DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)
den 18 januari 2007 *

I mål C-104/06,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 22 februari 2006,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av L. Ström van Lier och R. Lyal, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Sverige, företrätt av A. Kruse, i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: svenska.

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna G. Arestis (referent) och J. Malenovský,

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Konungariket Sverige inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 56.1 EG samt enligt artiklarna 28, 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 anta och bibehålla skattelagstiftning enligt vilken uppskovsavdrag för kapitalvinster, som uppkommer vid avyttring av ägarbebodda bostäder när den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad, endast beviljas om både den avyttrade och den förvärvade bostaden ligger inom landets territorium.

Tillämpliga bestämmelser

EES-avtalet

2 Artikel 28 i EES-avtalet innehåller följande bestämmelser:

"1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas mellan EG-medlemsstaterna [Europeiska gemenskapens medlemsstater] och EFTA-staterna [staterna i Europeiska frihandelssammanslutningen].

2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från EG-medlemsstaterna och EFTA-staterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, ersättning och övriga arbets- och anställningsvillkor.

3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att

a) anta faktiska erbjudanden om anställning,

b) förflytta sig fritt inom EG-medlemsstaternas och EFTA-staternas territorium för detta ändamål,

c) uppehålla sig inom en EG-medlemsstats eller en EFTA-stats territorium i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,

d) stanna kvar inom en EG-medlemsstats eller EFTA-stats territorium efter att ha varit anställd där.

4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

5. Bilaga V innehåller särskilda bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare."

3 Artikel 31 i EES-avtalet har följande ordalydelse:

"1. Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte förekomma några inskränkningar för medborgare i en EG-medlemsstat eller en EFTA-stat att fritt etablera sig på vilken som helst av dessa staters territorium. Detta skall även gälla rätten för medborgare i varje EG-medlemsstat eller EFTA-stat som är etablerad i någon av dessa stater att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.

2. Bilagorna VIII–XI innehåller särskilda bestämmelser om etableringsrätten."

Den nationella lagstiftningen

4 Kapitel 47 i inkomstskattelagen (1999:1229) (nedan kallad IL) har rubriken "Uppskovsavdrag" och innehåller bestämmelser om uppskovsavdrag vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt och om hur uppskovsavdraget beaktas vid en senare avyttring.

5 47 kap. 2 § IL, som rör förutsättningar för uppskovsavdrag, innehåller följande:

"En skattskyldig får göra uppskovsavdrag om han

1. tar upp kapitalvinst på grund av avyttring som omfattar en ursprungsbostad,

2. har förvärvat eller tänker förvärva en ersättningsbostad, och

3. har bosatt sig eller tänker bosätta sig i ersättningsbostaden."

6 Enligt 47 kap. 3 § första stycket IL avses med ursprungsbostad en sådan privatbostad i Sverige som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad.

7 47 kap. 5 § IL, i dess lydelse enligt lag (2003:1206) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), hör till en del av detta kapitel som har rubriken "Ersättningsbostad" och har följande lydelse:

"Med ersättningsbostad avses en tillgång i Sverige som vid förvärvet är

1. småhus med mark som är småhusenhet,

2. småhus på annans mark,

3. småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,

4. tomt om där uppförs ett småhus som avses i 1 eller 3, eller

5. bostad i ett privatbostadsföretag."

Det administrativa förfarandet

8 Kommissionen gjorde bedömningen att bestämmelserna i kapitel 47 IL, särskilt de i 2–5 §§, enligt vilka uppskovsavdrag för kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt villkoras av att den nyförvärvade bostaden, benämnd "ersättningsbostaden", är belägen i Sverige, utgör ett åsidosättande av de skyldigheter som åvilar Konungariket Sverige enligt artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 56.1 EG samt enligt artiklarna 28, 31 och 40 i EES-avtalet. Kommissionen sände därför en formell underrättelse av den 1 april 2004 till nämnda medlemsstat med anmodan att yttra sig i denna fråga.

9 De svenska myndigheterna medgav i huvudsak att det system med uppskovsavdrag som följer bland annat av tillämpning av bestämmelserna i 47 kap. 2–5 §§ IL, utgör ett hinder för den fria rörligheten för personer och kapital. De fann dock att dessa bestämmelser är motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset, mer specifikt behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang.

10 Kommissionen lät sig inte övertygas av de svenska myndigheternas argumentation och avgav därför den 5 juli 2005 ett motiverat yttrande, i vilket den dels upprepade sin invändning att de omtvistade bestämmelserna i kapitel 47 IL utgör hinder för den fria rörligheten såväl för personer som för kapital, dels anmodade Konungariket Sverige att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter detta yttrande inom två månader räknat från delgivningen av detsamma.

11 De svenska myndigheterna vidhöll i sitt svar på det motiverade yttrandet i huvudsak att de aktuella bestämmelserna i kapitel 47 IL var motiverade på grund av behovet att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang. Kommissionen beslutade därför att väcka förevarande talan.

Talan

12 Det erinras inledningsvis om att det av domstolens fasta rättspraxis följer att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa likväl iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 21, och av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29).

13 Domstolen skall därför pröva huruvida bestämmelserna i kapitel 47 IL, särskilt 2–5 §§, såsom kommissionen har hävdat utgör inskränkningar i den fria rörligheten för personer och kapital enligt artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 56.1 EG samt enligt artiklarna 28, 31 och 40 i EES-avtalet.

Fri rörlighet för personer

14 Kommissionen har i sin invändning om fri rörlighet för personer gjort gällande att Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG.

15 I artikel 18 EG föreskrivs en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium, vilken tar sig särskilt uttryck i artikel 43 EG när det gäller etableringsfriheten och i artikel 39 EG när det gäller fri rörlighet för arbetstagare (dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal, REG 2006, s. I-10633, punkt 13).

16 Domstolen skall följaktligen pröva huruvida artiklarna 39 EG och 43 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som de omtvistade bestämmelserna i kapitel 47 IL.

17 Alla bestämmelserna om fri rörlighet för personer i EG-fördraget har till syfte att underlätta för gemenskapsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela gemenskapen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se dom av den 15 september 2005 i mål C-464/02, kommissionen mot Danmark, REG 2005, s. I-7929, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

18 Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avhålls från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (dom av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling, REG 2003, s. I-13389, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Danmark, punkt 35).

19 Det framgår av domstolens rättspraxis att även om bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare enligt ordalydelsen särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, uppställer de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare från att fritt acceptera och inneha en anställning i en annan medlemsstat (dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 79).

20 Detsamma gäller bestämmelserna om etableringsfrihet. Även om dessa bestämmelser enligt ordalydelsen syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, utgör de enligt nämnda rättspraxis samtidigt förbud mot att

ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 42, och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 30).

21 Även om de omtvistade bestämmelserna i kapitel 47 IL inte innehåller något förbud för en person som är skattskyldig för inkomstskatt i Sverige att inneha en anställning i en annan medlemsstat eller, allmänt, att utöva sin etableringsrätt, är dessa bestämmelser icke desto mindre av det slaget att de inskränker utövandet av dessa rättigheter genom att åtminstone ha en avhållande effekt på skattskyldiga personer som önskar sälja sin privatbostad för att bosätta sig i en annan medlemsstat än Konungariket Sverige.

22 Det är nämligen uppenbart att en skattskyldig person som beslutar sig för att avyttra en privatbostad som denne äger i Sverige, i syfte att inom ramen för utövandet av de rättigheter som följer av artiklarna 39 EG och 43 EG flytta sitt hemvist till en annan medlemsstat och där förvärva en ny privatbostad, behandlas mindre förmånligt i skattemässigt hänseende än den skattskyldiga person som behåller sitt hemvist i Sverige.

