DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 1 december 2011 *

I mål C-250/08,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 10 juni 2008,

**Europeiska kommissionen**, företrädd av P. van Nuffel, R. Lyal och W. Roels, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

**Konungariket Belgien**, företrätt av L. Van den Broeck, i egenskap av ombud, biträdd av B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

svarande,

* Rättegångsspråk: nederländska.

med stöd av

**Republiken Ungern**, företrädd av R. Somssich, K. Borvölgyi och M.Z. Fehér, samtliga i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano (referent) samt domarna M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits, och M. Berger,

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 september 2010,

och efter att den 21 juli 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 43 EG och 56 EG samt artiklarna 31 och 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), genom att, i regionen Flandern vid beräkningen av en skatteförmån vid förvärv av fast egendom som ska användas som ny permanentbostad, den stämpelskatt som erlagts vid förvärvet av en tidigare permanentbostad endast beaktas om denna bostad var belägen i Flandern och inte om den var belägen i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien eller i en medlemsstat i Europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA).

### Tillämpliga nationella bestämmelser

2 Genom artikel 61.3 i lag om registrerings-, intecknings- och kansliavgifter (Wetboek der registratie, hypotheek- en griffierechten), i dess lydelse enligt regionen Flanderns dekret av den 1 februari 2002 i (nedan kallad wetboek), har systemet med ”kvittning” av stämpelskatt införts i denna region. Nämnda artikel har följande lydelse:

”När en fysisk person, genom ett ’rent’ och ovillkorat förvärv [zuivere aankoop], förvärvar fast egendom som används eller är avsedd att användas för bostadsändamål i

syfte att använda den som sin permanentbostad, ska hans lagstadgade andel av den stämpelskatt som utgår enligt artiklarna 44, 53.2 eller 57 på förvärvet av den bostad han tidigare använde som sin permanentbostad, eller av den mark på vilken denna bostad uppfördes, dras av mot hans lagstadgade andel av den stämpelskatt som utgår på den nya egendomen, förutsatt att det senare förvärvet blivit gällande gentemot tredje man inom två år från dagen för registreringen av den handling som ligger till grund för beräkningen av den proportionella stämpelskatten för antingen en 'ren' och ovillkorad försäljning [zuivere wederverkoop] av den tidigare permanentbostaden, eller för upplösning av samäganderätt till den bostaden, då den fysiska personen har avsagt sig alla sina rättigheter.

Avdragsrätten enligt denna artikel omfattar inte stämpelskatt som har erlagts för förvärv av fast egendom som inte är belägen i regionen Flandern.

Avdragsrätten omfattar inte heller vid efterbeskattning fastställd stämpelskatt på ett förvärv, oavsett av vilket skäl som detta skett.

Avdragsrätten enligt bestämmelserna i förevarande artikel kan under inga omständigheter ge rätt till återbetalning.

När en sådan transaktion som avses i första stycket föregås av en eller flera liknande transaktioner och/eller en eller flera transaktioner som avses i första stycket i artikel 212bis, ska sådan skatt som ännu inte dragits av när dessa föregående transaktioner genomförts som en följd av tillämpningen av tredje eller femte stycket i förevarande artikel och/eller sådan skatt som ännu inte återbetalats som en följd av tredje eller femte stycket i artikel 212bis, i förekommande fall läggas till den fysiska personens lagstadgade andel av den stämpelskatt som utgår enligt artiklarna 44, 53.2 eller 57 med avseende på det näst sista förvärvet, för att fastställa det belopp som får dras av vid det senaste förvärvet.

Avdragsbeloppet enligt första eller fjärde stycket får inte under några förhållanden överstiga 12 500 euro. Detta högsta tillåtna avdragsbelopp fastställs i förhållande till den andel som den fysiska personen erhåller i den nyförvärvade egendomen."

3 Därutöver innehåller artikel 212bis i wetboek, vilken är tillämplig i regionen Flandern, bestämmelser med samma villkor och i tillämpliga delar samma ordalydelse om återbetalning av stämpelskatt som erlagts i samband med det första förvärvet av fast egendom i regionen Flandern, för det fall den tidigare egendomen, som förvärvats i regionen Flandern och som tidigare användes som permanentbostad, avyttras inom två år från förvärvet av en bostad som är avsedd att bli ny permanentbostad i samma region eller inom fem år om det är fråga om förvärv av mark i syfte att uppföra en sådan bostad i denna region.

