

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

26 februari 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat over het vrije verkeer van personen – Overbrenging van de woonplaats van een natuurlijke persoon van een lidstaat naar Zwitserland – Belasting over de latente meerwaarden op de aandelen van een vennootschap – Directe belastingen – Vrij verkeer van zelfstandigen – Gelijke behandeling”

In zaak C-581/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Baden-Württemberg, Duitsland) bij beslissing van 14 juni 2017, ingekomen bij het Hof op 4 oktober 2017, in de procedure

Martin Wächtler

tegen

Finanzamt Konstanz,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, R. Silva de Lapuerta, vicepresident, J. C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe en C. Lycourgos, kamerpresidenten, A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 2 juli 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Martin Wächtler, vertegenwoordigd door R. Bock, Rechtsanwältin,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García en V. Ester Casas als gemachtigden,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier, B. Killmann, M. Šimerdová en N. Gossement als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 september 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999 (PB 2002, L 114, blz. 6; hierna: „OVP”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Martin Wächtler en het Finanzamt Konstanz (belastingdienst van Konstanz, Duitsland) over de beslissing van deze dienst om naar aanleiding van de overbrenging van Wächtlers woonplaats van Duitsland naar Zwitserland belasting te heffen over de latente meerwaarde op de aandelen die hij aanhoudt in een in Zwitserland gevestigde vennootschap waarvan hij bovendien de zaakvoerder is.

Toepasselijke bepalingen

OVP

3 De Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, hebben op 21 juni 1999 zeven overeenkomsten gesloten, waaronder de OVP. Bij besluit 2002/309/EG, Euratom van de Raad en, wat betreft de Overeenkomst inzake wetenschappelijke en technologische samenwerking, van de Commissie van 4 april 2002 betreffende de sluiting van zeven overeenkomsten met de Zwitserse Bondsstaat (PB 2002, L 114, blz. 1), zijn die zeven overeenkomsten goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap en in werking getreden op 1 juni 2002.

4 Volgens de preambule van de OVP verklaren de overeenkomstsluitende partijen zich „[v]astbesloten het vrije onderlinge verkeer van personen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Europese Gemeenschap worden toegepast”.

5 Artikel 1 van die overeenkomst luidt als volgt:

„Deze overeenkomst beoogt met betrekking tot onderdanen van de lidstaten van de Europese Gemeenschap en van Zwitserland het volgende:

a) het toekennen van het recht op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied;

[...]

c) het toekennen van het recht op toegang tot en verblijf op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen voor personen die in het ontvangende land geen economische activiteit uitoefenen;

d) het toekennen van dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden als die welke voor de eigen onderdanen gelden.”

6 Artikel 2 („Non-discriminatie”), bepaalt:

„Onderdanen van een der overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij ondervinden bij de toepassing van deze overeenkomst en overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III, geen discriminatie op grond van hun nationaliteit.”

7 Artikel 4 van de overeenkomst, met het opschrift „Recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit”, luidt als volgt:

„Het recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit wordt gewaarborgd [...] overeenkomstig het bepaalde in bijlage I.”

8 Artikel 6 van de OVP bepaalt:

„Het recht op verblijf op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij wordt toegekend aan personen die geen economische activiteit uitoefenen, overeenkomstig het bepaalde in bijlage I betreffende de niet-actieve leden van de beroepsbevolking.”

9 In artikel 7 van die overeenkomst, met als opschrift „Andere rechten”, is bepaald:

„Overeenkomstig bijlage I regelen de overeenkomstsluitende partijen met name de hierna genoemde rechten met betrekking tot het vrije verkeer van personen:

a) het recht op gelijke behandeling als de eigen onderdanen ten aanzien van de toegang tot een economische activiteit en de uitoefening daarvan, alsmede ten aanzien van de levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden;

b) het recht op professionele en geografische mobiliteit, waardoor onderdanen van de overeenkomstsluitende partijen zich vrij kunnen verplaatsen op het grondgebied van de ontvangende staat en daar het beroep van hun keuze kunnen uitoefenen;

c) het recht om na beëindiging van een economische activiteit hun verblijf op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij voort te zetten;

[...]”

10 Volgens artikel 15 van die overeenkomst vormen de bijlagen en protocollen bij deze overeenkomst een integrerend onderdeel daarvan.

11 Artikel 16 van de overeenkomst, met het opschrift „Verwijzing naar het gemeenschapsrecht”, bepaalt:

„1. Om de doeleinden van de overeenkomst te bereiken nemen de overeenkomstsluitende partijen alle maatregelen die vereist zijn om in hun betrekkingen rechten en verplichtingen toe te passen die gelijkwaardig zijn met die welke zijn vervat in de rechtsbesluiten van de Europese Gemeenschap waarnaar wordt verwezen.

2. Voor zover de toepassing van deze overeenkomst begrippen van het Gemeenschapsrecht beroert, wordt de desbetreffende jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die vóór de datum van ondertekening van de overeenkomst tot stand is

gekomen in aanmerking genomen. Jurisprudentie die na de ondertekening van de overeenkomst tot stand komt wordt ter kennis gebracht van Zwitserland. Met het oog op de goede werking van de overeenkomst bepaalt het Gemengd Comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen welke de implicaties van deze jurisprudentie zijn.”

12 Artikel 21 van deze overeenkomst, met als opschrift „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing”, bepaalt:

„1. Aan het bepaalde in bilaterale overeenkomsten tussen Zwitserland en de lidstaten van de Europese Gemeenschap inzake dubbele belastingheffing wordt geen afbreuk gedaan door het bepaalde in de onderhavige overeenkomst. Het bepaalde in de onderhavige overeenkomst heeft met name geen gevolgen voor de definitie van het begrip ‚grensarbeider’ volgens overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing.

2. Geen van de bepalingen van deze overeenkomst kan worden geïnterpreteerd als een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om bij de toepassing van de desbetreffende bepalingen van hun fiscale wetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, met name wat hun woonplaats betreft.

3. Geen van de bepalingen van deze overeenkomst vormt een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om een maatregel vast te stellen of toe te passen met het oog op de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen of ter vermijding van belastingontduiking, overeenkomstig de nationale fiscale wetgeving van een overeenkomstsluitende partij, overeenkomsten ter vermijding van dubbele belastingheffing waarbij enerzijds Zwitserland en anderzijds een of meer lidstaten van de Europese Gemeenschap zijn gebonden, of andere fiscale regelingen.”

13 Bijlage I bij de OVP betreft het vrije verkeer van personen. Artikel 6, lid 1, van die bijlage luidt:

„Aan werknemers in loondienst die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij (hierna ‚werknemers’ genoemd) en die gedurende ten minste één jaar werkzaam zijn bij een werkgever in het ontvangende land, wordt een verblijfsvergunning verstrekt met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar vanaf de datum van afgifte.”

14 Artikel 7, lid 1, van die bijlage bepaalt:

„Een grensarbeider is een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, en die in loondienst werkzaam is op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij de betrokkene in beginsel iedere dag naar zijn of haar woning terugkeert, of ten minste eenmaal per week.”

15 Artikel 9 van deze bijlage, met als opschrift „Gelijke behandeling”, bepaalt in de leden 1 en 2:

„1. Ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden, met name op het gebied van bezoldiging, ontslag en herintreding en herplaatsing na een periode van werkloosheid, mogen werknemers die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij niet op grond van hun nationaliteit anders worden behandeld dan nationale werknemers.

2. Werknemers in loondienst en hun [...] gezinsleden genieten op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale

werknemers en hun gezinsleden.”

16 Hoofdstuk III van bijlage I bij de OVP is gewijd aan zelfstandigen en bevat de artikelen 12 tot en met 16 van deze bijlage. Artikel 12, „Regels betreffende het verblijf”, bepaald in lid 1:

„Aan onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij wensen te vestigen teneinde anders dan in loondienst een activiteit uit te oefenen (hierna ‚zelfstandigen’ genoemd), wordt een verblijfsvergunning verleend met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar, te rekenen vanaf de datum van afgifte, mits zij bij de bevoegde nationale autoriteiten kunnen aantonen dat zij zich met dat doel hebben gevestigd of wensen te vestigen.”

17 Artikel 13 van deze bijlage, met als opschrift „Zelfstandige grensarbeiders”, bepaald in lid 1:

„Een zelfstandige grensarbeider is een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van de ene overeenkomstsluitende partij, en die als zelfstandige een activiteit uitoefent op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij de betrokkene in beginsel iedere dag naar zijn of haar woning terugkeert, of ten minste eenmaal per week.”

18 Artikel 15 van die bijlage, met als opschrift „Gelijke behandeling”, luidt als volgt:

„1. Ten aanzien van de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden als zelfstandige genieten zelfstandigen in het ontvangende land een behandeling die niet minder gunstig is dan de behandeling die de eigen onderdanen genieten.

2. De bepalingen van artikel 9 van deze bijlage zijn van overeenkomstige toepassing op de in dit hoofdstuk bedoelde zelfstandigen.”

Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland

19 Het Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland ter vermindering van dubbele belasting op het gebied van inkomen en vermogen van 11 augustus 1971 (BGBl. 1972 II, blz. 1022), zoals gewijzigd bij het protocol van 27 oktober 2010 (BGBl. 2011 I, blz. 1092) (hierna: „Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland”), bepaald in artikel 1:

„Dit verdrag is van toepassing op personen die inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende staten.”

