

Zaak C-345/05

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Portugese Republiek

„Niet-nakoming – Belastingwetgeving – Voorwaarden voor vrijstelling van meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaak – Artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG – Artikelen 28 en 31 van Overeenkomst betreffende Europese Economische Ruimte – Samenhang van belastingstelsel – Huisvestingsbeleid”

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 26 oktober 2006

Samenvatting van het arrest

*Vrij verkeer van personen – Werknemers – Vrijheid van vestiging – Burgerschap van Europese Unie – Belastingwetgeving*

*(Art. 18 EG, 39 EG en 43 EG; EER-overeenkomst, art. 28 en 31)*

Een lidstaat die fiscale bepalingen handhaaft die het voordeel van belastingvrijstelling van de meerwaarde bij de overdracht onder bezwarende titel van een onroerende zaak bestemd voor eigen, permanente bewoning door de belastingplichtige of door leden van diens huishouding afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de behaalde winst wordt geherinvesteerd in de aanschaf van een op nationaal grondgebied gelegen onroerende zaak, voldoet niet aan de verplichtingen 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 (EER).

De belastingplichtige die besluit de voor bewoning bestemde onroerende zaak die hij in deze lidstaat bezit te verkopen, om zijn woonplaats naar het grondgebied van een andere lidstaat te verleggen en aldaar een voor zijn huisvesting bestemde nieuwe onroerende zaak te kopen, in het kader van de uitoefening van het recht van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, dat een bijzondere uitdrukking vindt in artikel 43 EG voor de vrijheid van vestiging en in artikel 39 EG voor het vrije verkeer van werknemers, ja zelfs in het kader van de rechten die zijn verleend bij artikel 28 van de EER-overeenkomst, betreffende het vrije verkeer van werknemers en artikel 31 van de EER-overeenkomst, betreffende de vrijheid van vestiging, wordt fiscaal immers minder gunstig behandeld dan een persoon die zijn woonplaats in de betrokken lidstaat behoudt.

De noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te bewaren kan door dit verschil in behandeling niet worden gerechtvaardigd, aangezien een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging slechts kan slagen indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de opheffing van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing. Dit laatste is in casu niet het geval.

Aangezien de bepalingen van het Verdrag en van de EER-overeenkomst betreffende het vrije verkeer van personen zich verzetten tegen een dergelijke regeling, behoeft deze niet afzonderlijk aan artikel 56, lid 1, EG en artikel 40 van de EER-overeenkomst inzake het vrije verkeer van

kapitaal te worden getoetst.

(cf. punten 13, 21, 43, 45, dictum 1)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

26 oktober 2006 (\*)

„Niet-nakoming – Belastingwetgeving – Voorwaarden voor vrijstelling van meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaak – Artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG – Artikelen 28 en 31 van Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte – Samenhang van belastingstelsel – Huisvestingsbeleid”

In zaak C-345/05,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 21 september 2005,

**Commissie van de Europese Gemeenschappen**, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

**Portugese Republiek**, vertegenwoordigd door L. Fernandes en J. Menezes Leitão als gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, R. Schintgen, P. Kriš, G. Arestis (rapporteur) en L. Bay Larsen, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 maart 2006,

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 de Portugese Republiek, door fiscale bepalingen te handhaven die het voordeel van belastingvrijstelling van de meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van een onroerende

zaak bestemd voor eigen, permanente bewoning door de belastingplichtige of door leden van diens huishouding afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de behaalde winst wordt geherinvesteerd in de aanschaf van een op Portugees grondgebied gelegen onroerende zaak, niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar 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”).

## **Toepasselijke bepalingen**

### *EER-overeenkomst*

2 Artikel 6 van de EER-overeenkomst bepaalt:

„Onverminderd de toekomstige ontwikkelingen van de jurisprudentie, worden de bepalingen van deze overeenkomst, voor zover zij in essentie gelijk zijn aan de overeenkomstige regels van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal en de ter uitvoering van die Verdragen aangenomen besluiten, wat de tenuitvoerlegging en toepassing betreft, uitgelegd overeenkomstig de desbetreffende uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen daterende van vóór de ondertekening van deze overeenkomst.”

3 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 Artikel 31, lid 1, van de EER-overeenkomst bepaalt:

„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 [...] 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.”

#### *De nationale regeling*

5 Artikel 10 van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (wet inkomstenbelasting natuurlijke personen), goedgekeurd bij wetsbesluit nr. 442/88 van 30 november 1988, in de versie van wetsbesluit nr. 198/2001, van 3 juli 2001 (*Diário da República* I, serie A, nr. 152, van 3 juli 2001; hierna: „CIRS”), bepaalt:

„1. De meerwaarde wordt gevormd door de behaalde winst, niet zijnde inkomen uit bedrijf, beroep, kapitaal of onroerend goed, die resulteert uit:

a) de overdracht onder bezwarende titel van zakelijke rechten op onroerende zaken en de bestemming van goederen uit het privévermogen voor ondernemings? en beroepsactiviteiten die op individuele basis door de eigenaar ervan worden uitgeoefend;

[...]

3. De winst wordt geacht te zijn behaald op het moment waarop de in het eerste lid bedoelde handelingen worden verricht, onverminderd hetgeen in de volgende alinea's is bepaald:

a) In geval van een belofte tot koop en verkoop of ruil wordt de winst geacht te zijn behaald bij de overgang of inbezitneming van de goederen waarop de overeenkomst betrekking heeft;

b) In geval van bestemming van goederen uit het privévermogen voor ondernemings? en beroepsactiviteiten die op individuele basis door de eigenaar van deze goederen worden uitgeoefend, wordt de winst geacht pas te zijn behaald op het moment van de latere overdracht onder bezwarende titel van de betrokken goederen of op het moment waarop zich een ander feit voordoet dat, onder overeenkomstige voorwaarden, verrekening genereert.

4. Aan IRS [inkomstenbelasting natuurlijke personen] onderworpen winst wordt gevormd:

a) door het verschil tussen de verkoop? en de aankoopwaarde, in de gevallen bedoeld sub a, b en c van het eerste lid in voorkomend geval verminderd met het deel dat als inkomen uit kapitaal wordt beschouwd;

[...]

5. Vrijgesteld van belasting is winst uit de overdracht onder bezwarende titel van een onroerende zaak die is bestemd voor eigen, permanente bewoning door de belastingplichtige of leden van diens huishouding, onder de volgende voorwaarden:

a) de opbrengst van de overdracht moet binnen een termijn van 24 maanden na de verkoopdatum wordt geherinvesteerd in de aanschaf van een andere onroerende zaak, een terrein voor de bouw van een onroerende zaak of de bouw, uitbreiding of verbouwing van een andere onroerende zaak uitsluitend met het oog op dezelfde bestemming, voor zover deze onroerende zaak zich op Portugees grondgebied bevindt;

b) de opbrengst van de overdracht moet worden aangewend voor de betaling van de in het

vorige punt genoemde aanschaf, op voorwaarde dat deze is verricht binnen de voorgaande twaalf maanden;

c) om het sub a bepaalde te kunnen toepassen, moet de belastingplichtige te kennen geven te zullen overgaan tot herinvestering, al zij het gedeeltelijk, door in zijn belastingaangifte voor het jaar van de overdracht de waarde van zijn voorgenomen herinvestering op te geven;

d) ingeval het geherinvesteerde bedrag afwijkt van het overeenkomstig het voorgaande punt opgegeven bedrag, is de belastingplichtige gehouden om, binnen de eerste normale termijn na het verstrijken van de sub a bedoelde periode van 24 maanden, een vervangende aangifte in te dienen, waarin hij aangeeft welke bedragen daadwerkelijk zijn geherinvesteerd.

6. De in het voorgaande lid genoemde vrijstelling wordt niet verleend wanneer:

a) in geval van herinvestering in de aanschaf van een andere onroerende zaak de koper deze niet zes maanden na het verstrijken van de termijn waarbinnen de herinvestering moet worden gedaan bestemt voor bewoning door hemzelf of door leden van zijn huishouding;

[...]"

### **De precontentieuze procedure**

6 Aangezien de Commissie van mening was dat de bepalingen van het Portugese stelsel van belasting over de meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaken, inzonderheid artikel 10, lid 5, CIRS, een schending vormt van de verplichtingen die op de Portugese Republiek 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 20 februari 2003 gemaand zijn opmerkingen ter zake kenbaar te maken.

7 De Portugese autoriteiten hebben de stelling van de Commissie betwist met het betoog dat de litigieuze CIRS-bepalingen geen beperking vormen van fundamentele vrijheden, niet discriminerend zijn en in ieder geval hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, meer in het bijzonder de doelstelling van bescherming van het recht op huisvesting, of redenen van samenhang van het nationaal belastingstelsel.

8 Aangezien de argumenten van de Portugese autoriteiten de Commissie niet konden overtuigen, heeft deze op 9 juli 2004 een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij, enerzijds, haar argumenten herhaalde volgens welke de Portugese belastingregeling inzake de voorwaarden voor vrijstelling van de meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaken in strijd is met het vrije verkeer van personen en kapitaal en, anderzijds, de Portugese Republiek verzocht binnen twee maanden na de kennisgeving ervan de nodige maatregelen te nemen om dit advies op te volgen.

9 Aangezien de Portugese autoriteiten in hun antwoord op dit met redenen omkleed advies hun standpunt handhaafden dat de nationale regeling haar rechtvaardiging vindt in doelstellingen van sociaal beleid en niet in strijd is met het gemeenschapsrecht, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

### **Het beroep**

10 Om te beginnen 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, die 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).

11 Onderzocht dient te worden of, zoals de Commissie betoogt, de bepalingen van het Portugese stelsel van belasting over de meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaken, inzonderheid artikel 10, lid 5, CIRS, beperkingen vormen van het vrije verkeer van personen en van kapitaal zoals neergelegd 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.

#### *Het vrij verkeer van personen*

12 In het kader van deze grief betoogt de Commissie in de eerste plaats dat de Portugese Republiek niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG.

13 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 (arrest van 7 september 2006, N, C-470/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 22) en in artikel 39 EG voor het vrije verkeer van werknemers.

14 Derhalve moet allereerst worden nagegaan of de artikelen 39 EG en 43 EG in de weg staan aan een nationale regeling als artikel 10, lid 5, CIRS, dat het voordeel van belastingvrijstelling van de meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaken bestemd voor eigen, permanente bewoning door de belastingplichtige of door leden van diens huishouding, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de behaalde winst wordt geherinvesteerd in de aanschaf van op Portugees grondgebied gelegen onroerende zaken.

15 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 zouden kunnen benadelen 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).

16 Bepalingen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan weerhouden zijn staat van herkomst te verlaten om zijn recht op vrij verkeer uit te oefenen, leveren derhalve belemmeringen van die 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).

17 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).

18 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).

19 In casu betoogt de Portugese Republiek dat artikel 10, lid 5, CIRS niet nadelig is voor belastingplichtigen die hun woonplaats van Portugal naar het buitenland wensen te verleggen. Volgens haar legt deze bepaling een belastingvermindering ad hoc vast, in afwijking van de algemene regel dat meerwaarde aan belasting is onderworpen. De Commissie kan dus niet stellen dat een dergelijke bepaling inbreuk maakt op de artikelen 39 EG en 43 EG.

20 Dit argument moet worden afgewezen. Hoewel artikel 10, lid 5, CIRS een in Portugal aan inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtige niet verbiedt een beroep uit te oefenen in een andere lidstaat, of, in het algemeen, zijn recht van vestiging uit te oefenen, beperkt deze bepaling niettemin de uitoefening van deze rechten, aangezien er voor de belastingplichtigen die hun onroerende zaak wensen te verkopen teneinde zich in een andere lidstaat dan de Portugese Republiek te vestigen, op zijn minst een afschrikkende werking van uitgaat.

21 De belastingplichtige die besluit de voor bewoning bestemde onroerende zaak die hij in Portugal 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 bestemde nieuwe onroerende zaak te kopen, wordt fiscaal immers duidelijk minder gunstig behandeld dan een persoon die zijn woonplaats in Portugal behoudt.

22 Dit verschil in behandeling ter zake van de belasting van meerwaarde, dat gevolgen kan hebben voor het vermogen van de belastingplichtige die zijn woonplaats van Portugal naar het buitenland wenst te verleggen, zal deze derhalve ervan afschrikken om die stap te zetten.

23 Hieruit volgt dat de bepalingen van de CIRS, met name artikel 10, lid 5, daarvan, door het voordeel van belastingvrijstelling van de meerwaarde bij de overdracht onder bezwarende titel van onroerende zaken bestemd voor eigen, permanente bewoning door de belastingplichtige of door leden van diens huishouding, afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat de behaalde winst wordt geherinvesteerd in de aanschaf van op Portugees grondgebied gelegen onroerende zaken, het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging, zoals gewaarborgd door de artikelen 39 EG en 43 EG, kunnen belemmeren.

24 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 indien 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 (zie reeds aangehaalde arresten *De Lasteyrie du Saillant*, punt 49, en *N*, punt 40).

25 In dit verband betoogt de Portugese Republiek dat aangezien er een absolute band van functionele overeenstemming bestaat tussen de verkochte onroerende zaak en de onroerende zaak die wordt aangeschaft door herinvestering van het bedrag resulterend uit de verkoop van eerstgenoemde onroerende zaak, impliceert dat artikel 10, lid 5, CIRS zijn rechtvaardiging vindt in redenen van samenhang van het belastingstelsel. Er bestaat namelijk een rechtstreeks verband tussen het belastingvoordeel en de belastingheffing binnen het kader van dezelfde belasting, die één en dezelfde belastingplichtige treft.

26 Opgemerkt zij, enerzijds, dat de stelling van de Portugese Republiek niet kan uitsluiten dat een in een andere lidstaat dan de Portugese Republiek aangeschafte onroerende zaak even goed kan worden bestemd voor eigen, permanente bewoning door een belastingplichtige die voorheen

woonachtig was in Portugal. Anders dan de Portugese autoriteiten in wezen betogen, komt bovendien in het geval waarin die onroerende zaak is aangeschaft met de opbrengst van de verkoop in Portugal van het onroerende goed dat voor bewoning door de belastingplichtige bestemd was, deze aanschaf in de plaats van de verkochte onroerende zaak en vervult zij binnen het vermogen van de belastingplichtige dezelfde functie als de zaak die oorspronkelijk in zijn bezit was.

27 Anderzijds volgt uit het onderzoek van artikel 10, lid 5, CIRS dat, anders dan de Portugese Republiek in casu beweert, het gestelde verband tussen het belastingvoordeel voor de belastingplichtige en de heffing van belasting van laatstgenoemde niet zeker is. De toekomstige belastingheffing over de meerwaarde zal namelijk slechts kunnen plaatsvinden in het eventuele geval dat deze meerwaarde wordt gerealiseerd. Bovendien kan de belastingplichtige zolang hij met het doel van bewoning een nieuwe woning in Portugal aanschaf een beroep blijven doen op de vrijstelling van artikel 10, lid 5, CIRS.

28 In die omstandigheden kunnen de Portugese autoriteiten niet stellen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het in voornoemde nationale bepaling bedoelde belastingvoordeel en de opheffing van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing.

29 Weliswaar heeft het Hof 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, maar een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging kan slechts slagen indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de opheffing van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie in die zin arrest Keller Holding, reeds aangehaald, punt 40 en aangehaalde rechtspraak). Dit laatste is in casu niet het geval.

30 Blijkens het voorafgaande kan het argument dat de nationale regeling inzake de belastingheffing over de meerwaarde van een onroerende zaak objectief wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven, niet worden aanvaard.

31 De Portugese Republiek stelt ook dat artikel 10, lid 5, CIRS ertoe strekt de bescherming en instandhouding van de eigen woning van de belastingplichtige en diens huishouding te verzekeren en dat deze bepaling de belastingplichtige derhalve een recht op huisvesting waarborgt dat grondwettelijk geboden is.

32 Aangenomen dat een dergelijk argument kan worden aangevoerd ter rechtvaardiging van de belemmering van het vrije verkeer van personen, moet worden vastgesteld dat de bij artikel 10, lid 5, CIRS opgelegde voorwaarde van herinvestering op Portugees grondgebied hoe dan ook verder gaat dan noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken.

33 Immers, zo de genoemde nationale bepaling ertoe strekt het recht op huisvesting te garanderen, kan deze doelstelling ook worden bereikt zonder de voorwaarde van herinvestering op nationaal grondgebied.

34 In dit verband betoogt de Portugese Republiek dat afschaffing van de voorwaarde van herinvestering van de meerwaarde op nationaal grondgebied tot indirecte financiering van het huisvestingsbeleid van de andere lidstaten zou leiden.

35 Al aangenomen dat dit argument gegrond is, dan wordt daarmee niet aangetoond dat de litigieuze bepaling noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken. Integendeel, de in punt 31 van het onderhavige arrest genoemde doelstelling, een recht op huisvesting te waarborgen, kan



evengoed worden bereikt indien de belastingplichtige ervoor kiest zijn woonplaats naar het grondgebied van een andere lidstaat te verleggen, in plaats van deze aan te houden op Portugees grondgebied. Bijgevolg is, in het licht van deze doelstelling, de gestelde indirecte financiering van het huisvestingsbeleid van de andere lidstaten irrelevant.

36 Nu niet is aangetoond dat de betrokken nationale regeling, in casu artikel 10, lid 5, CIRS, haar rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang, moet worden geconcludeerd dat een dergelijke regeling in strijd is met de artikelen 39 EG en 43 EG.

37 Aangaande ten slotte economisch niet-actieve personen dringt deze conclusie zich, om dezelfde redenen, ook op voor de grief betreffende artikel 18 EG.

38 De Commissie betoogt in de tweede plaats dat de Portugese Republiek niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 28 en 31 van de EER-overeenkomst, betreffende het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging.

39 Artikel 6 van de EER-overeenkomst preciseert dat de bepalingen van deze overeenkomst, voor zover zij in essentie gelijk zijn aan de overeenkomstige regels van het Verdrag en de ter uitvoering hiervan aangenomen besluiten, wat de tenuitvoerlegging en toepassing betreft, worden uitgelegd overeenkomstig de desbetreffende uitspraken van het Hof daterende van vóór de ondertekening van deze overeenkomst.

40 Voorts hebben het Hof van Justitie en het EVA-Hof beide de noodzaak erkend om erover te waken dat de regels van de EER-overeenkomst die in essentie gelijk zijn aan die van het Verdrag, uniform worden uitgelegd (arrest Keller Holding, reeds aangehaald, punt 48 en aangehaalde rechtspraak).

41 De in artikelen 28 en 31 van de EER-overeenkomst neergelegde regels die beperkingen van het vrije verkeer en van de vrijheid van vestiging verbieden, zijn gelijk aan die welke zijn vastgesteld in de artikelen 39 EG en 43 EG.

42 In die omstandigheden 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.

43 Mitsdien moet worden vastgesteld dat de Portugese Republiek, door fiscale bepalingen, zoals artikel 10, lid 5, CIRS, te handhaven die het voordeel van belastingvrijstelling van de meerwaarde bij de overdracht onder bezwarende titel van een onroerende zaak bestemd voor eigen, permanente bewoning door de belastingplichtige of door leden van diens huishouding afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de behaalde winst wordt geherinvesteerd in de aanschaf van een op Portugees grondgebied gelegen onroerende zaak, niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG alsmede de artikelen 28 en 31 van de EER-overeenkomst.

#### *Het vrij verkeer van kapitaal*

44 De Commissie verzoekt het Hof bovendien vast te stellen dat de Portugese Republiek de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 56, lid 1, EG en artikel 40 van de EER-overeenkomst.

45 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 (zie naar analogie arrest van 4 juni 2002, Commissie/Frankrijk, C?483/99, Jurispr. blz. I?4781, punt 56).

## **Kosten**

46 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Portugese Republiek in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart:

- 1) **Door fiscale bepalingen, zoals artikel 10, lid 5, van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, te handhaven die het voordeel van belastingvrijstelling van de meerwaarde bij de overdracht onder bezwarende titel van een onroerende zaak bestemd voor eigen, permanente bewoning door de belastingplichtige of door leden van diens huishouding afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de behaalde winst wordt geherinvesteerd in de aanschaf van een op Portugees grondgebied gelegen onroerende zaak, heeft de Portugese Republiek niet voldaan aan de verplichtingen die op haar 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 van 2 mei 1992.**
- 2) **De Portugese Republiek wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Portugees.