**Det administrativa förfarandet**

4 Kommissionen ansåg att artiklarna 18 EG, 43 EG och 56 EG samt artiklarna 31 och 40 i EES-avtalet utgjorde hinder för artikel 61.3 i wetboek. Den sände därför, den 23 december 2005, en formell underrättelse till Konungariket Belgien och uppmanade denna medlemsstat att inkomma med sina synpunkter med avseende på nämnda överträdelser.

5 Konungariket Belgien angav i sitt svar, av den 22 mars 2006, skälen till att den bedömde att de berörda bestämmelserna inte utgjorde en överträdelse av vare sig EG-fördraget eller EES-avtalet.

6 Kommissionen avgav, genom skrivelse av den 13 juli 2006, ett motiverat yttrande varigenom Konungariket Belgien anmodades att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom två månader från delgivningen av detsamma.

7 Den 13 september 2006 svarade de belgiska myndigheterna kommissionen att de ifrågasatta skattebestämmelserna inte utgjorde någon överträdelse av fördraget. Även om så vore fallet, ansågs nämnda bestämmelser under alla omständigheter uppfylla de krav som domstolen uppställt i sin dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), beträffande villkoren för avdragsrätten. Bestämmelserna är således förenliga med unionsrätten då de gör det möjligt att upprätthålla det belgiska skattesystemets inre sammanhang.

8 Kommissionen ansåg att detta svar var otillfredsställande och väckte därför förevarande talan.

9 Genom beslut av domstolens ordförande, av den 10 december 2008, tilläts Republiken Ungern att intervenera till stöd för Konungariket Belgiens yrkanden.

## Talan

*Parternas argument*

10 Kommissionen har för det första gjort gällande att de omtvistade bestämmelserna strider mot artikel 18 EG.

11 En unionsmedborgares rätt att ”uppehålla sig” i en annan medlemsstat än sin ursprungsmedlemsstat innefattar nämligen, enligt kommissionen, rätten att förlägga sin permanentbostad till den andra medlemsstaten. Detta medför en rätt att förvärva eller låta uppföra en sådan bostad. Regionen Flandern har infört bestämmelser om nedsättning av stämpelskatten vid förvärv av fast egendom i regionen Flandern under

förutsättning att förvärvarens tidigare permanentbostad var belägen i samma region. Härigenom beviljar regionen Flandern en skatteförmån som inte kan beviljas dem vars tidigare permanentbostad var belägen i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien. En sådan diskriminering avser en grundläggande del av rätten till fri rörlighet i gemenskapen, nämligen rätten att förvärva fast egendom.

12 För det andra strider nämnda bestämmelser mot artikel 43 EG om etableringsrätt och artikel 31 i EES-avtalet.

13 Etableringsrätten innefattar enligt artikel 44.2 e EG även rätten att förvärva fast egendom inom en annan medlemsstats territorium. I bestämmelserna om stämpelskatt i regionen Flandern görs åtskillnad mellan gemenskapsmedborgare som flyttar sätet för sin ekonomiska verksamhet, beroende på om sätet flyttas inom regionen Flandern eller från en annan medlemsstat än Konungariket Belgien till denna region. En sådan diskriminering drabbar bland annat egenföretagare, eftersom sätet för det egna företaget ofta sammanfaller med den plats där egenföretagarens permanentbostad är belägen.

14 I artikel 31 i EES-avtalet regleras etableringsrätten för medborgare i Efta-stater på exakt samma sätt. De omtvistade bestämmelserna strider således även mot denna artikel.

15 För det tredje har kommissionen gjort gällande att nämnda bestämmelser strider mot artikel 56 EG, eftersom den artikeln utgör hinder för restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna. Kapitalrörelser omfattar sådana transaktioner genom vilka personer som saknar hemvist i landet investerar i fast egendom i en medlemsstat,

såsom framgår av den nomenklatur för kapitalrörelser som finns i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel [56 EG] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44). Detsamma gäller artikel 40 i EES-avtalet, vilken i sak motsvarar artikel 56 EG.

16 De omtvistade bestämmelserna innebär vidare att objektivt sett jämförbara situationer behandlas olika. Kommissionen anser att det rör sig om objektivt sett jämförbara situationer i förevarande fall, eftersom det i samtliga fall är fråga om personer som byter permanentbostad i Europeiska unionen och i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det ska inte göras åtskillnad beroende på om nämnda byte sker inom regionen Flandern eller från en annan medlemsstat än Konungariket Belgien till den regionen. Stämpelskatt utgår visserligen i båda fall för förvärv av en ny permanentbostad. Regionen Flandern beviljar emellertid endast en skatteförmån i de fall där den tidigare permanentbostaden var belägen i nämnda region.

17 Kommissionen menar dessutom att diskrimineringen inte är motiverad av skäl av allmänintresse.

18 Vad beträffar de skäl som Konungariket Belgien har angett avseende skattesystemets inre sammanhang, anser kommissionen att denna medlemsstat inte med framgång kan åberopa domen i det ovannämnda målet Bachmann, punkt 21, och dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 14, i vilka domstolen slagit fast att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en inskränkning av den fria rörligheten för personer.

19 För att ett argument baserat på en sådan motivering ska kunna vinna framgång måste det emellertid visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna

förmån (dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 46). Syftet med denna rättspraxis är att undvika att en och samma transaktion beskattas två gånger eller inte alls beskattas. I förevarande fall föreligger det emellertid inte något direkt samband mellan förvärvet av den första permanentbostaden och den därmed sammanhängande stämpelskatten, å ena sidan, och förvärvet av den andra permanentbostaden och den stämpelskatt som utgår i samband därmed, å andra sidan.

20 Konungariket Belgien har inledningsvis framhållit att bestämmelserna i fråga är tillämpliga på alla fysiska personer oberoende av nationalitet och att de har tre syften. Bestämmelserna har för det första till syfte att öka arbetsrelaterad rörlighet och att medföra en proportionerlig minskning av pendling och trafikstockningar till förmån för miljön och folkhälsan, för det andra att främja renovering av byggnader och bostäder och för det tredje att medföra hyressänkningar.

21 Vad beträffar åsidosättandet av artiklarna 18 EG, 43 EG och 56 EG har Konungariket Belgien anfört att prövningen av de flamländska bestämmelserna endast ska göras mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital. Enligt fast rättspraxis utgör nämligen förvärv av en fastighet inom en medlemsstats område av en person som inte har sitt hemvist i medlemsstaten en del av kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna (se dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle, REG 1999, s. I-3099, punkt 22, och av den 13 juli 2000 i mål C-423/98, Albore, REG 2000, s. I-5965, punkt 14). Inskränkningen av etableringsfriheten utgör således endast en direkt följd av inskränkningen av den fria rörligheten för kapital (dom av den 11 november 1981 i mål 203/80, Casati, REG 1981, s. 2595, punkt 8; svensk specialutgåva, volym 6, s. 211). Konungariket Belgien har i detta avseende även hänvisat till dom av den 4 juni 2002 i mål C-367/98, kommissionen mot Portugal (REG 2002, s. I-4731), i mål C-483/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2002, s. I-4781), och i mål C-503/99, kommissionen mot Belgien (REG 2002, s. I-4809).

22 Vidare har Konungariket Belgien framhållit att eftersom innehållet i artikel 18 EG har uttryckts mera specifikt inom ramen för de traditionella grundläggande friheterna, kan den artikeln endast tillämpas självständigt i situationer som omfattas av unionsrätten, men för vilka inga särskilda regler har föreskrivits i fördraget. Konungariket Belgien har härvid hänvisat till dom av den 29 februari 1996 i mål C-193/94, Ska-

navi och Chryssanthakopoulos (REG 1996, s. I-929), punkt 22, och av den 26 november 2002 i mål C-100/01, Oteiza Olazabal (REG 2002, s. I-10981), punkt 26.

23 I sak har Konungariket Belgien gjort gällande att den fria rörligheten för kapital inte inskränks, i huvudsak av det skälet att det inte är fråga om diskriminering av två objektivt sett jämförbara situationer. Vad beträffar det första förvärvet i regionen Flandern av en bostad som ska användas som permanentbostad, behandlas liknande situationer på liknande sätt. Alla köpare som för första gången förvärvar en bostad som ska användas som permanentbostad i regionen Flandern ska nämligen erlägga stämpelskatt som uppgår till 10 procent av den förvärvade egendomens marknadsvärde.

24 Vad däremot beträffar det andra förvärvet av en bostad som ska användas som permanentbostad, behandlas detta olika beroende på om den tidigare permanentbostaden var belägen i regionen Flandern eller inte. Konungariket Belgien har grundat sitt resonemang på domstolens praxis, bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), och av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443). Av nämnda rättspraxis följer att i fråga om direkta skatter befinner sig personer som har hemvist i ett land och personer som saknar hemvist i det landet generellt sett inte i jämförbara situationer. Att en medlemsstat nekar en person som har sitt hemvist i utlandet vissa skatteförmåner som beviljas en person som har sitt hemvist i denna stat är i allmänhet inte diskriminerande.