20 Artikel 4, lid 1, van het Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland luidt als volgt:

„In de zin van dit verdrag wordt onder ‚inwoner van een overeenkomstsluitende staat’ verstaan elke persoon die volgens de wetgeving van deze staat onbeperkt belastingplichtig in die staat is.”

21 In artikel 13 van dit verdrag is bepaald:

„1. Winsten verkregen uit de vervreemding van onroerende zaken zoals omschreven in lid 2 van artikel 6, worden belast in de overeenkomstsluitende staat waar deze goederen zijn gelegen.

2. Winsten verkregen uit de vervreemding van roerende zaken die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting die een onderneming van een overeenkomstsluitende staat heeft in de andere overeenkomstsluitende staat, of van roerende zaken die een vaste basis

vormen waarover een inwoner van een overeenkomstsluitende staat beschikt in de andere overeenkomstsluitende staat met het oog op de uitoefening van een vrij beroep, daaronder begrepen winsten uit de algehele vervreemding van die vaste inrichting (alleen of met de gehele onderneming) of van deze vaste basis, worden in die andere staat belast. [...]

3. Winsten verkregen uit de vervreemding van andere dan in de leden 1 en 2 genoemde goederen worden alleen belast in de overeenkomstsluitende staat waar de vervreemder zijn woonplaats heeft.

[...]

5. Indien een verdragsluitende staat bij het vertrek van een natuurlijk persoon die inwoner van deze staat is, belasting heft over de meerwaarden uit een aanmerkelijke deelneming in een vennootschap die ingezetene van deze staat is, zal de andere staat, wanneer hij belasting heft over de winsten uit de latere vervreemding van de deelneming overeenkomstig lid 3, deze vermogenswinst bepalen door als basis voor de aanschaffingsprijs het bedrag te nemen dat eerstbedoelde staat heeft aanvaard als opbrengst op het tijdstip van vertrek.”

22 Artikel 27, lid 1, van dit verdrag bepaalt:

„De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten wisselen inlichtingen uit die vermoedelijk van belang zijn voor de toepassing van de bepalingen van dit verdrag of voor het beheer of de toepassing van de nationale wetgeving betreffende enige belasting die wordt geheven voor rekening van de verdragsluitende staten of hun deelstaten, regio's, districten, kantons, gemeenten of verenigingen van gemeenten, voor zover de belastingheffing niet in strijd is met het verdrag. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2.”

Duits recht

23 Het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (BGBl. 2009 I, blz. 3366; hierna: „EStG”), bepaalt in § 1, lid 1, het volgende:

„Natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, zijn onbeperkt aan de inkomstenbelasting onderworpen. [...]”

24 § 17, leden 1 en 2, EStG luidt:

„1. Als bedrijfsinkomsten wordt eveneens aangemerkt de meerwaarde uit de overdracht van aandelen in een kapitaalvennootschap indien de overdrager gedurende een daaraan voorafgaande periode van vijf jaar direct of indirect een deelneming van ten minste 1 % in het vennootschapskapitaal heeft aangehouden. [...]

2. Een meerwaarde in de zin van lid 1 bestaat in het verschil, na aftrek van de kosten voor de overdracht, tussen de verkoopprijs en de aanschaffingsprijs. [...]”

25 Het Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (wet inzake belastingheffing in een internationale context) van 8 september 1972 (BGBl. 1972 I, blz. 1713), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „AStG”), bepaalt in § 6:

„1. Ingeval een natuurlijk persoon gedurende in het totaal minstens tien jaar overeenkomstig § 1, lid 1, [EStG] onbeperkt belastingplichtig is geweest en zijn onbeperkte belastingplicht eindigt met de overbrenging van de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats, dient § 17 [EStG] te worden toegepast op de in § 17, lid 1, eerste volzin, [EStG] bedoelde aandelen op het tijdstip waarop de onbeperkte belastingplicht eindigt, ook al vindt er geen overdracht plaats, indien op die datum

bovendien is voldaan aan de in deze bepaling gestelde voorwaarden met betrekking tot de aandelen.

[...]

4. Onder voorbehoud van lid 5, moet de krachtens lid 1 verschuldigde inkomstenbelasting op verzoek worden uitgesteld in de vorm van spreiding in meerdere regelmatige betaaltermijnen over een periode van hoogstens vijf jaar vanaf de eerste termijn, mits een zekerheid wordt gesteld, voor zover onmiddellijke inning voor de belastingplichtige tot moeilijk draagbare gevolgen zou leiden. Het uitstel moet ongedaan worden gemaakt indien de aandelen tijdens de periode van uitstel worden overgedragen of in het geheim worden ingebracht in een vennootschap in de zin van § 17, lid 1, [EStG], of indien een van de in § 17, lid 4, [EStG] bedoelde gevallen zich voordoet. [...]