23 Denna åtskillnad i behandling avseende uppskovsavdrag för kapitalvinster kan återverka på tillgångarna hos den skattskyldiga person som önskar flytta ut sitt hemvist från Sverige och kan följaktligen avhålla denne från att företa en sådan flyttning.

24 Av detta följer att bestämmelserna i kapitel 47 IL, särskilt 2–5 §§, genom att uppskovsavdrag för kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt villkoras av att ersättningsbostaden är belägen i Sverige, kan utgöra

hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten, såsom dessa stadgas i artiklarna 39 EG och 43 EG.

25 Det följer emellertid av domstolens fasta rättspraxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget kan godtas, om det syfte som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, punkt 49, och dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 40).

26 Domstolen har visserligen tillstått att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget, men för att ett argument baserat på en sådan motivering skall kunna vinna framgång måste det 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, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

27 I detta fall har dock Konungariket Sverige inte framfört något konkret argument alls inför domstolen som syftat till att visa att de omtvistade bestämmelserna i IL är motiverade av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang beträffande uppskovsavdrag för kapitalvinst. Tvärtom har svaranden i sitt svaromål medgett det påstådda fördragsbrottet. Konungariket Sverige har anfört att det börjat utreda en ändring av de komplicerade bestämmelserna om uppskovsavdrag, för att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten.

28 Domstolen påpekar att enligt fast rättspraxis skall förekomsten av ett fördragsbrott bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av

den frist som har angetts i det motiverade yttrandet. Domstolen skall inte beakta senare förändringar (se bland annat dom av den 16 oktober 2003 i mål C-388/02, kommissionen mot Irland, REG 2003, s. I-12173, punkt 6.)

29 Det skall mot denna bakgrund fastställas att de omtvistade bestämmelserna i kapitel 47 IL strider mot artiklarna 39 EG och 43 EG.

30 Vad vidare beträffar personer som inte är yrkesverksamma gäller, av identiska skäl, samma slutsats i fråga om invändningen avseende artikel 18 EG.

31 Kommissionen har för det andra gjort gällande att Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet, vilka avser fri rörlighet för arbetstagare respektive etableringsfrihet.

32 Det skall i detta fall erinras om att bestämmelserna om förbud mot inskränkningar i den fria rörligheten och etableringsfriheten i artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet i sak är identiska med dem i artiklarna 39 EG och 43 EG.

33 Det skall därför konstateras att de omtvistade bestämmelserna i kapitel 47 IL mot bakgrund av slutsatsen i punkt 29 ovan i förevarande dom även strider mot artiklarna 28 och 31 i detta avtal.

34 Kommissionens talan måste under dessa förhållanden anses vara välgrundad i fråga om den invändning som avser åsidosättandet av bestämmelserna i EES-avtalet om fri rörlighet för personer.

35 Domstolen fastställer följaktligen att Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt enligt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet genom att anta och bibehålla skattebestämmelser som de i kapitel 47 IL, enligt vilka uppskovsavdrag för kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt villkoras av att även ersättningsbostaden är belägen i Sverige.

Fri rörlighet för kapital

36 Kommissionen har vidare yrkat att domstolen skall fastställa att Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 56.1 EG och 40 i EES-avtalet.

37 Eftersom bestämmelserna i fördraget och i EES-avtalet om fri rörlighet för personer utgör hinder för den omtvistade lagstiftningen, finns det ingen anledning att separat pröva nämnda lagstiftning utifrån artikel 56.1 EG och artikel 40 i EES-avtalet, vilka rör fri rörlighet för kapital (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal, punkt 45).

Rättegångskostnader

38 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Sverige skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Sverige har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

1) Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt enligt artiklarna 28 och 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet genom att anta och bibehålla skattebestämmelser som dem i kapitel 47 i inkomstskattelagen (1999:1229), enligt vilka uppskovsavdrag för kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt villkoras av att även ersättningsbostaden är belägen i Sverige.

2) Konungariket Sverige skall ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter