

Mål C-150/04

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Konungariket Danmark

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för arbetstagare – Frihet att tillhandahålla tjänster – Fri rörlighet för kapital – Etableringsfrihet – Inkomstskatt – Pension – Pensionsordning som upprättats vid ett i en annan medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut – Skattelagstiftning – Begränsning av rätten att från den skattepliktiga inkomsten dra av eller utelämna inbetalningar till en pensionsordning – Tvingande hänsyn till allmänintresset – Effektiv skattekontroll – Skattesystemets inre sammanhang – Skattesystemets symmetri – Avtal för undvikande av dubbelbeskattning”

Förslag till avgörande av generaladvokat C. Stix-Hackl föredraget den 1 juni 2006

Domstolens dom (stora avdelningen) av den 30 januari 2007

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för personer – Arbetstagare – Etableringsfrihet – Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning

(Artikel 39 EG, 43 EG och 49 EG)

En medlemsstat som föreskriver att rätten att från den skattepliktiga inkomsten dra av eller utelämna inbetalningar till en ordning med liv- och pensionsförsäkringar endast föreligger i fråga om inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med pensionsinstitut hemmahörande inom det nationella territoriet, medan någon sådan lättnad i beskattningen inte medges för inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 39 EG, 43 EG och 49 EG.

Eftersom en sådan lagstiftning utgör ett generellt förbud mot beviljande av skattefördelar för inbetalningar till ett i en annan medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut, kan denna inte motiveras av behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Den faktor som kan sätta detta sammanhang ur spel består nämligen i att den skattskyldige väljer att flytta ut sitt hemvist mellan tidpunkten för inbetalningarna till en pensionsordning och den tidpunkt då motsvarande utbetalningar sker, då det bara är i detta fall som nämnda medlemsstat kan förlora befogenheten att beskatta de utbetalningar som svarar mot de inbetalningar som dragits av eller utelämnats.

Eftersom fördragets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten utgör hinder för den ifrågavarande lagstiftningen behöver någon separat prövning av nämnda lagstiftnings förenlighet med artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital inte ske.

(se punkterna 64, 71–74 och 76 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 30 januari 2007 (*)

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för arbetstagare – Frihet att tillhandahålla tjänster – Fri rörlighet för kapital – Etableringsfrihet – Inkomstskatt – Pension – Pensionsordning som upprättats vid ett i en annan medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut – Skattelagstiftning – Begränsning av rätten att från den skattepliktiga inkomsten dra av eller utelämna inbetalningar till en pensionsordning – Tvingande hänsyn till allmänintresset – Effektiv skattekontroll – Skattesystemets inre sammanhang – Skattesystemets symmetri – Avtal för undvikande av dubbelbeskattning ”

I mål C-150/04,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väcktes den 23 mars 2004,

Europeiska gemenskapernas kommission, inledningsvis företrädd av S. Tams, därefter av R. Lyal och H. Støvlbæk, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Danmark, företrädd av J. Molde, i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

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

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris och avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. K?ris (referent) och E. Juhász samt domarna R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet och A. Ó Caoimh,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreterare H. von Holstein,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 januari 2006,

och efter att den 1 juni 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Konungariket Danmark har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 39 EG, 43 EG, 49 EG och 56 EG genom att anta och bibehålla en ordning med liv- och pensionsförsäkringar enligt vilken rätt att göra avdrag för och att utelämna inbetalningar endast föreligger i fråga om inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i Danmark hemmahörande pensionsinstitut, medan någon sådan lättnad i beskattningen inte medges för inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut (nedan kallad den ifrågavarande lagstiftningen).

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

2 Tillämpningsområdet för rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 77/799), omfattar numera även indirekta skatter.

3 Första skälet i direktiv 77/799 har följande avfattning:

”Skatteflykt och undandragande av skatt, som sträcker sig över medlemsstaternas gränser, leder till budgetförluster och kränkning av principen om rättvis beskattning och är ägnat att åstadkomma snedvridning av kapitalrörelser och av konkurrensbetingelser. Det påverkar därför den gemensamma marknadens funktion.”

4 I artikel 1 i direktiv 77/799 föreskrivs följande:

”I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital ...”

5 Artikel 8 i direktivet innehåller följande precisering:

”1. Detta direktiv skall inte innebära någon förpliktelse att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna vore förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål.

2. Tillhandahållande av uppgifter får vägras då det skulle leda till röjande av affärshemlighet, industriell hemlighet, yrkeshemlighet eller handelsprocess, eller av uppgifter vars röjande skulle strida mot allmänna grundsatser.

3. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får vägra att tillhandahålla information då staten i fråga av praktiska eller juridiska skäl är förhindrad att lämna motsvarande uppgifter.”

6 Artikel 1.1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5) innehåller följande bestämmelse:

"I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1."