5. Indien de belastingplichtige die zich in de in lid 1, eerste volzin, bedoelde situatie bevindt, onderdaan is van een lidstaat [...] of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte [van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst“)], en indien hij na beëindiging van de onbeperkte belastingplicht onderworpen is aan een belasting in een van deze staten (ontvangende staat) die te vergelijken is met de Duitse inkomstenbelasting, moet de krachtens lid 1 verschuldigde belasting worden uitgesteld zonder dat rente verschuldigd is en zonder dat een zekerheid moet worden gesteld. Als voorwaarde voor deze maatregel geldt dat de administratieve bijstand en de wederzijdse ondersteuning inzake de inning van belastingen tussen de Bondsrepubliek Duitsland en deze staat gewaarborgd zijn. [...]

Het uitstel moet ongedaan worden gemaakt in de volgende gevallen:

- 1) indien de belastingplichtige of zijn rechtsopvolger in de zin van punt 1, derde volzin, de aandelen overdraagt of in het geheim inbrengt in een vennootschap in de zin van § 17, lid 1, eerste volzin, [EStG], of indien een van de in § 17, lid 4, [EStG] bedoelde gevallen zich voordoet;
- 2) indien de aandelen worden overgedragen aan een niet onbeperkt belastingplichtige die in een lidstaat [...] of een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst niet aan belasting is onderworpen op een wijze die te vergelijken is met de onbeperkte belastingplicht in de Duitse inkomstenbelasting;
- 3) indien over de aandelen een voorheffing wordt geheven of indien zij zijn onderworpen aan een andere handeling waarbij naar nationaal recht de gedeeltelijke waarde of de verkoopwaarde in aanmerking wordt genomen;
- 4) indien de belastingplichtige of zijn rechtsopvolger in de zin van punt 1, derde volzin, niet langer belastingplichtig is in de zin van de eerste volzin wegens de overbrenging van zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

26 Wächtler, Duits onderdaan, is sinds 1 februari 2008 bestuurder van een vennootschap naar Zwitsers recht. Hij werkt bij die vennootschap als IT-consultant en bezit 50 % van de aandelen ervan.

27 Op 1 maart 2011 heeft Wächtler zijn woonplaats overgebracht van Duitsland naar Zwitserland. Naar aanleiding daarvan heeft de belastingdienst van Konstanz op grond van § 6 AStG en § 17 EStG inkomstenbelasting geheven over de latente meerwaarde op zijn deelneming in die vennootschap.

28 Volgens Wächtler was die belasting, die louter was geheven omdat hij zijn woonplaats naar

Zwitserland had overgebracht, in strijd met de OVP en meer in het bijzonder met het recht op vestiging waarin die overeenkomst voorziet. Daarom heeft hij beroep ingesteld bij het Finanzgericht Baden-Württemberg.

29 Die rechter twijfelt of de betrokken belastingregeling verenigbaar is met de preambule en de artikelen 1, 2, 4, 6, 7, 16 en 21 van de OVP en met artikel 9 van bijlage I bij die overeenkomst. Volgens de betrokken belastingregeling worden namelijk latente meerwaarden op aandelen belast, zonder uitstel van de betaling van de verschuldigde belasting, wanneer een onderdaan van de betrokken lidstaat zijn woonplaats overbrengt naar Zwitserland, terwijl, wanneer een dergelijke onderdaan zijn woonplaats overbrengt naar een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland of naar een derde land dat partij is bij de EER-Overeenkomst, die belastingregeling uitstel toekent, zonder rente en zonder zekerheidstelling, van de betaling van een dergelijke belasting tot de effectieve overdracht van de betrokken aandelen, op voorwaarde dat, ten eerste, de ontvangende staat de Bondsrepubliek Duitsland bijstand en ondersteuning inzake de inning van belastingen verleent en, ten tweede, de belastingplichtige in die ontvangende staat onderworpen is aan een belasting die te vergelijken is met de Duitse inkomstenbelasting.

30 De verwijzende rechter merkt op dat de nationale wetgever dit uitstel, wat het laatste geval van overbrenging van de woonplaats betreft, heeft ingevoerd bij § 6, lid 5, AStG en wel omdat, indien de betaling van de betrokken belasting niet kan worden uitgesteld, de betrokken belastingregeling in strijd zou zijn met de door het Unierecht gewaarborgde vrijheid van vestiging, aangezien een Duits onderdaan die zijn woonplaats op het nationale grondgebied behoudt, immers eerst wordt belast op het moment waarop de meerwaarden op de betrokken aandelen zijn gerealiseerd. Dat de bij die bepaling ingevoerde wijziging betreffende het uitstel van de inning verenigbaar is met het Unierecht, is bovendien bevestigd bij het arrest van 11 maart 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 In het geval dat de betrokken belastingregeling een beperking van de vrijheid van vestiging in de zin van de OVP vormt, vraagt de verwijzende rechter zich af of die beperking kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met het behoud van een verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de betrokken verdragsluitende partijen, de doeltreffendheid van fiscale controles en de noodzaak om de doeltreffende inning van belastingen te waarborgen om een verlies van belastinginkomsten tegen te gaan en, indien dit het geval is, of die beperking geschikt is om de nagestreefde doelstelling te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is om die doelstelling te bereiken.