25 Konungariket Belgien har även gjort gällande att de ifrågavarande bestämmelserna är förenliga med den skatterättsliga territorialitetsprincipen, vilken erkänts inom unionen genom dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), och av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673). Enligt den principen samexisterar de olika självständiga skattesystemen, utan inbördes rangordning. Det kan leda till skillnader i behandling som endast är en följd av olikheter mellan de olika skattesystemen och således inte omfattas av tillämpningsområdet för bestäm-

melserna i fördraget avseende fri rörlighet, såsom domstolen angett i dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp (REG 2005, s. I-6421), punkt 45.

26 I andra hand har Konungariket Belgien slutligen gjort gällande att systemet med kvittning är motiverat av skäl av allmänintresse och särskilt mot bakgrund av principen om skattesystemets inre sammanhang som domstolen fastslog i domen i det ovannämnda målet Bachmann, punkt 28. Det föreligger nämligen ett direkt samband mellan det första förvärvet av en bostad som ska användas som permanentbostad och det avdrag som medges vid det andra förvärvet av en bostad av det slaget. Nämnda samband konkretiseras först när sistnämnda förvärv genomförs.

27 Den ungerska regeringen delar, i sin interventionsinlaga till stöd för Konungariket Belgiens yrkanden, svarandens uppfattning, bland annat vad avser att situationerna objektivt sett inte är jämförbara och att det således inte föreligger någon diskriminering enligt unionsrätten.

28 Den ungerska regeringen har framhållit att den skatterättsliga territorialitetsprincipen ska iakttas. Den har vidare gjort gällande att medlemsstaterna har absolut beskattningsrätt vad gäller inhemsk fast egendom – vilket innefattar förvärv av sådan egendom – men att sådan beskattningsrätt inte föreligger vad gäller förvärv av utländsk fast egendom. Eftersom medlemsstaternas beskattningsrätt inte endast omfattar fastställelse av skatt, utan även beviljande av skatteförmåner, har medlemsstaterna rätt att besluta att utländsk fast egendom inte ska ge rätt till skatteförmåner. En eventuell inskränkning av de grundläggande rättigheterna, såsom kommissionen har gjort gällande, är en nödvändig följd av den territoriella fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt. En sådan inskränkning är under alla omständigheter motiverad mot bakgrund av principen om skattesystemets inre sammanhang.

*Domstolens bedömning*

29 Konungariket Belgien anser att de omtvistade bestämmelserna inte ska prövas mot bakgrund av artiklarna 18 EG och 43 EG och menar följaktligen att bedömningen av huruvida fördragsbrott föreligger uteslutande ska göras mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital.

30 Artikel 18 EG kan enligt fast rättspraxis endast tillämpas fristående i fall som omfattas av unionsrätten för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Skanavi och Chryssanthakopoulos, punkt 22, Oteiza Olazabal, punkt 26, och dom av den 11 september 2007 i mål C-318/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-6957, punkterna 35 och 36).

31 Av fast rättspraxis följer även att nationella åtgärder som kan hindra eller begränsa förvärv av fast egendom i en annan medlemsstat kan anses utgöra restriktioner av kapitalrörelser (se dom av den 22 januari 2009 i mål C-377/07, STEKO Industriemontage, REG 2009, s. I-299, punkt 24, och av den 15 oktober 2009 i mål C-35/08, Busley och Cibrian Fernandez, REG 2009, s. I-9807, punkt 21).

32 De ifrågavarande bestämmelserna ska således endast prövas mot bakgrund av artikel 56 EG. Artikel 18 EG kan nämligen inte tillämpas fristående i förevarande fall, eftersom förvärv av en ny bostad i regionen Flandern av en person som väljer att flytta från en annan medlemsstat till denna belgiska region utan att ha ekonomiska skäl härför omfattas av den fria rörligheten för kapital. Vidare är såsom Konungariket Belgien har påpekat ett eventuellt åsidosättande av artikel 43 EG en nödvändig följd av åsidosättandet av den fria rörligheten för kapital.

33 Domstolen erinrar inledningsvis om den fasta praxis som innebär att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 21, av den 20 januari 2011 i mål C-155/09, kommissionen mot Grekland, REU 2011, s. I-65, punkt 39, och av den 16 juni 2011 i mål C-10/10, kommissionen mot Österrike, REU 2011, s. I-5389, punkt 23).

34 Det saknar härvid relevans att parterna inte är överens om huruvida den ifrågavarande stämpelskatten ska definieras såsom direkt eller indirekt skatt. I avsaknad av harmoniseringsåtgärder avseende stämpelskatt ska nämligen medlemsstaterna, såsom kommissionen har påpekat i sin ansökan, iaktta unionsrätten när de utövar sin befogenhet. Det innebär att stämpelskatten ska vara föremål för en liknande prövning som den som görs vid bedömningen av om direkta skatter är förenliga med unionsrätten.

35 Det ska således först prövas huruvida artikel 61.3 i wetboek avseende systemet med kvittning, såsom kommissionen har gjort gällande, inskränker den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet, genom att förvärv av fastigheter med hjälp av kapital som härrör från en annan medlemsstat än Konungariket Belgien inte omfattas av den skatteförmån som föreskrivs i förstnämnda bestämmelse.

36 Enligt artikel 56.1 EG är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland förbjudna. Även om fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser, är det ostridigt att direktiv 88/361, tillsammans med den till direktivet fogade nomenklaturen, är vägledande vid bestämningen av nämnda begrepp (se dom av den 28 september 2006 i de förenade målen C-282/04 och C-283/04, kommissionen mot Nederländerna, REG 2006, s. I-9141, punkt 19). Investeringar i fast egendom återfinns i del II, under rubriken

”Investeringar i fast egendom (i den mån de ej omfattas av I ovan)”, i bilaga I till direktiv 88/361. Vidare följer det av nämnda rubrik att detta slag av investeringar indirekt omfattas av del I, med rubriken ”Direkta investeringar”, i samma bilaga.

37 I artikel 61.3 i wetboek föreskrivs att när en fysisk person förvärvar en fastighet som används eller är avsedd att användas för bostadsändamål i syfte att använda den som sin permanentbostad, ska den andel av den stämpelskatt som erlagts för förvärvet av den tidigare bostaden, som sålts för att finansiera förvärvet av den nya bostaden, dras av från den stämpelskatt som ska erläggas för den nya bostaden, förutsatt att det senare förvärvet har ägt rum inom två år efter avyttringen av den tidigare fastigheten och att den senare var belägen i regionen Flandern.

38 Konungariket Belgien har medgett att endast fysiska personer som har sin permanentbostad i regionen Flandern och som, om de villkor som uppställs i artikel 61.3 i wetboek är uppfyllda, förvärvar en ny permanentbostad i nämnda region, omfattas av avdragsrätten.

39 Det ska framhållas att systemet med kvittning följaktligen innebär att de som för första gången förvärvar fast egendom i regionen Flandern i syfte att använda egendomen som permanentbostad och som har avyttrat sin permanentbostad i en annan medlemsstat för att finansiera förvärvet i den regionen, inte omfattas av nämnda rätt till kvittning.

40 De som byter permanentbostad, från en som är belägen i en annan belgisk region än regionen Flandern till en som är belägen i sistnämnda region, omfattas med tillämpning av de omtvistade bestämmelserna inte heller av systemet med kvittning av stämpelskatten.

41 Unionsrätten är emellertid inte tillämplig på en sådan rent inhemsk situation, som inte avser utövande av en av principerna om fri rörlighet inom unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2008 i mål C-212/06, Gouvernement de la Communauté française och gouvernement wallon (REG 2008, s. I-1683), punkterna 37 och 38.

42 Enligt de omtvistade bestämmelserna omfattas inte heller medborgare i andra länder än Konungariket Belgien av skatteförmånen, när de byter en permanentbostad i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien till en som är belägen i regionen Flandern och använder de medel som erhållits vid avyttringen av den tidigare permanentbostaden för att finansiera förvärvet av den nya fasta egendomen i regionen Flandern.

43 Nämnda bestämmelser kan således påverka möjligheten att utöva den fria rörligheten och ska därför prövas mot bakgrund av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Gouvernement de la Communauté française och gouvernement wallon, punkt 42).

44 Det står klart att den omständigheten – att de personer som avses i punkt 42 i förevarande dom inte har rätt till avdrag för stämpelskatt enligt systemet med kvittning av stämpelskatt – innebär att dessa personer beskattas hårdare än de som har rätt till nämnda avdrag. Eftersom möjligheten att erhålla skatteförmåner kan påverka personer som står i begrepp att förvärva en ny permanentbostad, kan avsaknad av rätt till avdrag för stämpelskatt som erlagts i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien i vissa fall avhålla dem som utövar sin rätt till fri rörlighet från att förvärva fast egendom i regionen Flandern (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 38, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Österrike, punkt 26).

45 Domstolen fastslår mot bakgrund av det ovanstående att artikel 61.3 i wetboek utgör en restriktion för kapitalrörelser.

46 Det ska därför prövas huruvida det är fråga om en förbjuden restriktion enligt artikel 56.1 EG. Enligt Konungariket Belgien är så inte fallet i förevarande fall, eftersom de ifrågavarande bestämmelserna är förenliga med den skatterättsliga territorialitetsprincipen, och restriktionen för den fria rörligheten för kapital är en följd av skillnader mellan olika nationella lagstiftningar.

47 Såsom kommissionen har anfört, följer den ifrågavarande restriktionen emellertid inte av skillnader mellan nationella lagstiftningar, utan uteslutande av det belgiska systemet för kvittning.

48 Det är dessutom visserligen riktigt att den ifrågavarande medlemsstaten, genom att reglera beskattningen i samband med förvärv av bostäder inom sitt territorium, agerar i enlighet med territorialitetsprincipen som fastslagits i den internationella skatterätten och erkänts i unionsrätten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 22). Unionsrätten ska emellertid iakttas när de befogenheter som tillerkänts medlemsstaterna med stöd av territorialitetsprincipen utövas.

49 Enligt artikel 58.1 a EG ska inte artikel 56 EG påverka medlemsstaternas rätt ”att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som … har investerat sitt kapital på olika ort”. Detta undantag begränsas emellertid i sin tur i artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56” (dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004,

s. I-7477, punkt 28, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Österrike, punkt 28).

50 Om en medlemsstat fritt tillåts tillämpa en differentierad behandling enbart på grund av den plats där den första permanentbostaden är belägen, skulle nämligen bestämmelserna om fri rörlighet för kapital bli utan verkan (se, för ett liknande resonemang, med avseende på etableringsfriheten, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 42, och av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 26).

51 Av rättspraxis följer att för att en sådan nationell skattelagstiftning som den här aktuella, enligt vilken stämpelskatt som erlagts i regionen Flandern och stämpelskatt som erlagts i en annan medlemsstat behandlas olika med avseende på avdragsrätten, ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som inte är objektivt jämförbara, eller så måste den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, domarna i de ovannämnda målen Manninen, punkt 29, och kommissionen mot Österrike, punkt 29).

52 Konungariket Belgien har härvid gjort gällande att situationerna inte är jämförbara.

53 Såsom framgår av punkterna 23 och 24 i förevarande dom har Konungariket Belgien bland annat gjort gällande att alla som för första gången förvärvar fast egendom belägen i regionen Flandern behandlas på liknande sätt, eftersom de ska erlägga stämpelskatt som uppgår till 10 procent av den förvärvade egendomens salupris. Däremot är dessa personers situation inte jämförbar med situationen för dem som tidigare förvärvat fast egendom som ska användas som deras permanentbostad i den regio-

nen. De senare erlade nämligen redan i samband med förvärvet av den tidigare permanentbostaden stämpelskatt i nämnda region.

54 Detta argument kan emellertid inte godtas.

55 Domstolen har visserligen när det gäller direkta skatter fastslagit att de som har hemvist respektive inte har hemvist i en och samma stat generellt sett inte befinner sig i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte har sitt hemvist där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han eller hon har sitt hemvist. Vidare kan skatteförmågan hos en person som inte har sitt hemvist i landet, vilken ska fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen stadigvarande vistas (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 31 och 32, dom av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen, REG 2000, s. I-3337, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Wallentin, punkt 15).

56 Vidare är, såsom Konungariket Belgien har understrukit, den omständigheten att en medlemsstat nekar en person som har sitt hemvist i utlandet vissa skattemässiga förmåner, som beviljas en person som har sitt hemvist i denna stat, generellt sett inte heller diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som har sitt hemvist i landet och dem som inte har sitt hemvist där (se domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 34, dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, punkt 44, och domen i det ovannämnda målet Wallentin, punkt 16).

57 Det ska dock framhållas att dessa principer har fastslagits av domstolen inom ramen för dess praxis på området för inkomstskatt. På det området kan objektiva skillnader mellan de beskattningsbara personerna i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation påverka hur skattebetalarna beskattas och de beaktas i allmänhet av lagstiftaren.

58 Så är emellertid inte fallet vad beträffar den omtvistade stämpelskatten, vilken fastställs i förhållande till den fasta egendomens försäljningspris. Konungariket Belgien har för övrigt inte påstått och det framgår inte heller av handlingarna i målet att någon av dessa objektiva skillnader enligt de ifrågavarande bestämmelserna ska beaktas när nämnda stämpelskatt ska erläggas.

59 Vad gäller den omtvistade stämpelskatten kan det således konstateras att den enda skillnaden mellan situationen för dem som inte har sitt hemvist i Belgien, vilket inbegriper belgiska medborgare som utövat sin rätt till fri rörlighet i unionen, och situationen för dem som har sitt hemvist i regionen Flandern, oavsett om de är belgiska medborgare eller medborgare i en annan medlemsstat, när de förvärvar en ny permanentbostad i nämnda region, avser den plats där deras tidigare permanentbostad är belägen. I båda situationerna förvärvades fast egendom i regionen Flandern i syfte att använda den som permanentbostad. I samband med förvärvet av den tidigare permanentbostaden erlade de förstnämnda personerna skatt som motsvarar stämpelskatt i det land där nämnda bostad var belägen, medan de sistnämnda personerna erlade sådan skatt i den ifrågavarande regionen.

60 Domstolen anser följaktligen, i likhet med kommissionen, att de två situationer som beskrivits i föregående punkt objektivt sett är jämförbara.

61 Sedan detta klargjorts, erinrar domstolen om att det, för att avgöra huruvida det föreligger en diskriminering, måste prövas huruvida situationerna är jämförbara med hänsyn till det mål som eftersträvas med de ifrågavarande nationella bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 38, och domen i det ovannämnda målet Papillon, punkt 27).

62 Konungariket Belgien har i detta avseende i sitt svaromål angett att huvudsakligen tre ändamål eftersträvades med det dekret som regionen Flandern antog den 1 februari 2002 och som innebar flera ändringar i förhållande till den tidigare lydelsen av wetboek.

63 För det första hade nämnda dekret till syfte att öka arbetsrelaterad rörlighet och att minska vägtrafiken till förmån för miljön. I detta sammanhang skulle systemet med kvittning bland annat uppmuntra till flytt till en lämpligare bostad. För det andra syftar nämnda system till att främja renovering av byggnader och bostäder snarare än nybyggnation. För det tredje möjliggör minskningen av stämpelskatten en hyressänkning genom att bruttoavkastningen för de ägare som hyr ut bostäder ökar.

64 Även vid antagandet att de omtvistade bestämmelserna verkligen kan bidra till att dessa mål uppnås, kan det konstateras att Konungariket Belgien inte har visat på vilket sätt den omständigheten att de som avyttrat sin permanentbostad i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien undantas från systemet med kvittning innebär att nämnda mål lättare kan uppnås.

65 Kommissionen gjorde en riktig bedömning när den angav att den diskriminering som följer av nämnda bestämmelser, det vill säga att vissa köpare av fast egendom i regionen Flandern undantas från systemet med kvittning, inte bidrar till att uppnå de angivna målen. En sådan kvittningsmöjlighet skulle kunna locka dem som är medborgare i en medlemsstat och har sitt hemvist i närheten av regionen Flandern och som i denna region är ekonomiskt aktiva såsom anställda eller egenföretagare att i stället förlägga sin permanenta bostad till den regionen för att därigenom få de fördelar som anges i punkt 63 i förevarande dom.

66 Följaktligen kan inte Konungariket Belgiens argument, att situationen för de inhemska skattebetalarna inte är jämförbar med situationen för skattebetalare från andra medlemsstater, godtas.

67 Mot bakgrund av det ovanstående konstaterar domstolen att artikel 61.3 i wetboek utgör en restriktion som är förbjuden enligt artikel 56.1 EG, genom att gemenskapssituationer i skattemässigt hänseende behandlas mindre fördelaktigt än rent inhemska situationer.

68 Det följer slutligen av fast rättspraxis att en sådan restriktion endast är tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att restriktionen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 35, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 64).

69 Konungariket Belgien har härvid, med stöd av den ungerska regeringen, gjort gällande att den inskränkning av den fria rörligheten för kapital som följer av artikel 61.3 i wetboek motiveras av behovet av att upprätthålla det belgiska skattesystemets inre sammanhang.

