

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 mars 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Avtal mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer – Direkt beskattning – Flytt från en medlemsstat till Schweiz – Beskattning vid tidpunkten för flytten av orealiserade värdeökningar på betydande andelar i bolag som är etablerade i ursprungsmedlemsstaten – Avtalets tillämpningsområde”

I mål C-355/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 23 juni 2016, som inkom till domstolen den 28 juni 2016, i målet

Christian Picart

mot

Ministre des Finances et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna C.G. Fernlund (referent), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev och S. Rodin,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 februari 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Christian Picart, genom P.-J. Douvier och A. d’Aubigny, avocats,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och E. de Moustier, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och M. Šimerdová, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 juli 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999 (EGT L 114, 2002, s. 6) (nedan kallat avtalet om fri rörlighet för personer).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Christian Picart och Ministre des Finances et des Comptes publics (finansministern, tillika ministern för offentliga räkenskaper). Målet rör den franska skattemyndighetens beslut att dels räkna upp den realiserade värdeökningen på de betydande andelar i bolag i Frankrike som Christian Picart innehade och hade deklarerat vid den tidpunkt då han flyttade från sin ursprungsstat till Schweiz, dels förplikta Christian Picart att erlagga ytterligare inkomstskatt och sociala avgifter, jämte straffavgifter.

Tillämpliga bestämmelser

Avtalet om fri rörlighet för personer

3 Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, undertecknade den 21 juni 1999 sju avtal, däribland avtalet om fri rörlighet för personer. De sju avtalen godkändes i gemenskapens namn genom rådets och kommissionens beslut 2002/309/EG, Euratom av den 4 april 2002 (EGT L 114, 2002, s. 1). Avtalen trädde i kraft den 1 juni 2002.

4 I artikel 16.2 i avtalet om fri rörlighet för personer föreskrivs följande:

”I den mån tillämpningen av detta avtal omfattar gemenskapsrättsliga begrepp skall hänsyn tas till Europeiska gemenskapernas domstols gällande rättspraxis före tidpunkten för avtalets undertecknande. Schweiz skall underrättas om praxis som uppstått efter denna tidpunkt. Den gemensamma kommittén kan, i syfte att underlätta avtalets tillämpning, på en avtalsslutande parts begäran fastställa konsekvenserna av denna praxis.”

5 Kapitel III i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer handlar om egenföretagare. Artikel 12 i bilagan, som har rubriken ”Bestämmelser om vistelse”, lyder enligt följande:

”1. En medborgare i en avtalsslutande part som önskar etablera sig på en annan avtalsslutande parts territorium för att driva egen rörelse (nedan kallad 'egenföretagare') skall få uppehållstillstånd för minst fem år räknat från tidpunkten för utfärdandet, förutsatt att han kan bevisa för de behöriga nationella myndigheterna att han etablerat sig eller önskar etablera sig i detta syfte.

2. Uppehållstillståndet ska automatiskt förlängas med minst fem år, förutsatt att egenföretagaren kan bevisa för de behöriga nationella myndigheterna att han driver egen rörelse.

...”

6 Artikel 13 i bilagan har rubriken ”Gränsarbetare med egen rörelse”. I punkt 1 anges följande:

”1. En gränsarbetare med egen rörelse är en medborgare i en avtalsslutande part som är bosatt på en avtalsslutande parts territorium och driver egen rörelse på den andra avtalsslutande partens territorium, och som i princip återvänder till sin bostad dagligen eller åtminstone en gång i veckan.”

Fransk lagstiftning

7 Artikel 167 bis i Code général des impôts (allmänna skattelagen) hade vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet följande lydelse (nedan kallad CGI):

”I. - 1. Skattskyldiga personer som har haft sin skatterättsliga hemvist i Frankrike under minst sex av de senaste tio åren ska, vid den tidpunkt då hemvisten flyttas från Frankrike, beskattas för värdeökningar på sådana bolagsandelar som nämns i artikel 150²⁰ A och som innehas under sådana förhållanden som avses i artikel 164 B led f.

...

II. - 1. Uppskov med betalning av skatt på den uppkomna värdeökningen kan medges fram till den tidpunkt när överlåtelse, återköp, inlösen eller indragning av berörda bolagsandelar sker.

Uppskov med betalningen kan beviljas under förutsättning att den skattskyldiga personen deklarerar den uppkomna värdeökningen enligt de villkor som anges under I, ansöker om uppskov, utser en representant med hemvist i Frankrike som har behörighet att ta emot meddelanden om beskattningsunderlag, uppbörd och eventuella tvister om skatten, samt att han före flytten ställer de säkerheter för skatteuppbörden som krävs för att täcka skattemyndighetens fordran.

...

2. Skattskyldiga personer som enligt denna artikel beviljas uppskov med betalning ska inkomma med en deklaration enligt artikel 170.1. Det sammanlagda skattebelopp med vilket uppskov med betalning beviljas ska anges i deklarationen. Till deklarationen ska en förteckning som upprättats på en av skattemyndigheten utfärdad blankett bifogas. Av denna förteckning ska skatt på berörda bolagsandelar som fortfarande omfattas av uppskov framgå och, i förekommande fall, av vilken orsak och vid vilken tidpunkt uppskovet kommer att upphöra.

...

Den skatt som den skattskyldiga personen erlagt lokalt på den värdeökning som faktiskt realiserats utanför Frankrike kan avräknas från inkomstskatt som fastställts i Frankrike under förutsättning att den kan likställas med sådan skatt.

4. Om deklarationen eller den förteckning som anges i punkt 2 inte inges eller om samtliga eller delar av de uppgifter som ska upptas i denna förteckning utelämnas, ska den skatt som omfattas av beviljat uppskov omedelbart utkrävas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Christian Picart flyttade från Frankrike till Schweiz under år 2002. Vid tiden för flytten innehade han betydande andelar i flera franska bolag.

9 Vid flytten deklarerade Christian Picart, i enlighet med artikel 167 bis CGI, en orealiserad värdeökning på innehavet och utsåg, för att beviljas uppskov med betalning av skatten på denna värdeökning, ett skatteombud i Frankrike. Han ställde även en säkerhet i form av en bankgaranti för att säkerställa uppbörden av den franska skattemyndighetens fordran.

10 År 2005 överlät Christian Picart aktuella värdepapper, vilket innebar att uppskovet med betalningen av skatt upphörde. Efter en granskning av Christian Picarts personliga skattemässiga

situation, räknade den franska skattemyndigheten upp den deklarerade värdeökningen och ålade Christian Picart att erlägga ytterligare inkomstskatt och sociala avgifter, jämte straffavgifter.

11 Christian Picart inkom med ett klagomål för att undgå dessa ytterligare inbetalningar och straffavgifter. Klagomålet avslogs av skattemyndigheten. Christian Picart överklagade beslutet till Tribunal administratif de Montreuil (förvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrike). Till stöd för sitt överklagande anförde han – utan framgång – att artikel 167 bis CGI var oförenlig med avtalet om fri rörlighet för personer. Han gjorde gällande att den etableringsfrihet som garanterades genom detta avtal gav honom rätt att etablera sig i Schweiz och där, såsom egenföretagare, bedriva en ekonomisk verksamhet vilken bestod i förvaltning av de direkta eller indirekta andelar som han innehade i ett antal bolag i Frankrike som han kontrollerade. Då Christian Picart inte heller hade fått något gehör för detta argument efter att ha överklagat till Cour administrative d'appel de Versailles (Appellationsdomstol i förvaltningsmål i Versailles, Frankrike), överklagade han domen från appellationsdomstolen till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike).

12 Den hänskjutande domstolen söker klarhet i huruvida etableringsrätten för egenföretagare, i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer, har samma innebörd som den etableringsfrihet som garanteras medlemsstaternas medborgare genom artikel 49 FEUF, och, om så är fallet, huruvida domen av den 7 september 2006 i målet N (C?470/04, EU:C:2006:525), som meddelades efter avtalets undertecknande, ska beaktas vid tillämpningen av etableringsrätten för egenföretagare i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer.

13 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Kan egenföretagares etableringsrätt, såsom den definieras i artiklarna 1 och 4 [avtalet om fri rörlighet för personer] och i artikel 12 i bilaga I därtill, anses vara likvärdig med den etableringsfrihet som artikel [49 FEUF] garanterar de personer som utövar verksamhet som egenföretagare?

2) Om så är fallet, ska, med beaktande av bestämmelserna i artikel 16 i avtalet, den rättspraxis som följer av domen [av den 7 september 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525)], som meddelades efter avtalets undertecknande, tillämpas i fall då en medborgare i en medlemsstat har flyttat till Schweiz och endast behåller de andelar han innehade i bolag som omfattas av lagstiftningen i ovannämnda medlemsstat – ett innehav som ger honom ett bestämmande inflytande över bolagens beslut och möjlighet att fastställa deras verksamhet – utan att ha för avsikt att utöva någon annan verksamhet som egenföretagare i Schweiz än den verksamhet han redan tidigare utövade i den medlemsstat där han var medborgare och som bestod i att förvalta innehavet av dessa bolagsandelar?

3) För det fall att denna rätt inte ska likställas med etableringsfriheten ska den då tolkas på samma sätt som Europeiska unionens domstol tolkade etableringsfriheten i sin dom [av den 7 september 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525)]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i hur bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer ska tolkas i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet. Nämda domstol önskar få klarhet i huruvida dessa bestämmelser, i en sådan situation, ska tolkas så, att de utgör hinder för att en stat som är part i detta avtal har en sådan lagstiftning som den i det nationella målet, vilken innebär att när en fysisk person flyttar från den staten till en annan stat som också är part i avtalet och bibehåller sin ekonomiska verksamhet i den första staten, ska orealiserade värdeökningar på de betydande

andelar i bolag som omfattas av lagstiftningen i den första staten som personen innehar vid tidpunkten för flytten beskattas omedelbart, varvid uppskov med uppbörden endast kan beviljas om det ställs säkerhet för skatteuppbörden, medan en person som också innehar sådana andelar men som fortsätter att vara bosatt i den första av dessa stater kommer att beskattas först vid den tidpunkt när andelarna överläts.

15 Christian Picart har gjort gällande att den verksamhet som han bedriver från Schweiz och som består i förvaltning av hans andelar i bolagen i Frankrike omfattas av hans etableringsrätt såsom egenföretagare, i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer, och att detta är en rättighet som han borde kunna åberopa även gentemot sin ursprungsstat.

16 Det ska i detta avseende erinras om att EU-domstolen redan har slagit fast att medborgare i en avtalsslutande part, i vissa fall och beroende på de tillämpliga bestämmelserna, kan göra gällande rättigheter ur avtalet om fri rörlighet för personer, inte bara gentemot det land mot vilket de utövar sin rätt till fri rörlighet, utan också gentemot sitt eget land (dom av den 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 33).

17 Det ska således först och främst prövas huruvida Christian Picart befinner sig i en sådan situation att han ingår i den personkrets på vilken begreppet "egenföretagare", i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer, är tillämpligt (*ratione personae*), och i förekommande fall huruvida detta avtal innehåller bestämmelser som Christian Picart skulle kunna åberopa gentemot sin ursprungsstat.

18 I detta sammanhang bör det påpekas att kapitel III i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, som handlar om egenföretagare, innehåller artiklarna 12 och 13, som avgränsar detta tillämpningsområde.

19 Enligt artikel 12.1 i nämnda bilaga avses med egenföretagare en medborgare i en avtalsslutande part som önskar etablera sig på en annan avtalsslutande parts territorium för att driva egen rörelse.

20 I artikel 13.1 i bilagan behandlas gränsarbetare med egen rörelse, det vill säga medborgare i en avtalsslutande part som är bosatta på en avtalsslutande parts territorium och driver egen rörelse på den andra avtalsslutande partens territorium, och som i princip återvänder till sina bostäder dagligen eller åtminstone en gång i veckan.

21 Såvitt avser det nationella målet kan det konstateras – utan att det inom ramen för denna begäran om förhandsavgörande behöver fastställas om en verksamhet som består i förvaltning av bolagsandelar, såsom verksamheten i det aktuella fallet, utgör en egen rörelse enligt artikel 12.1 eller enligt artikel 13.1 i samma bilaga – att Christian Picart inte omfattas av någon av dessa bestämmelser.

22 För det första gäller nämligen, såsom framgår av lydelsen i artikel 12.1 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, att etableringsrätten enligt denna bestämmelse är förbehållen fysiska personer som är medborgare i en avtalsslutande part och som önskar etablera sig på en annan avtalsslutande parts territorium för att driva egen rörelse där.

23 För att nämnda bestämmelse ska vara tillämplig krävs det sålunda att den berörda personen bedriver denna egen rörelse på ett territorium som tillhör en annan avtalsslutande part än den där personen i fråga är medborgare.

24 Vad gäller det nationella målet framgår det av de handlingar som EU-domstolen har tillgång till att den franska medborgaren Christian Picart inte har för avsikt att bedriva sin ekonomiska

verksamhet i Schweiziska edsförbundet, utan att han avser att behålla en verksamhet i sin ursprungsstat. Artikel 12.1 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer är således inte tillämplig på Christian Picarts situation.

25 För det andra följer det av ordalydelsen i artikel 13.1 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer att denna bestämmelse avser den situationen då en medborgare i en avtalsslutande part som är bosatt på en avtalsslutande parts territorium driver egen rörelse på en annan avtalsslutande parts territorium, och i princip återvänder till sin bostad dagligen eller åtminstone en gång i veckan.

26 Det ska med avseende på denna bestämmelse erinras om att EU-domstolen, i domen av den 28 februari 2013 i målet Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkterna 34 och 35), fann att ett par, där båda var egenföretagare, som hade flyttat från sin ursprungsstat till Schweiz, med bibehållande av sin verksamhet i ursprungsstaten, och som dagligen återvände från den ort på vilken de drev sin rörelse till sin hemvistort, omfattades av nämnda bestämmelse.

27 I det aktuella fallet framgår det dock av de handlingar som EU-domstolen har tillgång till att Christian Picart, till skillnad från det ovan nämnda egenföretagarparet, stannar kvar i sin hemviststat, det vill säga Schweiziska edsförbundet, och avser att därifrån bedriva sin ekonomiska verksamhet som finns i ursprungsstaten, och att han, till skillnad från vad som anges i artikel 13.1 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, inte dagligen eller minst en gång i veckan, reser från den ort där den ekonomiska verksamheten bedrivs till hemvistorten. Således kan en sådan situation som den som Christian Picart befinner sig i inte anses likna den som föranledde domen av den 28 februari 2013 i målet Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). Denna bestämmelse är följaktligen inte tillämplig på en sådan situation som den som Christian Picart befinner sig i.

28 Därav följer att Christian Picart inte befinner sig i en sådan situation att han ingår i den personkrets på vilken begreppet "egenföretagare", i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer, är tillämpligt (*ratione personae*), och att han således inte kan åberopa detta avtal.

29 Vad slutligen beträffar den tolkning av artikel 43 EG (nu 49 FEUF) som följer av domen av den 7 september 2006 i målet N (C-470/04, EU:C:2006:525), räcker det att erinra om att då Schweiziska edsförbundet inte har anslutit sig till unionens inre marknad kan den tolkning som gjorts av de unionsrättsliga bestämmelserna avseende denna marknad inte automatiskt omvandlas till en tolkning av avtalet om fri rörlighet för personer, förutom om detta föreskrivs genom uttryckliga bestämmelser i själva avtalet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2009, Grimme, C-351/08, EU:C:2009:697, punkt 29, dom av den 11 februari 2010, Fokus Invest, C-541/08, EU:C:2010:74, punkt 28, och dom av den 15 juli 2010, Hengartner och Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, punkt 42).

30 Avtalet om fri rörlighet för personer innehåller dock inte några sådana uttryckliga bestämmelser.

31 Dessutom ska det konstateras att den tolkning av artikel 43 EG (nu 49 FEUF) som EU-domstolen gjorde i sin dom av den 7 september 2006 i målet N (C-470/04, EU:C:2006:525) i än mindre utsträckning kan ha någon inverkan på ovannämnda överväganden, eftersom denna bestämmelse, vilket framgår av punkt 63 och följande punkter i generaladvokatens förslag till avgörande, varken till sin lydelse eller till sin innebörd kan likställas med relevanta bestämmelser i avtalet om fri rörlighet för personer.

32 Mot bakgrund av vad som ovan anförts ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. När en person, i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet, inte ingår i den

personkrets som omfattas av tillämpningsområdet (*ratione personae*) för begreppet "egenföretagare", i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer, ska bestämmelserna i det avtalet tolkas så, att de inte utgör hinder för att en stat som är part i avtalet har en sådan lagstiftning som den i det nationella målet, vilken innebär att när en fysisk person flyttar från den staten till en annan stat som också är part i avtalet och bibehåller sin ekonomiska verksamhet i den första staten, utan att dagligen eller minst en gång i veckan resa från den ort där den ekonomiska verksamheten bedrivs till hemvistorten, ska orealiserade värdeökningar på de betydande andelar i bolag som omfattas av lagstiftningen i den första staten som personen innehar vid tidpunkten för flytten beskattas omedelbart, varvid uppskov med uppbörden endast kan beviljas om det ställs säkerhet för skatteuppbörden, medan en person som också innehar sådana andelar men som fortsätter att vara bosatt i den första av dessa stater kommer att beskattas först vid den tidpunkt när andelarna överläts.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

När en person, i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet, inte ingår i den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet (*ratione personae*) för begreppet "egenföretagare", i den mening som avses i avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999, ska bestämmelserna i det avtalet tolkas så, att de inte utgör hinder för att en stat som är part i avtalet har en sådan lagstiftning som den i det nationella målet, vilken innebär att när en fysisk person flyttar från den staten till en annan stat som också är part i avtalet och bibehåller sin ekonomiska verksamhet i den första staten, utan att dagligen eller minst en gång i veckan resa från den ort där den ekonomiska verksamheten bedrivs till hemvistorten, ska orealiserade värdeökningar på de betydande andelar i bolag som omfattas av lagstiftningen i den första staten som personen innehar vid tidpunkten för flytten beskattas omedelbart, varvid uppskov med uppbörden endast kan beviljas om det ställs säkerhet för skatteuppbörden, medan en person som också innehar sådana andelar men som fortsätter att vara bosatt i den första av dessa stater kommer att beskattas först vid den tidpunkt när andelarna överläts.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.