32 Tegen deze achtergrond heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de bepalingen van de [OVP], inzonderheid de preambule, de artikelen 1, 2, 4, 6, 7, 16 en 21 alsmede artikel 9 van bijlage I, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de regeling van een lidstaat volgens welke – om te voorkomen dat over een belastbare grondslag geen belasting wordt geheven – latente, nog niet gerealiseerde meerwaarden op deelnemingen in een vennootschap (zonder uitstel) worden belast, wanneer een onderdaan van die lidstaat die daar aanvankelijk onbeperkt belastingplichtig was, zijn woonplaats van die staat naar Zwitserland overbrengt en niet naar een lidstaat [...] of een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

33 Zoals in punt 30 van het onderhavige arrest is uiteengezet, heeft de nationale wetgever voorzien in de mogelijkheid om de betaling van belasting over de latente meerwaarden op aandelen uit te stellen, in het geval van een Duits onderdaan die zijn domicilie overbrengt naar een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland of naar een derde land dat partij is bij de

EER-Overeenkomst, teneinde de Duitse belastingregeling in overeenstemming te brengen met het Unierecht inzake het vrije verkeer van personen. Een Duits onderdaan die zijn woonplaats op het nationale grondgebied behoudt, wordt namelijk eerst belast over de meerwaarden op aandelen op het moment waarop deze zijn gerealiseerd.

34 Derhalve moet de vraag van de verwijzende rechter aldus worden opgevat dat hij in wezen wenst te vernemen of de bepalingen van de OVP aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat, die in een situatie waarin een onderdaan van een lidstaat, die een natuurlijke persoon is die een economische activiteit uitoefent op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat, zijn woonplaats overbrengt van de lidstaat van de betrokken belastingregeling naar Zwitserland, voorziet in de onmiddellijke inning, op het tijdstip van die overdracht, van de belasting die is verschuldigd over de latente meerwaarden op aandelen die in het bezit van die onderdaan zijn, terwijl de belasting, indien de woonplaats in die lidstaat wordt behouden, eerst wordt geïnd op het tijdstip waarop die meerwaarden zijn gerealiseerd, te weten bij de overdracht van de betrokken aandelen.

35 Om te beginnen moet de OVP, aangezien het een internationaal verdrag betreft, overeenkomstig artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969 (*United Nations Treaty Series*, deel 1155, blz. 331), te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van het voorwerp en het doel van het verdrag (arresten van 2 maart 1999, Eddline El-Yassini, C?416/96, EU:C:1999:107, punt 47, en 24 november 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punt 94 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voorts volgt uit die bepaling dat een term in een bijzondere betekenis dient te worden verstaan als vaststaat dat dit de bedoeling van de partijen is geweest (zie in die zin arrest van 27 februari 2018, Western Sahara Campaign UK, C?266/16, EU:C:2018:118, punt 70).

36 In dit verband moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat de OVP deel uitmaakt van het ruimere kader van de betrekkingen tussen de Europese Unie en de Zwitserse Bondsstaat. Deze laatste neemt weliswaar niet deel aan de Europese Economische Ruimte en aan de interne markt van de Unie, doch is met de Unie verbonden via een groot aantal overeenkomsten die betrekking hebben op zeer ruime materies en voorzien in specifieke rechten en verplichtingen, die in zekere opzichten vergelijkbaar zijn met die waarin is voorzien bij het Verdrag. De algemene doelstelling van die overeenkomsten, met inbegrip van de OVP, bestaat in het aanhalen van de economische banden tussen de Unie en de Zwitserse Bondsstaat (arrest van 6 oktober 2011, Graf en Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punt 33).

37 Aangezien de Zwitserse Bondsstaat echter niet is toegetreden tot de interne markt van de Unie, kan de van de Unierechtelijke bepalingen inzake deze markt gegeven uitlegging echter niet automatisch worden getransponeerd op de uitlegging van de OVP, behoudens uitdrukkelijke bepalingen in die zin in deze overeenkomst zelf (arrest van 15 maart 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punt 29).

38 Wat in de tweede plaats de doelstelling van de OVP en de uitlegging van de bewoordingen ervan betreft, volgt uit de preambule, artikel 1 en artikel 16, lid 2, van die overeenkomst dat deze tot doel heeft in het belang van de onderdanen, natuurlijke personen, van de Unie en van de Zwitserse Bondsstaat het vrije verkeer van personen op het grondgebied van die partijen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Unie worden toegepast, waarvan de begrippen moeten worden uitgelegd met inaanmerkingneming van de desbetreffende rechtspraak die vóór de datum van ondertekening van die overeenkomst tot stand is gekomen.

39 Met betrekking tot de rechtspraak van na die datum, bepaalt artikel 16, lid 2, van de OVP dat deze ter kennis wordt gebracht van de Zwitserse Bondsstaat en voorts dat, met het oog op de

goede werking van die overeenkomst, het in artikel 14 van die overeenkomst bedoelde gemengd comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen bepaalt welke de implicaties van deze rechtspraak zijn. Ook bij gebreke van een beslissing van dat comité moet, zoals de advocaat-generaal in de punten 71 en 72 van zijn conclusie heeft opgemerkt, echter eveneens rekening worden gehouden met die rechtspraak, mits daarin alleen maar een verduidelijking of een bevestiging wordt gegeven van de beginselen die reeds zijn geformuleerd in de op de datum van ondertekening van de OVP bestaande rechtspraak inzake de begrippen van het Unierecht, waarop die overeenkomst is gebaseerd.

40 De werkingssfeer en de bepalingen van de OVP moeten in het licht van deze overwegingen worden onderzocht.

41 Volgens de preambule en artikel 1, onder a) en c), van de OVP vallen zowel natuurlijke personen die een economische activiteit uitoefenen als natuurlijke personen die geen economische activiteit uitoefenen binnen de werkingssfeer van die overeenkomst.

42 Blijkens het dossier waarover het Hof beschikt, oefent Wächtler een economische activiteit uit, te weten die van IT-consultant bij een in Zwitserland gevestigde vennootschap waarvan hij de bestuurder is.

43 Wat meer in het bijzonder een dergelijke persoon betreft, volgt uit artikel 1, onder a), van die overeenkomst dat deze het toekennen van het recht op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied beoogt. Daartoe bepaalt artikel 4 van die overeenkomst dat het recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit wordt gewaarborgd overeenkomstig het bepaalde in bijlage I bij die overeenkomst.

44 Wat het statuut betreft waaronder de betrokken economische activiteit wordt uitgeoefend, volgt uit een vergelijking tussen de artikelen 6 en 7 van bijlage I bij de OVP en de artikelen 12 en 13 van die bijlage dat het onderscheid tussen werknemer in loondienst en zelfstandige verband houdt met de vraag of de betrokken economische activiteit een „activiteit in loondienst” of een „activiteit anders dan in loondienst” is.

45 In dat verband dient in herinnering te worden gebracht dat het begrip „werknemer” een Unierechtelijk begrip is (arrest van 19 maart 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, blz. 363) dat reeds bestond op de datum van ondertekening van deze overeenkomst. Het hoofdkenmerk van een arbeidsverhouding in loondienst is, dat iemand gedurende een bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties levert en als tegenprestatie een vergoeding ontvangt. Als een „werkzaamheid anders dan in loondienst” moet daarentegen worden aangemerkt de activiteit die zonder gezagsverhouding wordt uitgeoefend (zie naar analogie arresten van 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punten 25 en 26, en 20 november 2001, Jany e.a., C-268/99, EU:C:2001:616, punt 34).

46 Daar Wächtler zijn activiteiten als IT-consultant uitoefent bij een vennootschap waarvan hij bestuurder is en waarvan hij 50 % van de aandelen bezit, is in casu geen sprake van een band van ondergeschiktheid die kenmerkend is voor een werkzaamheid in loondienst, zoals de advocaat-generaal in de punten 38 en 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt. Wächtler oefent dus als zelfstandige een economische werkzaamheid anders dan in loondienst in de zin van de OVP uit.

47 Aangaande de personele werkingssfeer van het begrip „zelfstandige” in de zin van de OVP, heeft het Hof reeds vastgesteld dat deze wordt afgebakend in de artikelen 12 en 13 van bijlage I

bij die overeenkomst (arrest van 15 maart 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punt 18).

48 Uit artikel 12, lid 1, van die bijlage volgt dat die bepaling van toepassing is op onderdanen – natuurlijke personen – van een overeenkomstsluitende partij die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij vestigen en op dat grondgebied anders dan in loondienst een activiteit uitoefenen (zie in die zin arrest van 15 maart 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punten 22 en 23).

49 Wächtler bevindt zich in de situatie van een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij van de OVP, te weten de Bondsrepubliek Duitsland, die zich heeft gevestigd op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij, te weten de Zwitserse Bondsstaat, om op dat grondgebied een activiteit anders dan in loondienst uit te oefenen bij een vennootschap. Die situatie valt dus binnen de werkingssfeer van artikel 12 van bijlage I bij de OVP.

50 Dat Wächtler 50 % van de aandelen bezit van de vennootschap waarbij hij de betrokken werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, doet niet af aan die vaststelling. Zoals de advocaat-generaal in wezen in de punten 43 tot en met 56 van zijn conclusie heeft opgemerkt, omvat het recht van vestiging als zelfstandige in de zin van de OVP elke economische of winstgevendende activiteit van een natuurlijk persoon die niet „in loondienst” wordt uitgeoefend, met uitzondering van de dienstverlening. Bovendien is voor de effectieve uitoefening van dat recht vereist dat daartoe vrijelijk de geschikte rechtsvorm kan worden gekozen.

51 Aangaande de mogelijkheid voor een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij om de aan de OVP ontleende rechten te doen gelden ten aanzien van zijn staat van herkomst, moet worden opgemerkt dat volgens rechtspraak van het Hof die reeds bestond op de datum van ondertekening van deze overeenkomst, het recht van vestiging in de zin van het Unierecht niet alleen het voordeel van de behandeling als eigen onderdaan in de lidstaat van ontvangst beoogt te waarborgen, maar ook beoogt te beletten dat de staat van herkomst van de betrokken onderdaan dat recht beperkt (zie in die zin arrest van 27 september 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punt 16).

52 In bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen kunnen onderdanen van een overeenkomstsluitende partij van de OVP de aan die overeenkomst ontleende rechten doen gelden niet alleen jegens de staat waar zij hun recht van vrij verkeer uitoefenen, maar ook jegens hun eigen staat (arrest van 15 maart 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Het door de OVP gewaarborgde vrije verkeer van personen wordt namelijk belemmerd wanneer een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij in zijn staat van herkomst wordt benadeeld op de enkele grond dat hij zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend (arrest van 15 december 2011, Bergström, C?257/10, EU:C:2011:839, punt 28).

54 Het in artikel 15, lid 2, van bijlage I bij de OVP verankerde beginsel van gelijke behandeling, gelezen in samenhang met artikel 9 van die bijlage, kan dus door een zelfstandige die binnen de werkingssfeer van die overeenkomst valt, ook ten aanzien van diens staat van herkomst worden ingeroepen.

55 Aangezien het gelijkheidsbeginsel een begrip van Unierecht vormt (zie in die zin arresten van 19 oktober 1977, Ruckdeschel e.a., 117/76 en 16/77, EU:C:1977:160, punt 7, en 6 oktober 2011, Graf en Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak) dat reeds bestond op het tijdstip van de ondertekening van de OVP, moet, zoals volgt uit de punten 38 en 39 van het onderhavige arrest, rekening worden gehouden met de beginselen die zijn ontwikkeld in de rechtspraak van het Hof betreffende gelijke behandeling teneinde te bepalen of er

eventueel sprake is van een door de OVP verboden ongelijke behandeling (zie in die zin arresten van 6 oktober 2011, Graf en Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punt 26, en 21 september 2016, Radgen, C?478/15, EU:C:2016:705, punt 47).

56 In casu dient te worden vastgesteld dat een Duits onderdaan die, als Wächtler, zijn aan de OVP ontleende recht op vestiging als zelfstandige heeft uitgeoefend, fiscaal nadeel ondervindt ten opzichte van andere Duitse onderdanen die, net als hij, een zelfstandige activiteit uitoefenen bij een vennootschap waarvan zij aandelen bezitten, maar die, anders dan hij, hun woonplaats in Duitsland behouden. Laatstgenoemden moeten eerst belasting op de meerwaarden op de betrokken aandelen betalen wanneer die meerwaarden zijn gerealiseerd, te weten bij de overdracht van die aandelen, terwijl een onderdaan als Wächtler op het moment dat hij zijn woonplaats naar Zwitserland overbrengt de betrokken belasting dient te betalen over de latente meerwaarden op die aandelen, zonder dat hij uitstel van betaling kan genieten tot op het moment van de overdracht van die aandelen.

57 Dat verschil in behandeling, dat een liquiditeitsnadeel inhoudt voor een Duits onderdaan als Wächtler, kan hem ervan weerhouden daadwerkelijk gebruik te maken van het recht op vestiging dat hij aan de OVP ontleent. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling kan dus een belemmering vormen van het door die overeenkomst gewaarborgde recht op vestiging als zelfstandige.

58 Op grond van artikel 21, lid 2, van de OVP kan echter op fiscaal vlak onderscheid worden gemaakt tussen belastingplichtigen die zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden, met name wat hun woonplaats betreft (arrest van 21 september 2016, Radgen, C?478/15, EU:C:2016:705, punt 45).

59 Overeenkomstig § 6 AStG heeft de Bondsrepubliek Duitsland besloten zijn fiscale bevoegdheid uit te oefenen ten aanzien van de meerwaarden op aandelen in het bezit van een Duits onderdaan, die zijn aangegroeid gedurende de periode dat die onderdaan, als fiscaal ingezetene in Duitsland, onbeperkt belastingplichtig in Duitsland was en dit ongeacht het grondgebied waar die meerwaarden zijn aangegroeid.