70 Domstolen har visserligen ansett att behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga bestämmelser som är av sådan art att de inskränker de grundläggande friheterna (domarna i de ovannämnda målen Bachmann, punkt 21, av den 28 januari 1992, kommissionen mot Belgien, punkt 14, och Manninen, punkt 42, och av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, REG 2008, s. I-8061, punkt 43).

71 Enligt fast rättspraxis måste det, för att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna vinna framgång, emellertid visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 57, dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal, REG 2003, s. I-9409, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

72 Såsom Konungariket Belgien har anfört i detta sammanhang kan, med tillämpning av artikel 61.3 i wetboek, sådan stämpelskatt som erlagts vid förvärvet i regionen Flandern av en bostad som ska användas som permanentbostad, på vissa villkor och upp till ett högsta belopp om 12 500 euro, dras av från den stämpelskatt som ska erläggas för förvärvet av en ny permanentbostad i samma region.

73 Eftersom Konungariket Belgien inte har någon beskattningsrätt med avseende på tidigare förvärv i en annan medlemsstat som gjorts av personer som bestämt sig för att förlägga sin nya permanentbostad till regionen Flandern, återspeglar utformningen av denna skatteförmån logisk symmetri (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 42).

74 Om nämnda personer omfattades av systemet med kvittning i samband med förvärvet av fast egendom i regionen Flandern, skulle de dra otillbörlig fördel av ett skattesystem som deras tidigare fastighetsförvärv utanför Belgien inte var underkastat.

75 Härav följer att det inom nämnda system finns ett samband mellan skatteförmånen och det ursprungliga skatteuttaget. Det rör sig nämligen dels om en och samma skattebetalare som redan har erlagt den ifrågavarande skatten och som kan få rätt till avdrag, dels om en förmån som beviljas inom ramen för en och samma beskattning.

76 Domstolen har funnit att om dessa två villkor, det vill säga att det är fråga om en och samma skattebetalare och en och samma beskattning, är uppfyllda, är detta tillräckligt för att det ska anses föreligga ett sådant samband (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 58, Bosal, punkterna 29 och 30, och Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 42). Kommissionen har dessutom inte ifrågasatt, och i sin replik till och med medgett, att den ifrågavarande skatteförmånen beviljas samma skattebetalare och med avseende på samma skatt.

77 Av vad som ovan anförts följer att den restriktion som följer av artikel 61.3 i wetboek är motiverad av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

78 För att restriktionen ska vara motiverad med hänsyn till nämnda behov krävs icke desto mindre, såsom erinrats om i punkt 68 i förevarande dom, att den är ändamålsenlig och proportionerlig i förhållande till det eftersträvade målet.

79 Det ska påpekas att varken kommissionen eller Konungariket Belgien har i sina inlagor berört frågan huruvida det ifrågavarande systemet är proportionerligt.

80 Mot bakgrund av domstolens praxis kan det konstateras att den ifrågavarande restriktionen är ändamålsenlig i förhållande till ett sådant mål eftersom dess verkan är fullständigt symmetrisk, genom att endast sådan stämpelskatt som tidigare erlagts inom ramen för det belgiska skattesystemet kan dras av (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 44).

81 Det följer vidare av domstolens praxis att nämnda restriktion står i rimlig proportion till det eftersträvade målet, eftersom det i de ifrågavarande bestämmelserna föreskrivs att det högst får göras avdrag med ett belopp om 12 500 euro från den stämpelskatt som den person ska erlägga som har förvärvat en ny permanentbostad i regionen Flandern (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 45). Genom att en sådan inskränkning föreskrivs, behåller de omtvistade bestämmelserna sin karaktär av skatteförmån och ska inte anses utgöra en förtäckt skattebefrielse.

82 Av vad som ovan anförts följer att restriktionen för den fria rörligheten för kapital är motiverad av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

83 Vad beträffar frågan, som kommissionen väckt, huruvida det omtvistade systemet strider mot artikel 40 i EES-avtalet, gör sig samtliga ovan redovisade överväganden under förevarande förhållanden gällande i tillämpliga delar i fråga om nämnda artikel, i den mån bestämmelserna i den artikeln har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I-4873, punkt 33, och av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, Établissements Rimbaud, REU 2010, s. I-10659, punkt 22).

84 Följaktligen kan anmärkningen avseende åsidosättande av den fria rörligheten för kapital inte godtas och kommissionens talan ska ogillas.

**Rättegångskostnader**

85 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Konungariket Belgien har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Konungariket Belgiens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

**1) Talan ogillas.**

**2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter