimmten, über welche Auskünfte diese verfügen könnten und welche sie aufgrund dieser Richtlinie zu übermitteln hätten. Wie aus Art. 8 dieser Richtlinie hervorgehe, sei ein Mitgliedstaat insbesondere nicht verpflichtet, eine von ihm verlangte Auskunft zu erteilen, wenn seine gesetzlichen Vorschriften es ihm verböten, Ermittlungen durchzuführen, derartige Auskünfte für seine eigenen Zwecke zu beschaffen oder zu verwerten, oder wenn er sich auf eine Regelung über die Vertraulichkeit berufe.

– Würdigung durch den Gerichtshof

51 Der Gerichtshof hat entschieden, dass der Kampf gegen die Steuerumgehung (vgl. Urteile vom 16. Juli 1998, ICI, C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 26, vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a., C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 57, sowie vom 15. Juli 2004, Lenz, C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Randnr. 27) und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen (vgl. Urteile vom 21. November 2002, X und Y, C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 51, sowie vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnrn. 31

und 32) zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen, die Regelungen rechtfertigen können, die geeignet sind, die durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten einzuschränken (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 32).

52 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der Richtlinie 77/799 ein Mitgliedstaat die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats um alle Auskünfte, die er für die ordnungsgemäße Bemessung der Einkommensteuer benötigt (vgl. Urteil vom 28. Oktober 1999, Vestergaard, C-55/98, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 26), oder alle Auskünfte ersuchen kann, die er als erforderlich ansieht, um den genauen Einkommensteuerbetrag bemessen zu können, der von einem Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Rechtsvorschriften, die der Mitgliedstaat anwendet, geschuldet wird (vgl. in diesem Sinne Urteil Wielockx, Randnr. 26).

53 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die dänischen Behörden kontrollieren können, ob die Beiträge tatsächlich von einem Steuerpflichtigen an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Träger gezahlt worden sind. Nach § 11 C Abs. 1 und 3 des kodifizierten Gesetzes Nr. 726 über die steuerliche Kontrolle (bekendtgørelse af skattekontrolloven) vom 13. August 2001 (*Lovtidende* 2001 A, S. 4620) sind Personen, die im Ausland eine Vereinbarung über einen Rentenplan abgeschlossen haben und in Dänemark unbeschränkt steuerpflichtig sind, verpflichtet, die Steuerverwaltung davon zu unterrichten.

54 Der Umstand, dass Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 die Zusammenarbeit der Steuerbehörden der Mitgliedstaaten nicht vorschreibt, wenn die Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt sind, kann nicht rechtfertigen, dass die im Rahmen eines Rentenplans gezahlten Beiträge nicht abzugsfähig sind oder nicht unberücksichtigt bleiben können. Nichts würde nämlich die dänischen Steuerbehörden daran hindern, von den Betroffenen die für erforderlich gehaltenen Belege zu verlangen und gegebenenfalls den Abzug oder die Nichtberücksichtigung bei Nichtvorlage dieser Belege zu verweigern (vgl. in diesem Sinne Urteile Bachmann, Randnrn. 18 und 20, sowie Kommission/Belgien, Randnrn. 11 und 13).

55 Daraus folgt, dass die Schwierigkeiten, die mit dem Informationsaustausch nach der Richtlinie 77/799 insoweit verbunden sein sollen, als diese es nicht erlauben würde, wirksam nachzuprüfen, ob die ausländischen Rentenpläne die Voraussetzungen erfüllen, von denen die streitige Regelung die Abzugsfähigkeit oder die Nichtberücksichtigung abhängig macht, die in Randnr. 45 des vorliegenden Urteils festgestellten Beeinträchtigungen nicht rechtfertigen.

56 Zur Frage der Wirksamkeit der Kontrolle der Besteuerung von Renten, die in Dänemark ansässigen Versicherungsnehmern gezahlt werden, ist außerdem festzustellen, dass diese Wirksamkeit mit Mitteln sichergestellt werden kann, die den freien Dienstleistungsverkehr weniger einschränken als die streitige Regelung, insbesondere durch die Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Vorlage von Belegen bei der Stellung von Anträgen auf Abzug oder Nichtberücksichtigung.

57 Bevor der Steuerpflichtige eine Rente bezieht, die von einem durch einen ausländischen Rentenversicherungsträger verwalteten System gewährt wird, hat er nämlich normalerweise den Abzug oder die Nichtberücksichtigung der diesbezüglichen Beiträge beantragt. Die Anträge auf Abzug oder Nichtberücksichtigung und die von den Steuerpflichtigen bei der Stellung derartiger Anträge vorgelegten Belege stellen in diesem Zusammenhang eine nützliche Quelle für Auskünfte über die Renten dar, die den Steuerpflichtigen später gewährt werden.

58 Außerdem kann der Umstand allein, dass ein Steuerpflichtiger Beiträge im Rahmen eines mit einem außerhalb Dänemarks ansässigen Träger vereinbarten Rentenplans leistet, keine allgemeine Vermutung für eine Steuerumgehung begründen und keine steuerliche Maßnahme

rechtfertigen, die die Ausübung einer durch den Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 2000, Kommission/Belgien, C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45, und vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich, Randnr. 27).

59 Nach alledem können die sich aus der streitigen Regelung ergebenden Beeinträchtigungen nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen und der Bekämpfung der Steuerumgehung gerechtfertigt werden.

Zur Kohärenz des Steuersystems

– Vorbringen der Beteiligten

60 Nach Auffassung der Kommission ist die Kohärenz des Steuersystems gewahrt, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt seien. Zum einen müsse eine unmittelbare Verbindung zwischen dem Abzug oder der Nichtberücksichtigung der Beiträge und der Besteuerung der Leistungen bestehen, und zum anderen müsse die betroffene Regelung vorsehen, dass die an ein Altersversorgungssystem eines anderen Mitgliedstaats gezahlten Beiträge abgezogen werden oder unberücksichtigt bleiben könnten, außer wenn der Wohnsitzstaat die von diesem System gewährten Leistungen nicht besteuern könne.

61 Die dänische Regierung ist der Auffassung, solange die betroffene Regelung die Besteuerung der gezahlten Leistungen ausschließe, wenn die Beiträge nicht abzugsfähig gewesen oder unberücksichtigt geblieben seien, stehe es im Einklang mit dem Vertrag, dass die Möglichkeit, die an Rentenversicherungsträger mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten gezahlten Beiträge abzuziehen oder unberücksichtigt zu lassen, eingeschränkt oder ausgeschlossen werde. Die dänischen Vorschriften seien symmetrisch, da nach ihnen die gewährten Leistungen nicht besteuert würden, wenn sie kein Recht zum Abzug oder zur Nichtberücksichtigung der gezahlten Beiträge einräumten, diese Leistungen aber besteuert würden, wenn die Vorschriften ein solches Recht einräumten. Die Kohärenz des Steuersystems sei auch auf der Ebene ein und desselben Steuerpflichtigen sichergestellt.

62 In Bezug auf die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems sicherzustellen, vertritt die Kommission die Auffassung, dass für alle mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten vereinbarten Rentenpläne dieselben Steuervorteile gewährt werden müssten wie für in Dänemark vereinbarte. Die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems sicherzustellen, könne nur in den Fällen Berücksichtigung finden, in denen das Königreich Dänemark nicht berechtigt sei, die gezahlten Leistungen zu besteuern. Außerdem verliere dieser Mitgliedstaat das Recht, derartige in seinem Hoheitsgebiet wohnhaften Versicherungsnehmern gewährte Leistungen zu besteuern, gleichviel, ob der Rentenplan in seinem Hoheitsgebiet oder im Ausland vereinbart worden sei, nur dann, wenn der Versicherungsnehmer seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlege.

63 Die dänische Regierung ist der Ansicht, die Ungewissheit, ob die Steuer auf die von den ausländischen Rentenversicherungsträgern gewährten Leistungen entrichtet werde, sei der ausschlaggebende Gesichtspunkt, der die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems sicherzustellen, rechtfertige. Bei einem Wohnsitzwechsel des Versicherten wüssten die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats am Tag der Zahlung der Beiträge nämlich nicht, ob dieser Versicherte auswandern werde und ob daher die Steuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht in dem Mitgliedstaat, in dem die Beiträge gezahlt und die Abzüge oder die Nichtberücksichtigung gewährt worden seien, sondern in dem neuen Wohnsitzstaat entrichtet werde.

64 Die schwedische Regierung führt aus, die Kohärenz des Steuersystems setze voraus, dass

die Steuerbehörden die Abzugsfähigkeit oder die Nichtberücksichtigung von Beiträgen zu Rentenplänen beim steuerpflichtigen Einkommen nur zuließen, wenn sie die Gewissheit hätten, dass das von dem Rentenversicherungsträger bei Ablauf des Rentenplans ausgezahlte Kapital tatsächlich besteuert werde.

– Würdigung durch den Gerichtshof

65 Vorab ist das Vorbringen der dänischen Regierung zu prüfen, die Kommission habe mit dem Vortrag, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems sicherzustellen, nur in den Fällen geltend gemacht werden könne, in denen das Königreich Dänemark die von den ausländischen Rentenversicherungsträgern gewährten Leistungen nicht mehr besteuern könne, d. h. in den Fällen, in denen die Versicherungsnehmer ihren Wohnsitz in Dänemark aufgäben, ein Argument vorgebracht, das weder im Mahnschreiben noch in der mit Gründen versehenen Stellungnahme enthalten gewesen sei.

66 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass in einem Vertragsverletzungsverfahren das Vorverfahren dem betreffenden Mitgliedstaat Gelegenheit geben soll, seinen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und sich gegenüber den Rügen der Kommission wirksam zu verteidigen (vgl. Urteil vom 26. April 2005, Kommission/Irland, C-494/01, Slg. 2005, I-3331, Randnr. 33).

67 Darüber hinaus müssen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission und die Klage auf identische Rügen gestützt werden, ohne dass in jedem Fall eine völlige Übereinstimmung zu verlangen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. September 2004, Kommission/Griechenland, C-417/02, Slg. 2004, I-7973, Randnr. 17).

68 Im vorliegenden Fall hat die Kommission nur ein Argument vorgetragen, das dazu bestimmt war, eine der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme erhobenen Rügen zu stützen, mit der dargetan werden sollte, dass die Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht ausreiche, um Beeinträchtigungen der oben genannten Freiheiten zu rechtfertigen; damit hat sie keine neue Rüge erhoben und auch nicht die Verteidigungsrechte der dänischen Regierung verletzt.

69 Die von der dänischen Regierung erhobene Einrede der Unzulässigkeit ist folglich zurückzuweisen.

70 Die Kohärenz des Steuersystems lässt sich als Rechtfertigungsgrund unstreitig nur heranziehen, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Vorteil und einem damit in Wechselbeziehung stehenden Nachteil besteht (vgl. Urteile vom 28. Januar 1992, Kommission/Belgien, Randnr. 14, vom 14. November 1995, Svensson und Gustavsson, C-489/93, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18, ICI, Randnr. 29, Vestergaard, Randnr. 24, vom 26. September 2000, Kommission/Belgien, Randnr. 35, sowie X und Y, Randnr. 52).

71 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass der Faktor, durch den die Kohärenz des dänischen Steuersystems beeinträchtigt werden könnte, in einer Verlegung des Wohnsitzes des Betroffenen zwischen dem Zeitpunkt der Zahlung der Beiträge zu einem Rentenplan und demjenigen der Zahlung der entsprechenden Leistungen liegt und nicht darin, dass der Rentenversicherungsträger sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet.

72 Genießt ein in Dänemark Ansässiger, der eine Vereinbarung über einen Rentenplan bei einem Träger mit Sitz in Dänemark abgeschlossen hat, steuerliche Vorteile in Bezug auf die im Rahmen dieses Plans gezahlten Beiträge und verlegt dann seinen Wohnsitz vor Fälligkeit der Leistungsgewährung in einen anderen Mitgliedstaat, so verliert das Königreich Dänemark nämlich die Befugnis, die den abgezogenen oder nicht berücksichtigten Beiträgen entsprechenden

Leistungen zu besteuern, zumindest dann, wenn es mit dem Mitgliedstaat, in den der Betroffene seinen Wohnsitz verlegt, ein Doppelbesteuerungsabkommen nach dem Muster des OECD-Abkommens geschlossen hat. Dies ist jedoch nicht darauf zurückzuführen, dass der Rentenversicherungsträger seinen Sitz im Ausland hat.

73 Umgekehrt hindert nichts das Königreich Dänemark daran, sein Besteuerungsrecht in Bezug auf Leistungen, die ein Rentenversicherungsträger mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat einem immer noch in Dänemark wohnenden Steuerpflichtigen zahlt, im Zeitpunkt dieser Zahlung auszuüben, und zwar als Gegenleistung zu Beiträgen, deren Abzug oder Nichtberücksichtigung es zugelassen hätte. Nur dann, wenn dieser Steuerpflichtige seinen Wohnsitz vor Fälligkeit der Leistungsgewährung in einen anderen Mitgliedstaat verlegt hätte, könnte das Königreich Dänemark bei der Besteuerung der gezahlten Leistungen auf Schwierigkeiten stoßen, und nur in diesem Fall würde die Kohärenz des dänischen Steuersystems bei der Besteuerung von Privatrenten beeinträchtigt.

74 Da die streitige Regelung die Gewährung eines steuerlichen Vorteils für Beiträge, die an einen Rentenversicherungsträger mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt werden, generell verwehrt, kann sie folglich nicht mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren.

75 Nach alledem kann die streitige Regelung weder mit auf die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen und die Bekämpfung der Steuerumgehung gestützten Erwägungen noch mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren.

76 Da die Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit der streitigen Regelung entgegenstehen, braucht diese nicht gesondert anhand des den freien Kapitalverkehr betreffenden Art. 56 EG geprüft zu werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Oktober 2006, Kommission/Portugal, C-345/05, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 45).

77 Demzufolge ist festzustellen, dass das Königreich Dänemark dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen hat, dass es eine Lebensversicherungs- und Altersversorgungsregelung eingeführt und aufrechterhalten hat, nach der das Recht, Beiträge abzuziehen, und das Recht, sie unberücksichtigt zu lassen, nur für Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen gewährt werden, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in Dänemark geschlossen wurden, während für Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten geschlossen wurden, keine solche Steuererleichterung gewährt wird.

Kosten

78 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung des Königreichs Dänemark beantragt hat und dieses mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen. Nach Art. 69 § 4 Abs. 1 trägt das Königreich Schweden, das dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten ist, seine eigenen Kosten.

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

1. Das Königreich Dänemark hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen, dass es eine Lebensversicherungs- und Altersversorgungsregelung eingeführt und in Kraft gelassen hat, nach der das Recht, Beiträge abzuziehen, und das Recht, sie unberücksichtigt zu lassen, nur für Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen gewährt werden, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in Dänemark geschlossen wurden, während für

Beitragszahlungen im Rahmen von Verträgen, die mit Rentenversicherungsträgern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten geschlossen wurden, keine solche Steuererleichterung gewährt wird.

2. Das Königreich Dänemark trägt die Kosten.

3. Das Königreich Schweden trägt seine eigenen Kosten.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Dänisch.