7 Rubrik X i bilaga 1 till direktiv 88/361 avser överföringar i anledning av försäkringsavtal och innehåller följande precisering:

"A. Premier och betalningar avseende livförsäkring

...

2. Avtal mellan utländska livförsäkringsgivare och inlänningar."

Den nationella lagstiftningen

8 Den danska lagstiftningen, som kodifierats genom lagkungörelse nr 816 av den 30 september 2003 om beskattningen av pensionsordningar m.m. (bekendtgørelse af lov om beskattningen af pensionsordninger m.v., *Lovtidende* 2003 A, s. 5522) (nedan kallad pensionsbeskattningslagen), innehåller bestämmelser om beskattningen av pensionsordningar, däri inbegripet livförsäkringar (nedan kallade pensionsordningar). I lagen görs åtskillnad mellan två kategorier av pensionsordningar, som behandlas olika i skattehänseende. Den första kategorin pensionsordningar omfattas av avsnitt I i denna lag. Innehavare av sådana åtnjuter vissa skattefördelar. Den andra kategorin regleras i avsnitt II A i nämnda lag, och innehavare av dessa ordningar åtnjuter inga skattefördelar.

9 När det gäller den första kategorin pensionsordningar föreskrivs i pensionsbeskattningslagen huvudsakligen en rätt till avdrag eller utelämnande av inbetalningar till en pensionsordning som avses i avsnitt I i nämnda lag, oavsett om det rör sig om inbetalningar till en pensionsordning som upprättats för pensionstagaren i dennes yrkesverksamhet eller om inbetalningen gjorts till en privat pensionsordning som pensionstagaren upprättat utom en yrkesverksamhet.

10 Utbetalningar från en sådan pensionsordning som avses i avsnitt I i pensionsbeskattningslagen beskattas hos pensionstagaren. Rättidiga utbetalningar från en pensionsordning med löpande utbetalningar, rättidiga utbetalningar från kapitalpensionsordningar och förskottsutbetalningar beskattas efter olika skattesatser.

11 För att åtnjuta de skattefördelar som föreskrivs i avsnitt I i pensionsbeskattningslagen måste pensionsordningen uppfylla vissa villkor avseende bland annat pensionsålder, berättigade pensionstagare och utbetalningens art. Krav uppställs vidare på det pensionsinstitut vid vilket ordningen upprättas. Pensionsordningarna skall upprättas i livförsäkringsbolag, pensionskassor eller finansinstitut.

12 Livförsäkringsföretag skall

- vara hemmahörande i Danmark, eller
- bedriva sin livförsäkringsverksamhet i Danmark via ett fast driftställe och inneha koncession från finansinspektionen för att bedriva livförsäkringsverksamhet där, eller
- bedriva livförsäkringsverksamhet i Danmark via en filial och inneha koncession i något annat land som är medlem i Europeiska unionen.

13 Pensionskassor skall

- omfattas av lag nr 148 om tillsyn av företagens pensionskassor (bekendtgørelse om lov om tilsyn med firmapensionskasser), av den 7 mars 2003 (*Lovtidene* 2003 A, s. 953), i vilken det föreskrivs att dessa kassor skall vara hemmahörande i Danmark, eller
- omfattas av lag nr 453 om finansiell verksamhet (lov nr 453 om finansiell virksomhed), av den 10 juni 2003 (*Lovtidene* 2003 A, s. 2822), som omfattar vissa pensionskassor hemmahörande i Danmark samt de utländska pensionskassor som bedriver sin verksamhet i Danmark via filial efter tillstånd i något annat land som är medlem i Europeiska unionen.

14 Finansinstitut skall

- inneha finansinspektionens tillstånd att bedriva sin verksamhet i Danmark, vilket förutsätter att de är hemmahörande i denna medlemsstat, eller
- vara ett utländskt finansinstitut som efter tillstånd i ett annat land som är medlem i Europeiska unionen bedriver sin verksamhet i Danmark via filial.

15 När det gäller den andra kategorin pensionsordningar innehåller avsnitt II A i pensionsbeskattningslagen, med rubriken inkomstskattepliktiga pensionsordningar, försäkringar m.m., bestämmelser om pensionsordningar som inte uppfyller kraven för att omfattas av avsnitt I i lagen och pensionsordningar avseende vilka försäkringstagaren har avstått från beskattning i enlighet med nämnda avsnitt I.

16 Nämnda avsnitt II A omfattar 53 A § och 53 B § och avser bland annat pensionsordningar som upprättats vid utländska pensionsinstitut.

17 I 53 A § i pensionsbeskattningslagen föreskrivs följande:

”Bestämmelserna i andra till femte styckena gäller för

- 1) livförsäkringar som inte omfattas av kapitel 1,
- 2) livförsäkringar som uppfyller kraven i kapitel 1, men där den som äger försäkringen har avstått från beskattning enligt bestämmelserna i avsnitt I vid upprättandet av ordningen,
- 3) pensionskasseordning som inte omfattas av kapitel 1,
- 4) pensionskasseordning som uppfyller kraven i kapitel 1, men där den som har rätt till pensionen vid upprättandet av pensionsordningen har avstått från beskattning enligt bestämmelserna i avsnitt 1, och
- 5) sjuk- och olycksfallsförsäkring som ägs av den försäkrade.

Andra stycket. Premier eller bidrag till pensionsordningar m.m. som nämns i första stycket får inte dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst. Vid beräkningen av en arbetstagares skattepliktiga inkomst skall premier eller bidrag som arbetsgivaren eller en tidigare arbetsgivare betalat in räknas med ...

Tredje stycket. Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten skall avkastning på livförsäkrings- och pensionsordningar som nämns i första stycket tas med ...

...

Femte stycket. Utbetalningar från pensionsordningar m.m. som nämns i första stycket tas inte med vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten.”

18 53 B § i samma lag innehåller följande bestämmelser:

”Första stycket. Utan hänsyn till 53 A § gäller bestämmelserna i fjärde till sjätte styckena för livförsäkringar som nämns i 53 A § första stycket punkt 1, pensionskasseordningar som nämns i 53 A § första stycket punkt 3 och sjuk- och olycksfallsförsäkringar som nämns i 53 A § första stycket punkt 5 om kraven i andra och tredje styckena är uppfyllda. Detsamma gäller för utländska pensionsordningar som upprättats vid finansinstitut.

Andra stycket. Pensionsordningen m.m. som nämns i första stycket skall ha upprättats medan försäkringstagaren eller den pensionsberättigade inte var skattskyldig enligt 1 § i lagen om källskatt, eller medan vederbörande var skattskyldig enligt 1 § i lagen om källskatt, men enligt en bestämmelse i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning hade hemvist i en främmande stat, på Färöarna eller på Grönland.

Tredje stycket. Samtliga inbetalningar till pensionsordningen m.m. som nämns i första stycket, som har skett under den period när försäkringstagaren eller den pensionsberättigade varken var skattskyldig i Danmark eller hade hemvist där, skall ha dragits av från en positiv skattepliktig inkomst i överensstämmelse med lagstiftningen i den stat där försäkringstagaren eller den pensionsberättigade var skattskyldig respektive hade hemvist vid tidpunkten för inbetalningen, eller skall ha gjorts av en arbetsgivare på ett sådant sätt att inbetalningarna inte tas med vid beräkningen av vederbörandes skattepliktiga inkomst i enlighet med skattelagstiftningen i den stat där försäkringstagaren eller den pensionsberättigade var skattskyldig respektive hade hemvist vid tidpunkten för inbetalningen.

Fjärde stycket. För premier och bidrag till pensionsordningar m.m. som nämns i första stycket gäller 53 A § andra stycket.

Femte stycket. Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten bortses från avkastning på pensionsordningar m.m. som nämns i första stycket, däribland räntor och bonus.

Sjätte stycket. Utbetalningar från pensionsordningar m.m. som nämns i första stycket tas med vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten. ... Utbetalningarna tas inte med vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten i den mån de motsvaras av inbetalningar som försäkringstagaren eller den pensionsberättigade har gjort under perioden efter det att vederbörande blev skattskyldig respektive fick hemvist i Danmark och som inte har kunnat dras av vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten enligt fjärde stycket och 53 A § andra stycket.”

19 Med hänsyn till vad som anförts ovan och till de förklaringar som lämnats till domstolen kan det av den ifrågavarande lagstiftningen för det första konstateras att inbetalningar till pensionsordningar som avses i avsnitt II A i pensionsbeskattningslagen varken omfattas av avdragsrätt eller av rätt till utelämnande.

20 Enligt 53 A § tredje stycket i pensionsbeskattningslagen beskattas den löpande avkastningen från pensionssparandet för det andra som en inkomst av kapital. Om pensionsordningen omfattas av 53 B § i nämnda lag är dock den löpande avkastningen inte skattepliktig.

21 För det tredje är de utbetalningar från pensionsordningar som avses i 53 A § i

pensionsbeskattningslagen inte skattepliktiga. De utbetalningar från pensionsordningar som avses i 53 B § i denna lag beskattas som personlig inkomst om försäkringstagaren har haft rätt att dra av eller utelämna sina inbetalningar.

22 För det fjärde avser nämnda 53 B § pensionsordningar som har upprättats i utlandet av personer som vid upprättandet inte hade hemvist i Danmark. Om försäkringstagaren bosätter sig i denna medlemsstat och fortfarande har hemvist där när pensionen betalas ut beskattas utbetalningen i denna stat. Paragrafen ger Danmark erforderligt rättsligt stöd för att beskatta utbetalningar från utländska pensionsordningar i de fall då Danmark med stöd av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning får beskatta inkomsten i egenskap av hemviststat.

Avtal för att undvika dubbelbeskattning

Beskattning av utbetalningar från pensionsordningar med stöd av avtal för att undvika dubbelbeskattning som Konungariket Danmark slutit

23 I artikel 18 i den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som OECD:s kommitté för skattefrågor utarbetat (nedan kallat OECD:s modellavtal) föreskrivs i huvudsak att privata pensioner i princip beskattas i den stat där den person som erhåller pensionen har sitt hemvist.

24 Konungariket Danmark har slutit avtal för att undvika dubbelbeskattning med ett flertal stater. Dessa avtal följer de principer som återfinns i OECD:s modellavtal och avser bland annat rätten att beskatta pensioner från privata pensionsordningar.

25 Bestämmelser som motsvarar artikel 18 i OECD:s modellavtal återfinns i avtal som slutits mellan, å ena sidan, Konungariket Danmark och, å andra sidan, Republiken Frankrike (avtal av den 8 februari 1957, artikel 13), Republiken Österrike (avtal av den 23 oktober 1961, i dess lydelse enligt protokoll av den 19 oktober 1970, artikel 15), Storhertigdömet Luxemburg (avtal av den 17 november 1980, artikel 18), Konungariket Nederländerna (avtal av den 1 juli 1996, artikel 18), Konungariket Spanien (avtal av den 3 juli 1972, i dess ändrade lydelse enligt protokoll av den 17 mars 1999, artikel 18.1). En bestämmelse som är analog med de nyss nämnda återfinns i det avtal som slutits med Schweiziska edsförbundet (avtal av den 23 november 1973, artikel 18).

Rätt till avdrag för inbetalningar till utländska pensionsordningar, med stöd av avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Konungariket Danmark slutit

26 Enligt vissa av de avtal för att undvika dubbelbeskattning som Konungariket Danmark slutit får försäkringstagare som har hemvist i en avtalsslutande stat från sin i denna stat skattepliktiga inkomst dra av inbetalningar till pensionsordningar som upprättats i den andra avtalsslutande staten.

27 Det rör sig i dessa fall om avtal som slutits med Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (avtal av den 11 november 1980, i dess lydelse enligt protokoll av den 13 oktober 1996, artikel 28.3), Konungariket Nederländerna (avtal av den 1 juli 1996, artikel 5.5) och Konungariket Sverige (tilläggsavtal av den 29 oktober 2003 till avtalet av den 23 september 1996, artikel 19.1–19.3). En motsvarande bestämmelse förekommer i det avtal som slutits med Schweiziska edsförbundet (avtal av den 23 november 1973, artikel 25.4).

Det administrativa förfarandet

28 Kommissionen uppmärksammade i sina formella underrättelser av den 5 april 1991 och 31 juli 1992 samt i sin kompletterande formella underrättelse av den 11 april 2000 de danska

myndigheterna på det faktum att vissa nationella bestämmelser om rätt att vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten göra avdrag för eller utelämna inbetalningar till pensionsordningar var oförenliga med artiklarna 39 EG, 43 EG, 49 EG och 56 EG.

29 Till följd av den danska regeringens svar av den 12 mars och den 22 december 1992 samt av den 29 juni 2000, och efter att ha hört de danska myndigheterna vid sammankomster med dessa den 4 november 1997 och den 14 januari 2000, skickade kommissionen den 5 februari 2003 ett motiverat yttrande till nämnda regering i vilket kommissionen konstaterade att Konungariket Danmark hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt nämnda artiklar genom att bibehålla den ifrågavarande lagstiftningen.

30 I sitt svar på kommissionens motiverade yttrande tillstod den danska regeringen den 15 april 2003 att lagstiftningen kunde utgöra ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten, men att den däremot inte utgjorde något hinder för den fria rörligheten för kapital.

31 Enligt den danska regeringen kan dock hindren mot nämnda friheter motiveras av tvingande hänsyn till det allmänintresse som består i behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Enligt denna regering är dessa nationella bestämmelser om beskattning av pensioner symmetriska eftersom det finns ett direkt samband mellan avdragsrätten för eller utelämnandet av inbetalningarna och beskattningen av utbetalningarna.

32 Kommissionen ansåg inte att Konungariket Danmarks svar på nämnda motiverade yttrande föranledde någon annan bedömning än den tidigare och väckte därför förevarande talan.

33 Genom beslut av domstolens ordförande den 19 november 2004 tilläts Konungariket Sverige att intervenera till stöd för Konungariket Danmarks yrkanden.

Talan

Huruvida det föreligger hinder för utövande av de aktuella friheterna

34 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor avseende direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa icke desto mindre iakta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32, av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 25).

