ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

18 januari 2007 *

In zaak C-104/06,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 22 februari 2006,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en R. Lyal als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Zweden, vertegenwoordigd door A. Kruse als gemachtigde,

verweerder,

* Procestaal: Zweeds.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: E. Juhász, kamerpresident, G. Arestis (rapporteur) en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Zweden, door de vaststelling en de handhaving van een fiscale wettelijke regeling waarbij het belastinguitstel voor meerwaarden die worden gerealiseerd bij de overdracht van een woning die door de eigenaar ervan wordt bewoond wanneer deze een nieuwe woning aanschaft, slechts wordt toegekend wanneer zowel de overgedragen woning als de nieuw aangeschafte woning op het Zweedse grondgebied is gelegen, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG, 43 EG en 56, lid 1, EG alsmede de artikelen 28, 31 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst").

Rechtskader

EER-Overeenkomst

2 Artikel 28 van de EER-Overeenkomst bepaalt:

„1. Tussen de lidstaten van de EG [Europese Gemeenschap] en de EVA-staten [Europese Vrijhandels Associatie] wordt vrij verkeer van werknemers tot stand gebracht.

2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten van de EG en de EVA-staten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

3. Het houdt behoudens de uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid gerechtvaardigde beperkingen het recht in om:

a) in te gaan op een feitelijk aanbod tot tewerkstelling;

b) zich te dien einde vrij te verplaatsen binnen het grondgebied van de lidstaten van de EG en de EVA-staten;

c) op het grondgebied van een lidstaat van de EG of een EVA-staat te verblijven teneinde daar een beroep uit te oefenen overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden;

d) op het grondgebied van een lidstaat van de EG of een EVA-staat verblijf te houden, na er een betrekking te hebben vervuld.

4. De bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op betrekkingen in overheidsdienst.

5. Bijlage V bevat specifieke bepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers."

3 Artikel 31 van de EER-Overeenkomst bepaalt:

„1. In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er geen beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat van de EG of een EVA-staat op het grondgebied van een andere staat bij de Overeenkomst. Dit geldt eveneens voor de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat van de EG of een EVA-staat die op het grondgebied van een van deze staten zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van hoofdstuk 4, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van artikel 34, tweede alinea, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.

2. De bijlagen VIII tot en met XI bevatten specifieke bepalingen inzake het recht van vestiging."

Nationale regeling

4 Hoofdstuk 47 van de wet op de inkomstenbelasting (1999:1229) [inkomstskattelag (1999:1229); hierna: „IL"], met als titel „Belastinguitstel", bevat bepalingen inzake het belastinguitstel bij de overdracht van een particuliere woning of een recht om in een gebouw van een particuliere coöperatie te wonen alsmede inzake de behandeling van dat uitstel in geval van latere overdracht.

5 Artikel 2 van hoofdstuk 47 van de IL, inzake de voorwaarden voor het belastinguitstel, bepaalt:

„Een belastingplichtige kan in aanmerking komen voor een belastinguitstel indien hij:

1) aangifte doet van een meerwaarde bij de overdracht van een oorspronkelijke woning,

2) een vervangingswoning aanschaft of voornemens is aan te schaffen, en

3) in de vervangingswoning woont of voornemens is te wonen."

6 Krachtens artikel 3, eerste alinea, van hoofdstuk 47 van de IL wordt onder de oorspronkelijke woning verstaan, een in Zweden gelegen particuliere woning die op het tijdstip van de overdracht ervan de voornaamste woonplaats van de belastingplichtige is.

7 Artikel 5 van hoofdstuk 47 van de IL, zoals gewijzigd bij wet 2003:1206 (lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229), behoort tot het deel van datzelfde hoofdstuk, met als titel „Vervangingswoning", en bepaalt:

„Onder de vervangingswoning wordt verstaan een in Zweden gelegen goed dat bij aanschaffing ervan bestaat uit:

1) een huis met grond dat een wooneenheid vormt,

2) een huis op andermans grond,

3) een voor een of twee gezinnen ingericht huis met grond in een landbouweenheid,

4) een terrein waarop een huis als bedoeld in punt 1 of 3 wordt gebouwd, of

5) een woning van een maatschappij voor particuliere huisvesting."

Precontentieuze procedure

8 Aangezien de Commissie van mening was dat de bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL, en inzonderheid de artikelen 2 tot en met 5 van dat hoofdstuk, waarbij het belastinguitstel voor meerwaarden die ontstaan bij de overdracht van een particuliere woning of van een recht om in een gebouw van een particuliere coöperatie te wonen, afhankelijk is van de voorwaarde dat de nieuwe woning, de zogenoemde „vervangingswoning", op het Zweedse grondgebied is gelegen, in strijd zijn met de verplichtingen die op het Koninkrijk Zweden rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG, 43 EG en 56, lid 1, EG alsmede de artikelen 28, 31 en 40 van de EER-Overeenkomst, heeft zij deze lidstaat bij brief van 1 april 2004 aangemaand, zijn opmerkingen ter zake kenbaar te maken.

9 De Zweedse autoriteiten hebben, zakelijk weergegeven, erkend dat de regeling van het belastinguitstel, zoals die met name voortvloeit uit de toepassing van de gezamenlijke bepalingen van de artikelen 2 tot en met 5 van hoofdstuk 47 van de IL, een belemmering vormt van het vrije verkeer van personen en kapitaal. Zij waren evenwel van mening dat de betrokken bepalingen gerechtvaardigd zijn door dwingende redenen van algemeen belang en met name door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te verzekeren.

10 Aangezien de argumenten van de Zweedse autoriteiten de Commissie niet konden overtuigen, heeft deze op 5 juli 2005 een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij enerzijds haar grief herhaalde dat de litigieuze bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL afbreuk doen aan het vrije verkeer van personen en aan het vrije verkeer van kapitaal en anderzijds het Koninkrijk Zweden verzocht, binnen twee maanden na de kennisgeving ervan de nodige maatregelen te nemen om dat advies op te volgen.

11 Aangezien de Zweedse autoriteiten in hun antwoord op dat met redenen omkleed advies, zakelijk weergegeven, hun standpunt handhaafden dat de betrokken bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL gerechtvaardigd zijn door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te verzekeren, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

12 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn, deze bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie arresten van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 21, en 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29).

13 Er dient te worden onderzocht of, zoals de Commissie aanvoert, de bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL, en inzonderheid de bepalingen van de artikelen 2 tot en met 5 van dat hoofdstuk, in hun onderlinge samenhang gelezen, het vrije verkeer van personen en kapitaal zoals vastgelegd in de artikelen 18 EG, 39 EG, 43 EG en 56, lid 1, EG alsmede de artikelen 28, 31 en 40 van de EER-Overeenkomst beperken.

Vrij verkeer van personen

14 Met deze grief voert de Commissie in de eerste plaats aan dat het Koninkrijk Zweden de krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

15 Artikel 18 EG, dat het recht van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, op algemene wijze formuleert, vindt in artikel 43 EG een bijzondere uitdrukking voor de vrijheid van vestiging en in artikel 39 EG voor het vrije verkeer van werknemers (arrest van 26 oktober 2006, Commissie/Portugal, C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punt 13).

16 Derhalve moet worden nagegaan of de artikelen 39 EG en 43 EG zich verzetten tegen een nationale regeling als die vervat in de litigieuze bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL.

17 De bepalingen van het EG-Verdrag inzake het vrije verkeer van personen beogen het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap, en staan in de weg aan regelingen die deze onderdanen minder gunstig behandelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (zie arrest van 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, Jurispr. blz. I-7929, punt 34 en aangehaalde rechtspraak).

18 Bepalingen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan weerhouden zijn staat van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, leveren derhalve belemmeringen van deze vrijheid op, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (arrest van 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 25, alsmede arrest Commissie/Denemarken, reeds aangehaald, punt 35).

19 Volgens de rechtspraak van het Hof houden de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers, hoewel zij volgens hun bewoordingen met name het voordeel van behandeling als eigen onderdaan in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, ook een verbod in voor de lidstaat van oorsprong, het vrije aanvaarden en verrichten van werk door een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken (arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 79).

20 Hetzelfde geldt voor de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging. Uit voormelde rechtspraak volgt immers dat deze bepalingen, hoewel zij volgens hun bewoordingen het voordeel van behandeling als eigen onderdaan in de lidstaat van

ontvangst beogen te garanderen, zich tevens ertegen verzetten dat de lidstaat van oorsprong de vestiging in een andere lidstaat van een van zijn onderdanen of van een naar zijn wetgeving opgerichte vennootschap belemmert (arresten van 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 42, en 23 februari 2006, Keller Holding, C-471/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 30).

21 Hoewel in casu de litigieuze bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL een in Zweden aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtige niet verbieden, een beroep uit te oefenen in een andere lidstaat, of, in het algemeen, zijn recht van vestiging uit te oefenen, beperken deze bepalingen niettemin de uitoefening van deze rechten, aangezien er voor de belastingplichtigen die hun onroerende goederen wensen te verkopen teneinde zich in een andere lidstaat dan het Koninkrijk Zweden te vestigen, op zijn minst een afschrikkende werking van uitgaat.

22 De belastingplichtige die besluit het voor bewoning bestemde onroerend goed dat hij in Zweden bezit te verkopen, om zijn woonplaats naar het grondgebied van een andere lidstaat te verleggen en aldaar, in het kader van de uitoefening van de hem bij de artikelen 39 EG en 43 EG toegekende rechten, een voor zijn huisvesting bestemd nieuw onroerend goed te kopen, wordt immers duidelijk fiscaal minder gunstig behandeld dan een persoon die zijn woonplaats in Zweden behoudt.

23 Dat verschil in behandeling ter zake van het belastinguitstel voor de gerealiseerde meerwaarde, dat gevolgen kan hebben voor het patrimonium van de belastingplichtige die zijn woonplaats van Zweden naar het buitenland wenst te verleggen, kan hem derhalve ervan afschrikken om die stap te zetten.

24 Hieruit volgt dat de bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL, en inzonderheid de artikelen 2 tot en met 5 van dat hoofdstuk, in hun onderlinge samenhang gelezen, door het voordeel van het belastinguitstel voor de meerwaarde die ontstaat bij de overdracht van een particuliere woning of van een appartement van een particuliere

coöperatie, afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat de nieuwe woning op het Zweedse grondgebied is gelegen, het vrije verkeer van werknemers alsmede de vrijheid van vestiging, zoals gewaarborgd door de artikelen 39 EG en 43 EG, kunnen belemmeren.

25 Uit vaste rechtspraak blijkt echter dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, niettemin toelaatbaar kunnen zijn mits zij een doel van algemeen belang nastreven, geschikt zijn om de verwezenlijking daarvan te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om het gestelde doel te bereiken (arrest De Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 49, en arrest van 7 september 2006, N, C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 40).

26 Hoewel het Hof heeft erkend dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen, kan een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging slechts slagen indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de opheffing van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie in die zin arrest Keller Holding, reeds aangehaald, punt 40 en aangehaalde rechtspraak).

27 In casu voert het Koninkrijk Zweden voor het Hof echter geen concrete argumenten aan ten bewijze dat de litigieuze bepalingen van de IL gerechtvaardigd zijn door de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel ter zake van het belastinguitstel voor de meerwaarden te verzekeren; bovendien erkent het in zijn verweerschrift de niet-nakoming. Het Koninkrijk Zweden betoogt dat het een hervorming van de complexe regeling inzake het belastinguitstel laat uitwerken teneinde te voldoen aan de uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende verplichtingen.

28 Opgemerkt zij dat volgens de rechtspraak het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het

einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn, en dat het Hof met sedertdien opgetreden wijzigingen geen rekening kan houden (zie met name arrest van 16 oktober 2003, Commissie/Ierland, C-388/02, Jurispr. blz. I-12173, punt 6).

29 Derhalve dient te worden vastgesteld dat de litigieuze bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL in strijd zijn met de artikelen 39 EG en 43 EG.

30 Aangaande de economisch niet-actieve personen geldt deze conclusie om dezelfde redenen ook voor de grief betreffende artikel 18 EG.

31 De Commissie voert in de tweede plaats aan dat het Koninkrijk Zweden niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst, betreffende het vrije verkeer van werknemers respectievelijk de vrijheid van vestiging.

32 In casu dient te worden opgemerkt dat de in de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst neergelegde regels die beperkingen van het vrije verkeer en van de vrijheid van vestiging verbieden, inhoudelijk gelijk zijn aan die welke zijn vastgesteld in de artikelen 39 EG en 43 EG.

33 Derhalve moet worden vastgesteld dat, gelet op de conclusie die in punt 29 van het onderhavige arrest is geformuleerd, de litigieuze bepalingen van hoofdstuk 47 van de IL ook in strijd zijn met de artikelen 28 en 31 van deze overeenkomst.

34 Derhalve is het beroep van de Commissie gegrond voor zover het betrekking heeft op de grief betreffende schending van de in de EER-Overeenkomst neergelegde regels inzake het vrije verkeer van personen.

35 Mitsdien moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk Zweden, door de vaststelling en de handhaving van fiscale bepalingen als die van hoofdstuk 47 van de IL, waarbij het voordeel van het belastinguitstel voor de meerwaarde die ontstaat bij de overdracht van een particuliere woning of van een recht om in een gebouw van een particuliere coöperatie te wonen, afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat ook de nieuw aangeschafte woning op het Zweedse grondgebied is gelegen, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG alsmede de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst.

Vrij verkeer van kapitaal

36 De Commissie verzoekt het Hof bovendien vast te stellen dat het Koninkrijk Zweden de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 56, lid 1, EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

37 Aangezien de bepalingen van het Verdrag en van de EER-Overeenkomst betreffende het vrije verkeer van personen zich verzetten tegen de litigieuze regeling, behoeft deze regeling niet afzonderlijk aan artikel 56, lid 1, EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst inzake het vrije verkeer van kapitaal te worden getoetst (arrest Commissie/Portugal, reeds aangehaald, punt 45).

Kosten

38 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk Zweden in het ongelijk is gesteld, dient het overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Achtste kamer) verklaart:

1) **Door de vaststelling en de handhaving van fiscale bepalingen als die van hoofdstuk 47 van de wet op de inkomstenbelasting (1999:1229) [inkomstskattelag (1999:1229)], waarbij het voordeel van het belastinguitstel voor de meerwaarde die ontstaat bij de overdracht van een particuliere woning of van een recht om in een gebouw van een particuliere coöperatie te wonen, afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat ook de nieuw aangeschafte woning op het Zweedse grondgebied is gelegen, is het Koninkrijk Zweden de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG alsmede de artikelen 28 en 31 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.**

2) **Het Koninkrijk Zweden wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen