

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. marts 2018 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer – direkte beskatning – flytning af bopæl fra en medlemsstat til Schweiz – beskatning af latente kapitalgevinster af betydelige kapitalandele i selskaber med hjemsted i oprindelsesmedlemsstaten i anledning af en sådan flytning – aftalens anvendelsesområde«

I sag C-355/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 23. juni 2016, indgået til Domstolen den 28. juni 2016, i sagen

**Christian Picart**

mod

**Ministre des Finances et des Comptes publics,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev og S. Rodin,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: fuldmægtig V. Giacobbo-Peyronnel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. februar 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Christian Picart ved avocats P.-J. Douvier og A. d'Aubigny,
- den franske regering ved D. Colas og E. de Moustier, som befuldmægtigede,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og M. Šimerdová, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. juli 2017,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse omhandler fortolkningen af aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999 (EUT 2002, L 114, s. 6, herefter »aftalen«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Christian Picart og ministre des Finances et des Comptes publics (finansminister og minister for offentlige regnskaber, Frankrig) vedrørende en afgørelse, hvorved den franske skatteforvaltning dels foretog en fornyet vurdering af størrelsen af den latente kapitalgevinst af de betydelige kapitalandele i selskaber med hjemsted i Frankrig, som Christian Picart var indehaver af, og som han havde angivet ved flytningen fra hans oprindelsesstat til Schweiz, dels pålagde Christian Picart en efterbetaling af indkomstskat og sociale bidrag med tillæg af bøde.

## Retsforskrifter

### Aftalen

3 Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side undertegnede den 21. juni 1999 syv aftaler, herunder aftalen. De syv aftaler blev godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets og Kommissionens afgørelse 2002/309/EF, Euratom af 4. april 2002 (EFT 2002, L 114, s. 1) og trådte i kraft den 1. juni 2002.

4 Aftalens artikel 16, stk. 2, fastsætter følgende:

»Såfremt anvendelsen af denne aftale omfatter fællesskabsretlige begreber, skal der tages hensyn til EF-Domstolens relevante retspraksis forud for datoen for aftalens undertegnelse. Retspraksis efter datoen for aftalens undertegnelse vil blive meddelt Schweiz. For at sikre, at aftalen fungerer tilfredsstillende, fastlægger det blandede udvalg efter anmodning fra en af de kontraherende parter, hvilke virkninger den pågældende retspraksis vil have.«

5 Kapitel III i bilag I til aftalen omhandler selvstændige. Bilagets artikel 12 med overskriften »Opholdsbestemmelser« har følgende ordlyd:

»1. Enhver statsborger i en kontraherende part, der ønsker at etablere sig på en anden kontraherende parts område med henblik på at udøve en selvstændig aktivitet (herefter benævnt »selvstændig«), modtager en opholdstilladelse med en gyldighedsperiode på mindst fem år regnet fra udstedelsestidspunktet, såfremt han over for de kompetente nationale myndigheder kan godtgøre, at han er etableret eller agter at etablere sig med henblik herpå.

2. Opholdstilladelsen forlænges automatisk for mindst fem år, såfremt den selvstændige over for de kompetente nationale myndigheder kan godtgøre, at han udøver en selvstændig økonomisk aktivitet.

[...]«

6 Det nævnte bilags artikel 13, stk. 1, med overskriften »Selvstændige grænsearbejdere« bestemmer følgende:

»1. En selvstændig grænsearbejder er en statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en selvstændig aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag eller mindst

én gang om ugen.«

## Fransk ret

7 Følgende fremgår af artikel 167a i code général des impôts (skatteloven) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »CGI«):

»I. - 1. Skattepligtige, som har været skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig i mindst seks år i løbet af de seneste ti år, beskattes på tidspunktet for flytningen af deres bopæl fra Frankrig af den konstaterede kapitalgevinst på de i artikel 150-0 A omhandlede selskabsrettigheder, og som ejes på de i artikel 164 B, [litra] f), fastsatte vilkår.

[...]

II. - 1. Der kan gives henstand med betaling af skatten af den konstaterede kapitalgevinst indtil det tidspunkt, hvor de pågældende selskabsrettigheder overføres, afstås, indløses eller annulleres.

Betalingshenstanden er betinget af, at den skattepligtige angiver den konstaterede kapitalgevinst som omhandlet i [punkt] I, anmoder om henstand, udpeger en repræsentant, som er hjemmehørende i Frankrig, og som bemyndiges til at modtage meddelelser om skattegrundlaget, opkrævningen og retsmidler mod skatteansættelsen, og forud for fraflytningen stiller sikkerhed for – over for den skatteforvaltning, der skal opkræve skatten – at beløbet kan opkræves til statskassen.

[...]

2. Skattepligtige, der har fået henstand med betalingen i henhold til denne artikel, er omfattet af angivelsespligten i henhold til artikel 170, [stk.] 1. I angivelsen anføres det sammenlagte skattebeløb, som betalingshenstanden omfatter, og der vedlægges – på en formular fra skatteforvaltningen – en opgørelse over det skattebeløb, der vedrører andele, for hvilket betalingshenstanden ikke er udløbet, og i givet fald karakteren af og tidspunktet for det forhold, der medfører, at henstanden udløber.

[...]

Den skat, som den skattepligtige har betalt på sit bopælssted af kapitalgevinsten, som faktisk er realiseret uden for Frankrig, kan modregnes i den i Frankrig pålignede indkomstskat, forudsat at den er sammenlignelig med denne indkomstskat.

4. Undladelse af at fremlægge den i [stk.] 2 nævnte angivelse og opgørelse eller udeladelsen af alle eller en del af de oplysninger, der skal anføres deri, medfører, at den skat, der er ydet henstand med betalingen af, straks forfalder til betaling.«

## Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Christian Picart flyttede sin bopæl fra Frankrig til Schweiz i 2002. På tidspunktet for flytningen var Christian Picart indehaver af betydelige kapitalandele i flere franske selskaber.

9 I forbindelse med flytningen angav Christian Picart i henhold til CGI's artikel 167a en latent kapitalgevinst på disse andele og udpegede – med henblik på at opnå en betalingshenstand vedrørende den dertil knyttede beskatning – en skatterepresentant i Frankrig og stillede en bankgaranti som sikkerhed for, at beløbet kunne opkræves af den franske statskasse.

10 I 2005 afhændede Christian Picart de omhandlede andele, hvorved den nævnte

betalingshenstand blev bragt til ophør. Efter en undersøgelse af Christian Picarts personlige skattemæssige situation foretog den franske skatteforvaltning en fornyet vurdering af størrelsen af den angivne kapitalgevinst og pålagde Christian Picarts en efterbetaling af indkomstskat og sociale bidrag med tillæg af bøde.

11 Christian Picart indgav en klage med henblik på at opnå fritagelse for denne efterbetaling og bøderne. Da skatteforvaltningen afviste denne klage, anlagde Christian Picart sag ved tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig), hvor han ikke fik medhold i anbringendet om, at CGI's artikel 167a var uforenelig med aftalen, idet etableringsfriheden, der er sikret ved denne aftale, bevirker, at han kan være etableret i Schweiz og dér udøve en økonomisk aktivitet som selvstændig bestående i en direkte og indirekte forvaltning af forskellige andele i en række selskaber, som han kontrollerede i Frankrig. Da der heller ikke blev givet medhold i denne argumentation ved hans anke til cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig), iværksatte Christian Picart kassationsanke ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig).

12 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om retten til etablering som selvstændig som omhandlet i aftalen har samme rækkevidde som den etableringsfrihed, der er sikret ved artikel 49 TEUF for statsborgerne i medlemsstaterne, og i bekræftende fald, om den forelæggende ret ved dens anvendelse skal tage hensyn til den retspraksis, der følger af dom af 7. september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), der blev afsagt efter datoen for denne aftales undertegnelse.

13 På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal retten til etablering som selvstændig, således som denne er defineret i artikel 1 og 4 i [aftalen] og i artikel 12 i bilag I til denne aftale, anses for at svare til den etableringsfrihed, som personer, der udøver selvstændig beskæftigelse, er tillagt ved artikel [49 TEUF]?

2) Finder den retspraksis, der følger af [dom] [...] af 7. september 2006, N [(C-470/04, EU:C:2006:525)], som blev afsagt efter aftalens ikrafttrædelse, i dette tilfælde, og henset til aftalens artikel 16, anvendelse i en situation, hvor en statsborger i en medlemsstat, der har flyttet sin bopæl til Schweiz, og som alene har beholdt de kapitalandele, som han ejer i selskaber stiftet i henhold til lovgivningen i denne medlemsstat, hvilket giver den pågældende en sådan indflydelse på beslutningerne i disse selskaber, at vedkommende kan træffe afgørelse om deres drift, når den pågældende ikke har tilkendegivet at ville udøve en anden selvstændig virksomhed end den, som vedkommende udøvede i den medlemsstat, hvor han var statsborger, og som bestod i forvaltning af disse kapitalandele?

3) Såfremt retten til fri etablering som selvstændig ikke skal anses for at svare til etableringsfriheden, skal den da fortolkes på samme måde, som Den Europæiske Unions Domstol fortolkede etableringsfriheden i [dom] [...] af 7. september 2006, N [(C-470/04, EU:C:2006:525)]? «

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

14 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret oplyst, om bestemmelserne i aftalen i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en stat, som er part i denne aftale, som den i hovedsagen omhandlede, der foreskriver, at der, når en fysisk person flytter sin bopæl fra denne stat til en anden stat, som er part i den nævnte aftale, samtidig med, at den pågældende opretholder sin økonomiske aktivitet i den første af de to stater, skal ske en umiddelbar beskatning af latente kapitalgevinster af de betydelige kapitalandele, som denne person ejer i selskaber, der er stiftet i

henhold til førstnævnte stats ret, i anledning af denne flytning af bopæl, og som kun giver mulighed for udskudt opkrævning af den skyldige skat på betingelse af, at der stilles tilstrækkelig garanti for at sikre opkrævningen af den nævnte skat, mens en person, som også er indehaver af sådanne andele, men som fortsat har bopæl på den første af disse staters område, først beskattes på tidspunktet for afhændelsen af disse andele.

15 Christian Picart har gjort gældende, at aktiviteten udført fra Schweiz med forvaltning af disse andele i selskaber med hjemsted i Frankrig er omfattet af retten til etablering som selvstændig som omhandlet i aftalen, hvilket er en ret, som han også bør kunne påberåbe sig over for sin oprindelsesstat.

16 Det bemærkes i denne henseende, at Domstolen allerede har fastslået, at det under visse omstændigheder og alt efter, hvilke bestemmelser der finder anvendelse, er muligt for statsborgerne i en kontraherende part at påberåbe sig rettigheder på grundlag af aftalen ikke alene over for det land, hvor de udøver deres ret til fri bevægelighed, men også over for deres eget land (dom af 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 33).

17 Således skal det indledningsvis efterprøves, om en situation som Christian Picarts situation er omfattet af det personelle anvendelsesområde for begrebet »selvstændige« som omhandlet i aftalen, og i givet fald, om denne aftale indeholder bestemmelser, som Christian Picart kan påberåbe sig over for sin oprindelsesstat.

18 I denne henseende bemærkes, at kapitel III i bilag I til aftalen vedrørende selvstændige indeholder artikel 12 og 13, der definerer nævnte anvendelsesområde.

19 I medfør af dette bilags artikel 12, stk. 1, anses statsborgere i en kontraherende part, der ønsker at etablere sig på en anden kontraherende parts område med henblik på at udøve en selvstændig aktivitet, for selvstændige.

20 Hvad angår nævnte bilags artikel 13, stk. 1, omhandler bestemmelsen selvstændige grænsearbejdere, dvs. en statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en selvstændig aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag eller mindst én gang om ugen.

21 I hovedsagen skal det fastslås – uden at det er nødvendigt inden for rammerne af nærværende præjudicielle forelæggelse at fastlægge, om en aktivitet med forvaltning af andele som den i hovedsagen omhandlede udgør en selvstændig aktivitet som omhandlet i bilagets artikel 12, stk. 1, eller 13, stk. 1 – at Christian Picarts situation ikke er omfattet af nogen af disse to bestemmelser.

22 Som det for det første fremgår af ordlyden af artikel 12, stk. 1, i bilag I til aftalen, er etableringsretten som omhandlet i denne bestemmelse nemlig forbeholdt en statsborger, en fysisk person, i en kontraherende part, der ønsker at etablere sig på en anden kontraherende parts område med henblik på dér at udøve en selvstændig aktivitet.

23 For at den nævnte bestemmelse kan finde anvendelse, skal den pågældende person således udøve en selvstændig aktivitet på en anden kontraherende parts område end den parts område, hvor personen er statsborger.

24 I hovedsagen fremgår det af de sagsakter, Domstolen råder over, at Christian Picart, der er fransk statsborger, ikke påtænker at udøve sin økonomiske aktivitet på Det Schweiziske Forbunds område, men bevarer en aktivitet på sin oprindelsesstats område. Heraf følger, at Christian Picarts situation ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 12, stk. 1, i bilag I til aftalen.

25 For det andet følger det af ordlyden af artikel 13, stk. 1, i bilag I til aftalen, at en situation for en statsborger i en kontraherende part heri, der har bopæl på området for en kontraherende part og udøver en selvstændig aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag eller mindst én gang om ugen, er omfattet af denne bestemmelse.

26 Hvad angår denne bestemmelse skal det bemærkes, at Domstolen i sin dom af 28. februar 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 34 og 35), fastslog, at situationen for to selvstændige vandrende arbejdstagere, der havde flyttet bopæl fra deres oprindelsesstat til Schweiz og samtidig fastholdt deres aktivitet i denne oprindelsesstat, og som dagligt vendte tilbage til deres bopæl fra det sted, hvor de udøvede deres erhvervsvirksomhed, var omfattet af den nævnte bestemmelse.

27 I nærværende sag fremgår det imidlertid af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Christian Picart til forskel fra disse to selvstændige vandrende arbejdstagere forbliver på sin bopælsstats område, dvs. i Det Schweiziske Forbund, hvorfra han påtænker at udøve sin økonomiske aktivitet i sin oprindelsesstat, og at han i modsætning til det i artikel 13, stk. 1, i bilag I til aftalen fastsatte ikke hver dag eller mindst én gang om ugen foretager en rejse fra stedet for sin økonomiske aktivitet til sin bopæl. En situation som Christian Picarts situation kan derfor ikke anses for analog med den situation, der gav anledning til dom af 28. februar 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). Følgelig er en situation som Christian Picarts situation ikke omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

28 Det følger heraf, at en situation som Christian Picarts situation ikke er omfattet af det personelle anvendelsesområde for begrebet »selvstændige« som omhandlet i aftalen, og derfor kan han ikke påberåbe sig denne aftale.

29 Endelig er det hvad angår den fortolkning af artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF), som følger af dom af 7. september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), tilstrækkeligt at bemærke, at eftersom Det Schweiziske Forbund ikke har tiltrådt Unionens indre marked, kan fortolkningen af EU-rettens bestemmelser vedrørende det indre marked ikke automatisk overføres til fortolkningen af aftalen, bortset fra de udtrykkelige bestemmelser herom, der er fastsat ved selve aftalen (jf. i denne retning dom af 12.11.2009, Grimme, C-351/08, EU:C:2009:697, præmis 29, af 11.2.2010, Fokus Invest, C-541/08, EU:C:2010:74, præmis 28, og af 15.7.2010, Hengartner og Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, præmis 42).

30 Aftalen fastsætter imidlertid ikke sådanne udtrykkelige bestemmelser.

31 Endvidere kan Domstolens fortolkning af artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF) i sin dom af 7. september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), så meget desto mindre have en indvirkning på de ovenstående betragtninger, da hverken ordlyden eller rækkevidden af denne bestemmelse kan sidestilles med ordlyden og rækkevidden af de relevante bestemmelser i aftalen, således som det fremgår af punkt 63 ff. i generaladvokatens forslag til afgørelse.

32 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at eftersom en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke er omfattet af det personelle anvendelsesområde for begrebet »selvstændige« som omhandlet i aftalen, skal bestemmelserne i

denne aftale fortolkes således, at de ikke er til hinder for en lovgivning i en stat, der er part i denne aftale, som den i hovedsagen omhandlede, der foreskriver, at der, når en fysisk person flytter sin bopæl fra denne stat til en anden stat, som er part i den nævnte aftale, samtidig med, at den pågældende opretholder sin økonomiske aktivitet i den første af de to stater, uden at han hver dag eller mindst én gang om ugen foretager en rejse fra stedet for sin økonomiske aktivitet til sin bopæl, skal ske en umiddelbar beskatning af latente kapitalgevinster af de betydelige kapitalandele, som denne person ejer i selskaber, der er stiftet i henhold til førstnævnte stats ret, i anledning af denne flytning af bopæl, og som kun giver mulighed for udskudt opkrævning af den skyldige skat på betingelse af, at der stilles tilstrækkelig garanti for at sikre opkrævningen af den nævnte skat, mens en person, som også er indehaver af sådanne andele, men som fortsat har bopæl på den første af disse staters område, først beskattes på tidspunktet for afhændelsen af disse andele.

### **Sagsomkostninger**

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Eftersom en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke er omfattet af det personelle anvendelsesområde for begrebet »selvstændige« som omhandlet i aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999, skal bestemmelserne i denne aftale fortolkes således, at de ikke er til hinder for en lovgivning i en stat, der er part i denne aftale, som den i hovedsagen omhandlede, der foreskriver, at der, når en fysisk person flytter sin bopæl fra denne stat til en anden stat, som er part i den nævnte aftale, samtidig med, at den pågældende opretholder sin økonomiske aktivitet i den første af de to stater, uden at han hver dag eller mindst én gang om ugen foretager en rejse fra stedet for sin økonomiske aktivitet til sin bopæl, skal ske en umiddelbar beskatning af latente kapitalgevinster af de betydelige kapitalandele, som denne person ejer i selskaber, der er stiftet i henhold til førstnævnte stats ret, i anledning af denne flytning af bopæl, og som kun giver mulighed for udskudt opkrævning af den skyldige skat på betingelse af, at der stilles tilstrækkelig garanti for at sikre opkrævningen af den nævnte skat, mens en person, som også er indehaver af sådanne andele, men som fortsat har bopæl på den første af disse staters område, først beskattes på tidspunktet for afhændelsen af disse andele.**

Silva de Lapuerta

Fernlund

Bonichot

Arabadjiev

Rodin

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. marts 2018.

Justitssekretæren

Formanden for Første Afdeling

A. Calot Escobar

R. Silva de Lapuerta

\*Processprog: fransk.