35 Domstolen skall pröva huruvida den ifrågavarande lagstiftningen, såsom kommissionen hävdar, utgör ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare och den fria rörligheten för kapital samt för etableringsfriheten. Den danska regeringen har endast bestritt att det skulle föreligga ett hinder mot den fria rörligheten för kapital.

36 Enligt denna regering innebär nämligen den ifrågavarande lagstiftningen inte någon direkt begränsning av de gränsöverskridande transaktioner avseende kapital som betalas till eller från utländska pensionsinstitut. Det är endast fråga om indirekta begränsningar till följd av de hinder som denna lagstiftning kan medföra för friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten.

37 Domstolen erinrar i detta avseende för det första om att tillhandahållande av tjänster avseende försäkringar utgör tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG och att det enligt artikel 49 EG är förbjudet att tillämpa nationell lagstiftning som utan att det är objektivt motiverat

hindrar en tjänsteleverantör från att faktiskt utöva denna sin frihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir, REG 1998, s. I-1897, punkt 22, och av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkterna 25–27, samt domen i det ovannämnda målet Skandia och Ramstedt, punkterna 22–24).

38 Mot bakgrund av den gemensamma marknaden och för att göra det möjligt att förverkliga syftena med denna marknad, utgör artikel 49 EG även hinder för tillämpningen av varje nationell reglering som får till följd att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster helt och hållet inom en medlemsstat (se domen i det ovannämnda målet Safir, punkt 23).

39 I förevarande fall måste i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut ha en filial eller ett fast driftställe i Danmark för att kunna erbjuda sina tjänster på den danska marknaden med samma skattefördelar som dem som erbjuds av i denna medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut.

40 När det gäller artikel 49 EG finns två skilda kategorier av situationer i vilka ett sådant krav kan verka avhållande. Å ena sidan kan tjänsteleverantörer avhållas från att etablera sig i Danmark på grund av de kostnader som detta är förenat med. En sådan situation innebär i sig ett hinder för denna frihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 januari 2002 i mål C-439/99, kommissionen mot Italien, REG 2002, s. I-305, punkt 30, och av den 11 mars 2004 i mål C-496/01, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2351, punkt 65). Å andra sidan avhålls mottagarna av nämnda tjänster från att upprätta pensionsordningar vid pensionsinstitut som är hemmahörande i en annan medlemsstat, då möjligheterna att erhålla skattelättnader är av stor betydelse vid upprättandet av en sådan ordning (se domen i det ovannämnda målet Danner, punkt 31).

41 När det för det andra gäller den fria rörligheten för arbetstagare påpekar domstolen att arbetstagare som har utövat yrkesverksamhet i en annan medlemsstat än Konungariket Danmark och som därefter får anställning i sistnämnda stat, eller som söker arbete där, normalt har upprättat sina pensionsordningar vid i förstnämnda stat hemmahörande pensionsinstitut. Därmed finns en risk att de ifrågavarande bestämmelserna är till särskild nackdel för dessa arbetstagare, vilka i regel är medborgare i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 9, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, punkt 7).

42 Uppfyllandet av det i förevarande fall aktuella villkoret, att pensionsordningar måste upprättas vid i Danmark hemmahörande pensionsinstitut för att rätt till avdrag eller utelämnande skall föreligga, är förenat med särskilda åtgärder och kostnader. Villkoret kan därför avhålla försäkringstagaren från att flytta sitt hemvist till Danmark och utgör därmed ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

43 På de ovan anförda skälen finner domstolen för det tredje att den ifrågavarande lagstiftningen även utgör hinder för andra medlemsstaters egenföretagare att utöva sin etableringsfrihet i Danmark.

44 Genom att det i den ifrågavarande lagstiftningen inte föreskrivs någon rätt till avdrag för eller utelämnande av inbetalningar till i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut kan den avhålla nämnda egenföretagare från att etablera sig i Danmark.

45 Domstolen finner mot bakgrund av det anförda att den ifrågavarande lagstiftningen utgör ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten.

46 Av domstolens fasta rättspraxis följer emellertid 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 och om åtgärderna är ägnade att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-0000, punkt 40).

47 Domstolen skall därför pröva om de konstaterade hindren kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, som, enligt den danska regeringen, består i ändamålet att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet och, enligt den svenska regeringen, i ändamålet att säkerställa en effektiv skattekontroll samt, såsom hävdats framför allt vid förhandlingen, ändamålet att undvika risken för skatteundandragande.

Skäl som åberopats för att motivera de aktuella bestämmelserna

Effektiv skattekontroll och förhindrande av skatteundandragande

– Parternas argument

48 Enligt kommissionen finns andra medel i direktiv 77/799 som är tillräckliga för att säkerställa en effektiv skattekontroll, såsom kravet på den skattskyldige att tillhandahålla erforderlig bevisning för bedömningen av om villkoren för rätt till avdrag för eller utelämnande av inbetalningarna är uppfyllda. Detta direktiv säkerställer tillsammans med rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt (EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, s. 17), uppbörden av inkomstskatten i andra medlemsstater.

49 Den danska regeringen har under förhandlingen gjort gällande att även om tillämpningsområdet för direktiv 76/308, i dess lydelse enligt direktiv 2001/44, år 2001 utsträcktes till att även gälla direkta skatter, har inga nya skyldigheter införts för utländska pensionsinstitut att uppbära den skatt som skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten har att erlagga. Därmed är situationen alltjämt densamma som den på vilken domstolen grundade sin dom i det ovannämnda målet Bachmann.

50 Enligt den svenska regeringen är verkan av direktiv 77/799 begränsad eftersom frågan vilken information som är tillgänglig för medlemsstaterna och vilken information de har att lämna ut med tillämpning av detta direktiv avgörs i medlemsstaternas nationella rätt. Som framgår av artikel 8 i nämnda direktiv saknas inte minst skyldighet för medlemsstaterna att på begäran tillhandahålla information när det i deras lagstiftning föreskrivs att de inte får efterforska, samla in eller använda informationen för egna ändamål eller när de åberopar sekretesslagstiftning.

– Domstolens bedömning

51 Domstolen har slagit fast att kampen mot skatteundandragande (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 26, av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, REG 2001, s. I-1727, punkt 57, och av den 15 juli 2004 i mål C-315/02,

Lenz, REG 2004, s. I?7063, punkt 27), och säkerställande av skattekontrollens effektivitet (se dom av den 21 november 2002 i mål C?436/00, X och Y, REG 2002, s. I?10829, punkt 51, och av den 4 mars 2004 i mål C?334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I?2229, punkterna 31 och 32) utgör tvingande hänsyn till allmänintresset som kan motivera lagstiftning som begränsar de grundläggande rättigheter som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006 i mål C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I?0000, punkt 32).

52 En medlemsstat kan åberopa direktiv 77/799 för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som den behöver för att fastställa den korrekta inkomstskatten (se dom av den 28 oktober 1999 i mål C?55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I?7641, punkt 26), eller all information som medlemsstaten anser sig behöva för att beräkna den exakta inkomstskatt som en skattskyldig person har att erlägga enligt den lagstiftning som nämnda stat tillämpar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 26).

53 I förevarande fall kan de danska myndigheterna kontrollera huruvida den skattskyldige faktiskt har gjort inbetalningar till ett i en annan medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut. Enligt 11 C § första och tredje styckena i lag nr 726 om skattekontroll (bekentgørelse af skattekontrolløven), av den 13 augusti 2001 (*Lovtidende* 2001 A, s. 4620) skall nämligen de personer som har upprättat en pensionsordning i utlandet och som är obegränsat skattskyldiga i Danmark underrätta skattemyndigheten därom.

54 Den omständigheten att det i artikel 8.1 i direktiv 77/799 inte föreskrivs någon skyldighet för medlemsstaternas skattemyndigheter att samarbeta i de fall som anges i denna bestämmelse kan inte motivera avsaknaden av rätt till avdrag för eller utelämnande av inbetalningar som gjorts till en pensionsordning. Det finns nämligen inte något som hindrar den danska skattemyndigheten från att kräva att den berörda personen ger in den bevisning som myndigheten anser vara nödvändig och, i förekommande fall, besluta att avdrag eller utelämnande inte får göras om denna bevisning inte företes (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Bachmann, punkterna 18 och 20, och kommissionen mot Belgien, punkterna 11 och 13).

55 Härav följer att de svårigheter som är förenade med det informationsutbyte som avses i direktiv 77/799, och som uppgetts bestå i att direktivet inte medger någon verklig kontroll av huruvida de utländska pensionsordningarna uppfyller de krav som uppställs i den ifrågavarande lagstiftningen när det gäller rätten till avdrag eller utelämnande, inte kan motivera de hinder som konstaterats i punkt 45 i förevarande dom.

56 När det gäller frågan huruvida skattekontrollen vid beskattningen av pensioner som betalas till försäkringstagare med hemvist i Danmark är effektiv, konstaterar domstolen att även effektiviteten av denna kontroll kan säkerställas genom åtgärder som är mindre restriktiva för friheten att tillhandahålla tjänster än den ifrågavarande lagstiftningen, bland annat genom skyldigheten för de skattskyldiga att styrka ett yrkande om avdrag eller utelämnande med verifikat.

57 Den skattskyldige har nämligen i allmänhet yrkat avdrag för eller utelämnande av de inbetalningar som gjorts till detta institut redan innan ett utländskt pensionsinstitut betalar ut pension. Yrkande om avdrag eller utelämnande och den bevisning som de skattskyldiga ger in i samband med ett sådant yrkande utgör i detta hänseende en värdefull källa till information om de pensioner som senare kommer att betalas ut till dem.

58 Endast den omständigheten att en skattskyldig person har gjort inbetalningar till en pensionsordning som upprättats hos ett utanför Danmark hemmahörande institut kan inte grunda en allmän presumtion om skatteundandragande och därmed motivera en skattelagstiftning som

hindrar utövandet av en grundläggande rättighet som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, och domen av den 4 mars 2004 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 27).

59 Domstolen finner mot bakgrund av det ovan anförda att de hinder som följer av den ifrågavarande lagstiftningen inte kan motiveras av hänsynen till en effektiv skattekontroll eller strävan att förebygga skatteundandragande.

Skattesystemets inre sammanhang

– Parternas argument

60 När det gäller frågan huruvida kravet på ett inre sammanhang i skattesystemet är uppfyllt anser kommissionen att så är fallet om två villkor är uppfyllda. För det första måste det finnas ett direkt samband mellan avdraget för eller utelämnandet av inbetalningarna och beskattningen av utbetalningarna, och för det andra måste det i den ifrågavarande lagstiftningen föreskrivas en möjlighet att medge avdrag för eller utelämnande av inbetalningar som görs till en pensionsordning i en annan medlemsstat, utom i det fall då hemviststaten inte kan beskatta utbetalningarna från denna ordning.

61 Enligt den danska regeringen är det förenligt med fördraget att begränsa eller utesluta rätten till avdrag för eller utelämnande av inbetalningar till i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut om utbetalningarna enligt den ifrågavarande lagstiftningen inte får beskattas när avdrag för eller utelämnande av inbetalningarna inte medgetts. De danska bestämmelserna är symmetriska eftersom de inte leder till någon beskattning av utbetalningarna när avdrag för eller utelämnande av gjorda inbetalningar inte medges enligt bestämmelserna, medan utbetalningarna däremot beskattas om avdrag för eller utelämnande av inbetalningarna medges enligt nämnda bestämmelser. Upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang sker också med avseende på en och samma skattskyldiga person.

62 Angående behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang anser kommissionen att samtliga pensionsordningar som upprättats vid i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut skall omfattas av samma skattefördelar som de ordningar som upprättats i Danmark. Behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang är endast relevant i det fall då Konungariket Danmark saknar rätt att beskatta utbetalningarna. Kommissionen har tillagt att denna medlemsstat går miste om rätten att beskatta pension som betalas ut till en försäkringstagare som har hemvist inom dess territorium, oavsett om pensionsordningen har upprättats där eller i utlandet, bara om försäkringstagaren flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat.

63 Enligt den danska regeringen motiveras behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang ytterst av den osäkerhet som råder om huruvida utbetalningar från utländska pensionsinstitut faktiskt beskattas. I fall där försäkringstagaren flyttar sitt hemvist kan nämligen myndigheterna i den berörda medlemsstaten inte vid tidpunkten för inbetalningarna veta om försäkringstagaren kommer att emigrera och således om skatten med tillämpning av ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning kommer att erläggas i den nya hemviststaten i stället för i den medlemsstat där inbetalningarna gjorts och avdrag för eller utelämnande av dessa har beviljats.

64 Den svenska regeringen har preciserat att skattesystemets inre sammanhang innebär att skattemyndigheten inte skall medge avdrag för eller utelämnande av inbetalningar till en pensionsordning vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten om den inte är säker på att det kapital som pensionsinstitutet betalar ut när pensionsordningen löper ut också faktiskt kommer att

beskattas.

– Domstolens bedömning

65 Domstolen prövar inledningsvis den danska regeringens argument att kommissionen, genom att hävda att behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang bara kan åberopas i de fall där Konungariket Danmark inte längre kan beskatta utbetalningarna från utländska pensionsinstitut, det vill säga i de fall då försäkringstagarna flyttar ut sitt hemvist från Danmark, har framfört ett argument som varken förekommer i den formella underrättelsen eller i det motiverade yttrandet.

66 Syftet med den administrativa delen av ett fördragsbrottsförfarande är att ge den berörda medlemsstaten möjlighet att dels fullgöra sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, dels göra invändningar mot de av kommissionen framställda anmärkningarna (se dom av den 26 april 2005 i mål C-494/01, kommissionen mot Irland, REG 2005, s. I-3331, punkt 33).

67 Av domstolens rättspraxis framgår dessutom att kommissionens motiverade yttrande och talan måste grundar sig på identiska anmärkningar. Detta innebär dock inte något krav på att det i samtliga fall skall råda fullständig överensstämmelse mellan dessa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2004 i mål C-417/02, kommissionen mot Grekland, REG 2004, s. I-7973, punkt 17).

68 Eftersom kommissionen i förevarande fall endast har framfört ett argument till stöd för en av de anmärkningar i det motiverade yttrandet som anförts för att bevisa att skattesystemets inre sammanhang inte räcker som argument för att motivera hindren mot ovannämnda friheter, har kommissionen inte framfört någon ny anmärkning och den har inte heller åsidosatt sin skyldighet att iakttä den danska regeringens rätt till försvar.

69 Härav följer att den danska regeringens invändning om att talan inte kan prövas i denna del skall avslås.

70 Vad avser frågan huruvida lagstiftningen är motiverad på grund av skattesystemets inre sammanhang gäller att behovet av att upprätthålla ett sådant sammanhang förutsätter att det finns ett direkt samband mellan en skattefördel och en motsvarande nackdel (se domen av den 28 januari 1992 i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 14, och dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, samt domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 29, och Vestergaard, punkt 24, samt domen av den 26 september 2000, kommissionen mot Belgien, punkt 35, och domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 52).

71 Domstolen konstaterar i detta hänseende att den faktor som kan sätta det danska skattesystemets inre sammanhang ur spel utgörs av att den berörda personen väljer att flytta ut sitt hemvist mellan tidpunkten för inbetalningarna till en pensionsordning och den tidpunkt då motsvarande utbetalningar sker, och inte av den omständigheten att pensionsinstitutet är hemmahörande i en annan medlemsstat.

72 När en dansk medborgare som upprättat en pensionsordning hos ett i Danmark hemmahörande pensionsinstitut åtnjuter skattefördelar för de inbetalningar som denne gjort till ordningen och sedan, innan utbetalningarna förfaller, flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat, förlorar nämligen Konungariket Danmark befogenheten att beskatta de utbetalningar som svarar mot de inbetalningar som dragits av eller utelämnats. Så är åtminstone fallet när Konungariket Danmark har slutit ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning med den medlemsstat till vilken den berörda personen har flyttat sitt hemvist, och detta avtal har utformats i enlighet med OECD:s

modellavtal. Denna konsekvens kan emellertid i ett sådant fall inte tillskrivas det faktum att pensionsinstitutet är hemmahörande i utlandet.

73 Omvänt finns det inget som hindrar Konungariket Danmark från att utöva sina beskattningsbefogenheter när det gäller utbetalningar från ett i en annan medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut till en skattskyldig person som fortfarande har hemvist i Danmark när utbetalningen sker som motprestation till inbetalningar som fått dras av eller utelämnas i Danmark. Det är endast i det fall då den skattskyldige innan utbetalningarna sker flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat än Konungariket Danmark som svårigheter att beskatta utbetalningen skulle kunna uppstå och som alltså det danska skattesystemets inre sammanhang skulle kunna sättas ur spel när det gäller beskattningen av privata pensioner.

74 Av detta följer att då den ifrågavarande lagstiftningen utgör ett generellt förbud mot beviljande av skattefördelar för inbetalningar till ett i en annan medlemsstat hemmahörande pensionsinstitut, kan denna inte motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

75 Av vad som anförts följer att den ifrågavarande lagstiftningen inte kan motiveras av strävan att uppnå en effektiv skattekontroll eller av kampen mot skatteundandragande, och inte heller av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

76 Eftersom fördragets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster, den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten utgör hinder för den ifrågavarande lagstiftningen behöver någon separat prövning av nämnda lagstiftnings förenlighet med artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital inte ske (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal, REG I-0000, punkt 45).

77 Det skall följaktligen fastställas att Konungariket Danmark har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 39 EG, 43 EG och 49 EG genom att anta och bibehålla en ordning med liv- och pensionsförsäkringar enligt vilken rätt att göra avdrag för och att utelämna inbetalningar endast föreligger i fråga om inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i Danmark hemmahörande pensionsinstitut, medan någon sådan lättnad i beskattningen inte medges för inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut.

Rättegångskostnader

78 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Danmark skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Danmark har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas. Enligt artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna skall Konungariket Sverige, som har intervenerat i målet, bära sin rättegångskostnad.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1) Konungariket Danmark har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 39 EG, 43 EG och 49 EG genom att anta och bibehålla en ordning med liv- och pensionsförsäkringar enligt vilken rätt att göra avdrag för och att utelämna inbetalningar endast föreligger i fråga om inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i Danmark hemmahörande pensionsinstitut, medan någon sådan lättnad i beskattningen inte medges för inbetalningar som sker på grund av avtal som slutits med i andra medlemsstater hemmahörande pensionsinstitut.

2) **Konungariket Danmark skall ersätta rättegångskostnaderna.**

3) **Konungariket Sverige skall bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: danska.