

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

26. februar 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og Det Schweiziske Forbund om fri bevægelighed for personer – flytning af en fysisk persons bopæl fra en medlemsstat til Schweiz – beskatning af latente kapitalgevinster af selskabsandele – direkte beskatning – fri bevægelighed for selvstændige – ligebehandling«

I sag C-581/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland) ved afgørelse af 14. juni 2017, indgået til Domstolen den 4. oktober 2017, i sagen

Martin Wächtler

mod

Finanzamt Konstanz,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene J.-C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe og C. Lycourgos samt dommerne A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 2. juli 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Martin Wächtler ved Rechtsanwalt R. Bock,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved S. Jiménez García og V. Ester Casas, som befuldmægtigede,
- den østrigske regering ved C. Pesendorfer, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier, B.-R. Killmann, M. Šimerdová og N. Gossement, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. september 2018, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører 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, der blev undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999 (EFT 2002, L 114, s. 6, herefter »aftalen EF-Schweiz«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Martin Wächtler og Finanzamt Konstanz (skattemyndigheden i Konstanz, Tyskland) vedrørende denne myndigheds afgørelse om i forbindelse med flytningen af hans bopæl fra Tyskland til Schweiz at beskatte de latente kapitalgevinster af de andele, som han ejer i et selskab, der har hjemsted i Schweiz, og som han desuden er leder af.

Retsforskrifter

Aftalen EF-Schweiz

3 Den 21. juni 1999 undertegnede Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side syv aftaler, herunder aftalen EF-Schweiz. Ved afgørelse 2002/309/EF, Euratom truffet af Rådet og Kommissionen, for så vidt angår aftalen om videnskabeligt og teknologisk samarbejde, den 4. april 2002 om indgåelse af syv aftaler med Det Schweiziske Forbund (EFT 2002, L 114, s. 1) blev disse syv aftaler godkendt på Det Europæiske Fællesskabs vegne, og de trådte i kraft den 1. juni 2002.

4 Ifølge præamblen til aftalen EF-Schweiz er de kontraherende parter »besluttede på at gennemføre fri bevægelighed for personer mellem sig på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Det Europæiske Fællesskab«.

5 Den nævnte aftales artikel 1 bestemmer:

»Målet for denne aftale til fordel for statsborgerne i Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater og Schweiz er:

a) at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherendes parters område

[...]

c) at indrømme ret til indrejse og ophold på de kontraherende parters område til personer, der ikke udøver nogen økonomisk aktivitet i værtslandet

d) at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes til indenlandske statsborgere.«

6 Aftalens artikel 2 med overskriften »Ikke-forskelsbehandling« fastsætter:

»Statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, må ikke ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til denne aftale udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.«

7 Aftalens artikel 4, som har overskriften »Ret til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet«, har følgende ordlyd:

»Retten til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet sikres i henhold til bestemmelserne i bilag I [...]«

8 Artikel 6 i aftalen EF-Schweiz er sålydende:

»Retten til ophold på en kontraherende parts område indrømmes personer, der ikke udøver økonomiske aktiviteter, i henhold til de i bilag I fastlagte bestemmelser om ikke-erhvervsaktive personer.«

9 Aftalens artikel 7 med overskriften »Andre rettigheder« bestemmer:

»De kontraherende parter fastlægger i overensstemmelse med bilag I især nedenstående rettigheder i tilknytning til den frie bevægelighed for personer:

- a) retten til ligebehandling i forhold til de indenlandske statsborgere i forbindelse med adgangen til at optage og udøve en økonomisk aktivitet samt leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår
- b) retten til erhvervsmæssig og geografisk mobilitet, som gør det muligt for de kontraherende parter statsborgere at bevæge sig frit på værtslandets område og udøve et erhverv efter eget valg
- c) retten til at blive boende på en kontraherende parts område, efter at en økonomisk aktivitet er ophørt

[...]«

10 Ifølge den nævnte aftales artikel 15 udgør bilagene og protokollerne til aftalen en integrerende del heraf.

11 Aftalens artikel 16 med overskriften »Henvisning til fællesskabsretten« har følgende ordlyd:

»1. De kontraherende parter vil for at virkeliggøre målene i denne aftale træffe alle nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre, at de rettigheder og forpligtelser, som svarer til dem, der er indeholdt i de EF-retsakter, som der henvises til, anvendes i deres indbyrdes forbindelser.

2. 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.«

12 Artikel 21 i aftalen EF-Schweiz, der har overskriften »Forbindelse med bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning«, fastsætter:

»1. Bestemmelserne vedrørende dobbeltbeskatning i de bilaterale aftaler mellem Schweiz og Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater berøres ikke af bestemmelserne i denne aftale. Især må bestemmelserne i denne aftale ikke berøre den definition af grænsearbejdere, der er fastsat i

aftalerne om dobbeltbeskatning.

2. Intet i denne aftale må fortolkes således, at de kontraherende parter ved anvendelsen af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl.

3. Intet i denne aftale er til hinder for, at de kontraherende parter kan vedtage eller håndhæve foranstaltninger med sigte på at sikre beskatning, effektiv betaling og opkrævning af afgifter eller modvirke skatteunddragelse i henhold til en kontraherende parts nationale skattelovgivning eller aftaler om hindring af dobbeltbeskatning, der er bindende for Schweiz på den ene side og en eller flere af Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater på den anden side, eller andre beskatningsordninger.«

13 Bilag I til aftalen omhandler fri bevægelighed for personer. Af nævnte bilags artikel 6, stk. 1, fremgår følgende:

»En lønmodtager, der er statsborger i en kontraherende part (herefter benævnt »lønmodtager«), og som har beskæftigelse af mindst ét års varighed hos en arbejdsgiver i værtsstaten, modtager en opholdstilladelse med en gyldighedsperiode på mindst fem år regnet fra udstedelsestidspunktet [...]«

14 Bilagets artikel 7, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

15 I nævnte bilags artikel 9 med overskriften »Ligebehandling« er følgende fastsat i stk. 1 og 2:

»1. En lønmodtager, der er statsborger i en kontraherende part, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på den anden kontraherende parts område end indenlandske lønmodtagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Lønmodtageren og dennes familiemedlemmer [...] nyder samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer.«

16 Kapitel III i bilag I til aftalen EF-Schweiz vedrører selvstændige og indeholder bilagets artikel 12-16. I bilagets artikel 12 med overskriften »Opholdsbestemmelser« fremgår følgende af stk. 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.«

17 Stk. 1 i det nævnte bilags artikel 13 med overskriften »Selvstændige grænsearbejdere« er sålydende:

»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.«

18 Bilagets artikel 15 med overskriften »Ligebehandling« har følgende ordlyd:

»1. Selvstændige må i værtslandet ikke behandles mindre gunstigt end indenlandske arbejdstagere med hensyn til adgangen til at optage og udøve en selvstændig aktivitet.

2. Bestemmelserne i artikel 9 i dette bilag gælder tilsvarende for de selvstændige, der er omhandlet i dette kapitel.«

Overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland

19 Konventionen af 11. august 1971 mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland med henblik på at undgå dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (BGBl. 1972 II, s. 1022), som ændret ved protokollen af 27. oktober 2010 (BGBl. 2011 I, s. 1092) (herefter »overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland«), bestemmer følgende i artikel 1:

»Nærværende overenskomst finder anvendelse på personer, som er hjemmehørende i en kontraherende stat eller i begge kontraherende stater.«

20 Artikel 4, stk. 1, i overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland fastsætter:

»I denne overenskomst forstås ved udtrykket »hjemmehørende i en kontraherende stat« enhver person, som i henhold til denne stats lovgivning er fuldt skattepligtig dér.«

21 Overenskomstens artikel 13 har følgende ordlyd:

»1. Fortjeneste ved afhændelse af fast ejendom som defineret i artikel 6, stk. 2, er skattepligtig i den kontraherende stat, hvor ejendommen er beliggende.

2. Fortjeneste ved afhændelse af løsøre, der udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted, som et foretagende i en kontraherende stat besidder i den anden kontraherende stat, eller løsøre, der udgør et fast grundlag, som en hjemmehørende i en kontraherende stat råder over for at kunne udøve et liberalt erhverv, herunder også en sådan fortjeneste, som hidrører fra fuld afhændelse af det faste driftssted (særskilt eller sammen med hele foretagendet) eller af det faste grundlag, er skattepligtig i denne anden stat. [...]

3. Fortjeneste ved afhændelse af andre aktiver end de i stk. 1 og 2 omhandlede er kun skattepligtige i den kontraherende stat, hvori afhænderen er hjemmehørende.

[...]

5. Hvis en kontraherende stat ved en i staten hjemmehørende fysisk persons fraflytning beskatter kapitalgevinster af en væsentlig andel i et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, anvender den anden stat som grundlag ved beskatning af fortjenesten ved senere afhændelse af andelen i overensstemmelse med bestemmelserne i stk. 3 som erhvervsomkostninger det beløb, den førstnævnte stat har anerkendt som afholdt på fraflytningstidspunktet.«

22 Den nævnte overenskomsts artikel 27, stk. 1, er sålydende:

»De kompetente myndigheder i de kontraherende stater udveksler de oplysninger, der kan forventes at være relevante for anvendelsen af bestemmelserne i denne overenskomst eller for forvaltningen eller anvendelsen af den nationale lovgivning om skatter af enhver art eller

benævnelse, som opkræves på vegne af de kontraherende stater eller af deres delstater, kantoner, distrikter, kredse, kommuner eller sammenslutninger af kommuner, for vidt som den beskatning, der fastsættes heri, ikke strider imod overenskomsten. Udvekslingen af oplysninger begrænses ikke af artikel 1 og 2.«

Tysk ret

23 Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) fastsætter i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. 2009 I, s. 3366, herefter »EStG«), følgende i § 1, stk.1:

»Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i indlandet, er fuldt indkomstskattepligtige. [...]«

24 § 17, stk. 1 og 2, i EStG har følgende ordlyd:

»1. Kapitalgevinster ved afhændelse af andele i et kapitalsekskab udgør ligeledes erhvervsmæssig indkomst, hvis afhænderen i de forudgående fem år – direkte eller indirekte – har deltaget i selskabskapitalen i et omfang på mindst 1%. [...]«

2. Forskellen efter fradrag af afhændelsesomkostningerne mellem salgsprisen og erhvervsomkostningerne betragtes som kapitalgevinst som omhandlet i stk. 1. [...]«

25 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (lov om beskatning ved relationer til udlandet) af 8. september 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713) bestemmer i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »AStG«), følgende i § 6:

»1. Når der er tale om fysiske personer, der har været fuldt skattepligtige i sammenlagt mindst ti år i henhold til § 1, stk. 1, i [EStG], og hvis fulde skattepligt ophører ved flytningen af hjemstedet eller det sædvanlige opholdssted, anvendes § 17 i [EStG] på de i § 17, stk. 1, første punktum, i [EStG] omhandlede andele på tidspunktet for ophøret af den fulde skattepligt, herunder også hvis der ikke finder afhændelse sted, hvis betingelserne i denne bestemmelse vedrørende andelene i øvrigt er opfyldt på det nævnte tidspunkt.

[...]

4. Med forbehold af stk. 5 skal der, hvis der fremsættes anmodning herom, gives henstand med betalingen af den skyldige indkomstskat i henhold til stk. 1 i form af rater med regelmæssige mellemrum over en periode på højst fem år fra det første forfaldstidspunkt mod stillelse af en sikkerhed, hvis en øjeblikkelig opkrævning vil have vanskeligt tålelige konsekvenser for den skattepligtige. Henstanden skal ophæves, hvis andelene i perioden med henstand afhændes eller er genstand for et skjult indskud i et selskab som omhandlet i § 17, stk. 1, første punktum, i [EStG], eller hvis en af de i § 17, stk. 4, i [EStG] omhandlede situationer opstår [...] [...]

5. Hvis den skattepligtige, der befinder sig i den i stk. 1, første punktum, omhandlede situation, er statsborger i en medlemsstat [...] eller i en anden stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«], og [hvis] han ved ophøret af den fulde skattepligt er underlagt en beskatning i en af de nævnte stater (værtsstaten), der er sammenlignelig med den tyske indkomstskattepligt, skal der gives henstand med betalingen af den skyldige indkomstskat i henhold til stk. 1 uden renter og uden sikkerhedsstillelse. Denne foranstaltning er betinget af, at der er sikret administrativ bistand og gensidig bistand med hensyn til inddrivelse af skat mellem Forbundsrepublikken Tyskland og den pågældende stat [...]

Henstanden skal ophæves i følgende tilfælde:

- 1) Hvis den skattepligtige eller dennes retssuccessor som omhandlet i tredje punktum, nr. 1), afhænder andelene eller foretager et skjult indskud i et selskab som omhandlet i § 17, stk. 1, første punktum, i [EStG], eller hvis en af de i § 17, stk. 4, i [EStG] omhandlede situationer opstår.
- 2) Hvis andelene overdrages en person, som ikke er fuldt skattepligtig, og som ikke er underlagt en beskatning, der er sammenlignelig med den fulde tyske indkomstskattepligt, i en medlemsstat [...] eller i en stat, som er part i EØS-aftalen.
- 3) Hvis andelene er genstand for en opkrævning eller en anden foranstaltning, som i henhold til national ret medfører, at delværdien eller handelsværdien tages i betragtning.
- 4) Hvis den skattepligtige eller dennes retssuccessor som omhandlet i tredje punktum, nr. 1), ikke længere er skattepligtig som omhandlet i første punktum, fordi han har flyttet sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

26 Martin Wächtler, der er tysk statsborger, har siden den 1. februar 2008 været leder af et schweizisk selskab, for hvilket han udøver virksomhed på området for rådgivning om databehandling, og i hvilket han ejer 50% af andelene.

27 Den 1. marts 2011 flyttede Martin Wächtler sin bopæl fra Tyskland til Schweiz. Som følge af denne flytning opkrævede skattemyndighederne i Konstanz i henhold til § 6 i AStG og § 17 i EStG indkomstskat af de latente kapitalgevinster af hans andel i det nævnte selskab.

28 Martin Wächtler har anlagt sag ved Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland), idet han er af den opfattelse, at denne beskatning, der er afstedkommet af den blotte flytning af hans bopæl til Schweiz, er i strid med aftalen EF-Schweiz, og navnlig med den ved aftalen fastsatte etableringsret.

29 Den nævnte ret ønsker oplyst, om den omhandlede skatteordning, der foreskriver beskatning af latente kapitalgevinster af selskabsandele uden henstand med betaling af den skyldige skat i det tilfælde, hvor en statsborger i den pågældende medlemsstat flytter sin bopæl til Schweiz, mens det i det tilfælde, hvor en sådan statsborger flytter sin bopæl til en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland eller til et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, forholder sig således, at denne skatteordning indrømmer mulighed for henstand med betaling af en sådan skat uden renter og uden garantistillelse indtil den faktiske afhændelse af de pågældende andele, forudsat at værtsmedlemsstaten for det første yder Forbundsrepublikken Tyskland bistand og støtte med hensyn til inddrivelse af skat, og forudsat at den skattepligtige i denne værtsmedlemsstat for det andet er underlagt en beskatning, som er sammenlignelig med den tyske indkomstskattepligt, er forenelig med præamblen til aftalen EF-Schweiz, med aftalens artikel 1, 2, 4, 6, 7, 16 og 21 samt med artikel 9 i bilag I til aftalen.

30 Den nævnte ret har anført, at denne henstand for så vidt angår det sidstnævnte tilfælde af bopælsflytning er blevet indført af den nationale lovgiver i § 6, stk. 5, i AStG med den begrundelse, at den pågældende skatteordning, idet der ikke foreligger nogen mulighed for henstand med betalingen af den omhandlede skat, er i strid med den ved EU-retten sikrede etableringsfrihed, eftersom en tysk statsborger, som beholder sin bopæl på det nationale område, nemlig først bliver beskattet på det tidspunkt, hvor kapitalgevinsterne af de pågældende selskabsandele realiseres. Dom af 11. marts 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), har desuden bekræftet,

at den i denne bestemmelse indførte ændring vedrørende henstanden med opkrævningen er forenelig med EU-retten.

31 For det tilfælde, at den pågældende skatteordning udgør en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i aftalen EF-Schweiz, ønsker den forelæggende ret oplyst, om denne restriktion kan begrundes i tvingende almene hensyn knyttet til opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de pågældende kontraherende parter, til skattekontrollens effektivitet og til nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skatten med henblik på at undgå tab af skatteindtægter, og, i givet fald, om denne restriktion er egnet til at opfylde det forfulgte formål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det.

32 På denne baggrund har Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i [aftalen EF-Schweiz], navnlig aftalens præambel samt artikel 1, 2, 4, 6, 7, 16 og 21 og [artikel 9 i] bilag I [til aftalen], fortolkes således, at de er til hinder for [en] lovgivning i en medlemsstat, hvorefter latente, endnu ikke realiserede stigninger i værdien af selskabsrettigheder beskattes (uden henstand) for at sikre, at intet materielt beskatningsgrundlag undgår beskatning, når en statsborger i denne medlemsstat, der er fuldt skattepligtig i denne stat, flytter fra denne stat til Schweiz og ikke til en [medlemsstat] eller en stat, som er omfattet af [EØS-aftalen]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

33 Således som det er blevet anført i nærværende doms præmis 30, er den mulighed for henstand med betalingen af skatten af latente kapitalgevinster af selskabsandele, der indrømmes i det tilfælde, hvor en tysk statsborger flytter sin bopæl til en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland eller til et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, blevet indført af den nationale lovgiver for at bringe den tyske skatteordning i overensstemmelse med EU-retten vedrørende den frie bevægelighed for personer, eftersom en tysk statsborger, der beholder sin bopæl på det nationale område, først bliver beskattet af kapitalgevinsterne af selskabsandele på det tidspunkt, hvor disse realiseres.

34 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret derfor nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i aftalen EF-Schweiz skal fortolkes således, at de er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat, der i det tilfælde, hvor en statsborger i en medlemsstat, som er en fysisk person, der udøver økonomisk virksomhed på Det Schweiziske Forbunds område, flytter sin bopæl fra den medlemsstat, hvis skatteordning er omtvistet, til Schweiz, foreskriver, at der på tidspunktet for denne flytning skal foretages en opkrævning af den skat, som skyldes af latente kapitalgevinster af selskabsandele ejet af denne statsborger, hvorimod det i det tilfælde, hvor bopælen bevares i den nævnte medlemsstat, forholder sig således, at opkrævningen af skatten først finder sted på det tidspunkt, hvor kapitalgevinster realiseres, dvs. i forbindelse med afhændelsen af de pågældende selskabsandele.

35 Indledningsvis bemærkes, at aftalen EF-Schweiz, eftersom den er en international aftale, ifølge artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969 (*United Nations Treaty Series*, bind 1155, s. 331) skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges aftalens udtryk i deres sammenhæng og belyst af aftalens genstand og formål (dom af 2.3.1999, Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, præmis 47, og af 24.11.2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, præmis 94 og den deri nævnte retspraksis). Det følger endvidere af den nævnte bestemmelse, at et udtryk skal tillægges en særlig betydning, hvis det er godtgjort, at dette var parternes hensigt (jf. i denne retning dom af 27.2.2018, Western

Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, præmis 70).

36 I denne sammenhæng skal det for det første bemærkes, at aftalen EF-Schweiz falder inden for de mere generelle rammer for forholdet mellem Den Europæiske Union og Det Schweiziske Forbund. Selv om sidstnævnte ikke deltager i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde og i EU's indre marked, er det dog knyttet til det gennem talrige bilaterale aftaler, der spænder vidt og fastlægger bestemte rettigheder og forpligtelser, som i en vis udstrækning svarer til dem, der er fastsat i traktaten. Det overordnede formål med disse aftaler, herunder med aftalen EF-Schweiz, er at fremme tættere økonomiske forbindelser mellem Unionen og Det Schweiziske Forbund (dom af 6.10.2011, Graf og Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 33).

37 Eftersom Det Schweiziske Forbund ikke har tiltrådt Unionens indre marked, kan fortolkningen af EU-retten bestemmelser vedrørende dette marked imidlertid ikke automatisk overføres til fortolkningen af aftalen EF-Schweiz, bortset fra de udtrykkelige bestemmelser herom, der er fastsat ved selve aftalen (dom af 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, præmis 29).

38 Hvad for det andet angår formålet med aftalen EF-Schweiz og fortolkningen af aftalens ordlyd fremgår det af præambelen til aftalen og af aftalens artikel 1 og artikel 16, stk. 2, at denne har til formål til fordel for de statsborgere i Unionen, der er fysiske personer, og statsborgerne i Det Schweiziske Forbund at gennemføre fri bevægelighed for personer på disse parters område på grundlag af de i EU gældende bestemmelser, hvis begreber skal fortolkes under hensyntagen til Domstolens relevante praksis forud for datoen for aftalens undertegnelse.

39 Hvad angår retspraksis efter denne dato skal det bemærkes, at artikel 16, stk. 2, i aftalen EF-Schweiz fastsætter dels, at denne retspraksis skal meddeles Det Schweiziske Forbund, dels at det blandede udvalg, der er nedsat ved aftalens artikel 14, for at sikre, at aftalen fungerer tilfredsstillende, efter anmodning fra en af de kontraherende parter skal fastlægge, hvilke virkninger den pågældende retspraksis vil have. Selv om dette udvalg ikke har truffet nogen afgørelse, skal der, således som generaladvokaten har anført i punkt 71 og 72 i forslaget til afgørelse, ikke desto mindre ligeledes tages hensyn til den nævnte retspraksis, forudsat at denne blot præciserer eller bekræfter de principper, som var fastslået i den retspraksis vedrørende EU-retlige begreber, der forelå på tidspunktet for undertegnelsen af aftalen EF-Schweiz, og som denne aftale er inspireret af.

40 Det er i lyset af disse betragtninger, at anvendelsesområdet for og bestemmelserne i aftalen EF-Schweiz skal behandles.

41 Det fremgår af præambelen til aftalen EF-Schweiz og af aftalens artikel 1, litra a) og c), at denne aftales anvendelsesområde omfatter såvel fysiske personer, der udøver en økonomisk aktivitet, som fysiske personer, der ikke udøver en sådan aktivitet.

42 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Martin Wächtler udøver økonomisk virksomhed, i det foreliggende tilfælde som it-rådgiver for et selskab, der har hjemsted i Schweiz, og som han er leder af.

43 Hvad særlig angår en sådan person fremgår det af den nævnte aftales artikel 1, litra a), at det med aftalen tilsigtes at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherendes parters område. Med henblik herpå fastsætter aftalens artikel 4, at retten til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet sikres i henhold til bestemmelserne i bilag I til aftalen.

44 Hvad angår den status, under hvilken den pågældende økonomiske aktivitet udøves, følger det af en sammenligning mellem artikel 6 og 7 i bilag I til aftalen EF-Schweiz og dette bilags artikel

12 og 13, at den sondring, der skal foretages mellem en lønmodtager og en selvstændig, er knyttet til spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede økonomiske aktivitet skal anses for »en lønnet aktivitet« eller »en selvstændig aktivitet«.

45 I denne sammenhæng skal det bemærkes, at begrebet »arbejdstager« er et EU-retligt begreb (dom af 19.3.1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, s. 474), der allerede eksisterede på tidspunktet for undertegnelsen af denne aftale. Det væsentlige kendetegn ved et ansættelsesforhold er den omstændighed, at en person i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger. Omvendt skal virksomhed, der ikke udøves som led i et over- underordningsforhold, anses for »selvstændig virksomhed« (jf. analogt dom af 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, præmis 25 og 26, og af 20.11.2001, Jany m.fl., C-268/99, EU:C:2001:616, præmis 34).

46 Eftersom Martin Wächtler udfører sin it-rådgivningsvirksomhed for et selskab, som han er leder af, og hvori han ejer 50% af selskabsandelene, foreligger det underordningsforhold, der kendetegner lønnet beskæftigelse, ikke i den foreliggende sag, således som generaladvokaten har anført i punkt 38 og 39 i forslaget til afgørelse. Det følger heraf, at Martin Wächtler udøver selvstændig erhvervsvirksomhed og er selvstændig i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i aftalen EF-Schweiz.

47 Hvad angår det personelle anvendelsesområde for begrebet »selvstændig« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i aftalen EF-Schweiz, har Domstolen allerede præciseret, at dette område er defineret i artikel 12 og 13 i bilag I til den nævnte aftale (dom af 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, præmis 18).

48 Det fremgår af det nævnte bilags artikel 12, stk. 1, at bestemmelsen finder anvendelse på en statsborger, en fysisk person, i en kontraherende part, der etablerer sig på en anden kontraherende parts område og udøver en selvstændig aktivitet på denne anden parts område (jf. i denne retning dom af 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, præmis 22 og 23).

49 Martin Wächtler befinder sig i den situation, der vedrører en statsborger i en kontraherende part i aftalen EF-Schweiz, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, som har etableret sig på en anden kontraherende parts område, nemlig Det Schweiziske Forbund, med henblik på dér at udøve en selvstændig aktivitet for et selskab. Denne situation er derfor omfattet af anvendelsesområdet for artikel 12 i bilag I til aftalen EF-Schweiz.

50 Den omstændighed, at Martin Wächtler ejer 50% af selskabsandelene i det selskab, for hvilket han udøver den pågældende selvstændige aktivitet, kan ikke rejse tvivl om denne konstatering. Således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 43-56 i forslaget til afgørelse, omfatter retten til at etablere sig som selvstændig som omhandlet i aftalen EF-Schweiz nemlig – med undtagelse af leveringen af tjenesteydelser – enhver økonomisk aktivitet eller aktivitet med vinding for øje, der udøves af en fysisk person, som ikke henhører under begrebet »lønmodtager«. Endvidere forudsætter den faktiske udøvelse af denne ret, at der foreligger en mulighed for at vælge den juridiske form, der er mest egnet hertil.

51 Hvad angår muligheden for, at en statsborger i en kontraherende part kan påberåbe sig de rettigheder, som denne er tillagt ved aftalen EF-Schweiz, over for sin oprindelsesstat, skal det bemærkes, at det af retspraksis fra Domstolen, som allerede forelå på tidspunktet for undertegnelsen af denne aftale, fremgår, at etableringsretten i EU-rettens forstand ikke alene har til formål at sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, men ligeledes at udgøre en hindring for, at den pågældende statsborgers oprindelsesmedlemsstat indfører restriktioner (jf. i denne retning dom af 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, præmis 16).

52 Under visse omstændigheder og alt efter, hvilke bestemmelser der finder anvendelse, er det således muligt for en statsborger i en kontraherende part i aftalen EF-Schweiz at påberåbe sig rettigheder tillagt på grundlag af denne aftale ikke alene over for den stat, hvor den pågældende udøver sin ret til fri bevægelighed, men ligeledes over for sin oprindelsesstat (dom af 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

53 Den ved aftalen EF-Schweiz sikrede frie bevægelighed for personer vil nemlig hindres, såfremt en statsborger i en kontraherende part stilles ringere i sin oprindelsesstat alene på grund af, at vedkommende har udøvet sin ret til fri bevægelighed (dom af 15.12.2011, Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, præmis 28).

54 Det følger heraf, at en selvstændig, som er omfattet af anvendelsesområdet for aftalen EF-Schweiz, også over for sin oprindelsesstat kan påberåbe sig ligebehandlingsprincippet, der er fastsat i artikel 15, stk. 2, i bilag I til den nævnte aftale, sammenholdt med bilagets artikel 9.

55 Da ligebehandlingsprincippet udgør et EU-retligt begreb (jf. i denne retning dom af 19.10.1977, Ruckdeschel m.fl., 117/76 og 16/77, EU:C:1977:160, præmis 7, og af 6.10.2011, Graf og Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis), som allerede eksisterede på tidspunktet for undertegnelsen af aftalen EF-Schweiz, skal der – således som det følger af nærværende doms præmis 38 og 39 – tages hensyn til de principper, der er fastslået i Domstolens praksis vedrørende ligebehandling, med henblik på at afgøre, om der eventuelt foreligger en forskelsbehandling, som er forbudt ved aftalen EF-Schweiz (jf. i denne retning dom af 6.10.2011, Graf og Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 26, og af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 47).

56 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at en tysk statsborger, der ligesom Martin Wächtler har udøvet sin ret til at etablere sig som selvstændig i henhold til aftalen EF-Schweiz, behandles mindre gunstigt skattemæssigt end andre tyske statsborgere, der ligesom ham udøver en selvstændig aktivitet for et selskab, som de ejer selskabsandele i, men som i modsætning til ham bevarer deres bopæl i Tyskland. De sidstnævnte skal nemlig først betale skat af kapitalgevinsterne af de pågældende selskabsandele, når disse kapitalgevinster realiseres, dvs. når disse selskabsandele afhændes, hvorimod en statsborger som Martin Wächtler er forpligtet til at betale den pågældende skat af latente kapitalgevinster af sådanne selskabsandele, når han flytter sin bopæl til Schweiz, uden at kunne indrømmes henstand med betalingen indtil afhændelsen af andelene.

57 Denne forskelsbehandling, der udgør en likviditetsmæssig ulempe for en tysk statsborger som Martin Wächtler, kan afholde ham fra at gøre faktisk brug af den etableringsret, som han er tillagt ved aftalen EF-Schweiz. Det følger heraf, at den i hovedsagen omhandlede skatteordning kan udgøre en hindring for den ved aftalen sikrede etableringsret i egenskab af selvstændig.

58 Det skal imidlertid bemærkes, at artikel 21, stk. 2, i aftalen EF-Schweiz på det skattemæssige område tillader anvendelsen af en forskelsbehandling over for skattepligtige personer, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl (dom af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 45).

59 I denne henseende skal det bemærkes, at det af § 6 i AStG fremgår, at Forbundsrepublikken Tyskland har besluttet at udøve sin skattemæssige kompetence med hensyn til de kapitalgevinster, der er knyttet til selskabsandele ejet af en tysk statsborger, og som er skabt i den periode, hvor denne statsborger i sin egenskab af skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland var fuldt skattepligtig i Tyskland, og dette uanset det område, hvor de nævnte kapitalgevinster var blevet skabt.

60 Henset til formålet med denne lovgivning, som er at beskatte de kapitalgevinster af selskabsandele, der er skabt inden for rammerne af Forbundsrepublikken Tysklands skattemæssige kompetence, kan situationen for en statsborger i en medlemsstat, som flytter sin bopæl fra Tyskland til Schweiz, sammenlignes med situationen for en statsborger i en medlemsstat, der bevarer sin bopæl i Tyskland. I begge disse situationer tilkommer beføjelsen til at beskatte disse kapitalgevinster nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, idet denne beføjelse i medfør af sidstnævntes nationale lovgivning er knyttet til den pågældende statsborgers skattemæssige hjemsted på dens område i den periode, hvor de nævnte kapitalgevinster er skabt, uanset det sted, hvor de er opstået.

61 Herved opstår spørgsmålet, om den forskelsbehandling, der er omhandlet i nærværende doms præmis 56 og 57, kan begrundes i de tvingende almene hensyn, som den forelæggende ret har henvist til, og som er anført i nærværende doms præmis 31, nemlig opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de pågældende kontraherende parter i aftalen EF-Schweiz, skattekontrollens effektivitet og nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skatten med henblik på at undgå tab af skatteindtægter.

62 I denne henseende fastsætter artikel 21, stk. 3, i aftalen EF-Schweiz, at intet i denne aftale er til hinder for, at de kontraherende parter kan vedtage foranstaltninger med sigte på at sikre beskatning, effektiv betaling og opkrævning af afgifter eller modvirke skatteunddragelse i henhold til en kontraherende parts nationale skattelovgivning eller aftaler om hindring af dobbeltbeskatning, der er bindende for Det Schweiziske Forbund på den ene side og en eller flere af medlemsstaterne på den anden side, eller andre beskatningsordninger.

63 Det forholder sig imidlertid således, at sådanne foranstaltninger, der i medfør af Domstolens praksis vedrørende den frie bevægelighed for personer inden for Unionen udgør tvingende almene hensyn (jf. bl.a. dom af 15.5.1997, Futura Participations og Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 36, og af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, præmis 45 og 46), under alle omstændigheder skal overholde proportionalitetsprincippet, dvs. at de skal være egnet til at opfylde disse formål, og at de ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse.

64 I det foreliggende tilfælde skal det bemærkes, at selv om fastlæggelsen af størrelsen af den pågældende skat på tidspunktet for flytningen af bopælen til Schweiz er en foranstaltning, der er egnet til at sikre opfyldelsen af formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem dette land og Forbundsrepublikken Tyskland, kan dette formål derimod ikke begrunde, at det er umuligt at inddrømme henstand med betalingen af denne skat. En sådan henstand indebærer nemlig ikke, at Forbundsrepublikken Tyskland til fordel for Det Schweiziske Forbund giver afkald på sin kompetence til at beskatte de kapitalgevinster, der er skabt i den periode, hvor indehaveren af de pågældende selskabsandele var fuldt skattepligtig i Tyskland.

65 Hvad angår formålet om skattekontrollens effektivitet fastsætter overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland en mulighed for, at de kontraherende parter kan udveksle oplysninger på skatteområdet, således at de kompetente schweiziske

myndigheder kan give Forbundsrepublikken Tyskland de nødvendige oplysninger vedrørende den afhændelse af de selskabsandele, hvortil de pågældende kapitalgevinster er knyttet, som foretages af den pågældende statsborger, der forinden har flyttet sin bopæl til Schweiz. Følgelig udgør den omstændighed, at der ikke indrømmes mulighed for henstand med betalingen af den i hovedsagen omhandlede skat, en foranstaltning, som under alle omstændigheder går ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det nævnte formål.

66 Hvad angår formålet vedrørende nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skatten med henblik på at undgå tab af skatteindtægter skal det bemærkes, at den umiddelbare opkrævning af den pågældende skat på tidspunktet for flytningen af den skattepligtiges bopæl principielt kan begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skattegæld. Således som generaladvokaten har anført i punkt 103-105 i forslaget til afgørelse, går denne foranstaltning imidlertid ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde dette formål, og den skal derfor anses for uforholdsmæssig. Når der foreligger en risiko for, at den skyldige skat ikke kan opkræves, bl.a. som følge af en manglende ordning for gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav, kan en henstand med hensyn til opkrævningen af denne skat nemlig undergives et krav om, at der stilles en garanti (jf. analogt dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 73 og 74, og af 23.1.2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 65-67).

67 På denne baggrund skal det fastslås, at den i hovedsagen omhandlede skatteordning udgør en ubegrundet restriktion for den etableringsfrihed, der er fastsat ved aftalen EF-Schweiz.

68 Denne konklusion drages ikke i tvivl af den omstændighed, at denne skatteordning i tilfælde af, at en umiddelbar opkrævning af den skyldige skat vil have vanskeligt tålelige konsekvenser for den skattepligtige, fastsætter en mulighed for, at skatten kan betales i rater. Foruden at denne ratebetalingsforanstaltning kun er mulig i dette konkrete tilfælde, er den nemlig ikke af en sådan art, at den i et sådant tilfælde kan fjerne den likviditetsmæssige ulempe, som udgøres af den skattepligtiges forpligtelse til at betale en del af den skyldige skat på kapitalgevinsterne af de pågældende selskabsandele, når vedkommende flytter sin bopæl til Schweiz. For den skattepligtige vil den desuden være mere bekostelig end en foranstaltning, der består i at fastsætte henstand med betaling af den skyldige skat indtil afhændelsen af disse selskabsandele.

69 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i aftalen EF-Schweiz skal fortolkes således, at de er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat, der i det tilfælde, hvor en statsborger i en medlemsstat, som er en fysisk person, der udøver økonomisk virksomhed på Det Schweiziske Forbunds område, flytter sin bopæl fra den medlemsstat, hvis skatteordning er omtvistet, til Schweiz, foreskriver, at der på tidspunktet for denne flytning skal foretages en opkrævning af den skat, som skyldes af latente kapitalgevinster af selskabsandele ejet af denne statsborger, hvorimod det i det tilfælde, hvor bopælen bevares i den nævnte medlemsstat, forholder sig således, at opkrævningen af skatten først finder sted på det tidspunkt, hvor kapitalgevinster realiseres, dvs. i forbindelse med afhændelsen af de pågældende selskabsandele.

Sagsomkostninger

70 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 (Store Afdeling) for ret:

Bestemmelserne 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 fortolkes således, at de er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat, der i det tilfælde, hvor en statsborger i en medlemsstat, som er en fysisk person, der udøver økonomisk virksomhed på Det Schweiziske Forbunds område, flytter sin bopæl fra den medlemsstat, hvis skatteordning er omtvistet, til Schweiz, foreskriver, at der på tidspunktet for denne flytning skal foretages en opkrævning af den skat, som skyldes af latente kapitalgevinster af selskabsandele ejet af denne statsborger, hvorimod det i det tilfælde, hvor bopælen bevares i den nævnte medlemsstat, forholder sig således, at opkrævningen af skatten først finder sted på det tidspunkt, hvor kapitalgevinster realiseres, dvs. i forbindelse med afhændelsen af de pågældende selskabsandele.

Underskrifter

*Processprog: tysk.