60 Gelet op de doelstelling van die wettelijke regeling, te weten het belasten van de meerwaarden op aandelen die binnen het kader van de fiscale bevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland zijn aangegroeid, is de situatie van een onderdaan van een lidstaat die zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitserland overbrengt te vergelijken met die van een onderdaan van een lidstaat die zijn woonplaats in Duitsland behoudt. In beide gevallen is het immers de Bondsrepubliek Duitsland die bevoegd is om die meerwaarden te belasten, welke bevoegdheid overeenkomstig zijn nationale recht gebonden is aan het feit dat de betrokken onderdaan zijn fiscale woonplaats heeft op zijn grondgebied gedurende de periode waarin die meerwaarden zijn aangegroeid, ongeacht de plaats waar zij zijn ontstaan.

61 Vervolgens rijst de vraag of het verschil in behandeling dat in de punten 56 en 57 van het onderhavige arrest is uiteengezet, kan worden gerechtvaardigd door de dwingende redenen van algemeen belang die door de verwijzende rechter worden ingeroepen en die in punt 31 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet, te weten het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de betrokken partijen bij de OVP, de doeltreffendheid van fiscale controles en de noodzaak om de doeltreffende inning van belastingen te waarborgen om een verlies van belastinginkomsten tegen te gaan.

62 In dat verband bepaalt artikel 21, lid 3, van de OVP dat geen van de bepalingen van die overeenkomst een beletsel vormt voor de overeenkomstsluitende partijen om een maatregel vast te stellen met het oog op de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen of ter

vermijding van belastingontduiking, overeenkomstig de nationale fiscale wetgeving van een overeenkomstsluitende partij, overeenkomsten ter vermijding van dubbele belastingheffing waarbij enerzijds Zwitserland en anderzijds een of meer lidstaten zijn gebonden, of andere fiscale regelingen.

63 Dergelijke maatregelen die volgens de rechtspraak van het Hof in het kader van de vrijheid van verkeer van personen binnen de Unie beantwoorden aan dwingende redenen van algemeen belang (zie met name arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 36, en 11 december 2014, Commissie/Spanje, C-678/11, EU:C:2014:2434, punten 45 en 46), moeten echter in ieder geval het evenredigheidsbeginsel eerbiedigen, te weten zij moeten geschikt zijn om die doelstellingen te verwezenlijken en zij mogen niet verder gaan dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.

64 In casu dient te worden verduidelijkt dat de bepaling van het bedrag van de betrokken belasting op het moment van de overbrenging van de woonplaats naar Zwitserland weliswaar een maatregel is die geschikt is om de verwezenlijking van de doelstelling inzake het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen die staat en de Bondsrepubliek Duitsland te verzekeren, maar dat die doelstelling niet kan rechtvaardigen dat de betaling van die belasting niet kan worden uitgesteld. Een dergelijk uitstel houdt namelijk niet in dat de Bondsrepubliek Duitsland afziet, in het voordeel van de Zwitserse Bondsstaat, van zijn fiscale bevoegdheid over de meerwaarden die zijn aangegroeid gedurende de periode waarin de houder van de betrokken aandelen onbeperkt belastingplichtig was in Duitsland.

65 Wat de doelstelling van de doeltreffendheid van fiscale controles betreft, voorziet het Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland in de mogelijkheid voor de verdragsluitende staten om inlichtingen op fiscaal gebied uit te wisselen, zodat de Bondsrepubliek Duitsland van de bevoegde Zwitserse autoriteiten de nodige inlichtingen kan verkrijgen betreffende de overdracht van de aandelen waarop de betrokken latente meerwaarden betrekking hebben, door de betrokken onderdaan die daaraan voorafgaand zijn woonplaats naar Zwitserland overbracht. Dat de betaling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting niet kan worden uitgesteld, is dus een maatregel die hoe dan ook verder gaat dan nodig is om die doelstelling te bereiken.

66 Aangaande de doelstelling die bestaat in de noodzaak om de doeltreffende inning van belastingen te waarborgen om een verlies van belastinginkomsten tegen te gaan, dient te worden vastgesteld dat de onmiddellijke inning van de betrokken belasting op het moment van de overdracht van de woonplaats van de belastingplichtige in beginsel kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffende inning van belastingschulden te waarborgen. Zoals de advocaat-generaal in de punten 103 tot en met 105 van zijn conclusie heeft opgemerkt, gaat die maatregel echter verder dan nodig is om die doelstelling te bereiken en moet deze dus als onevenredig worden beschouwd. Indien er een risico van niet-inning van de belasting bestaat, met name omdat een regeling voor wederzijdse bijstand ter zake van inning van belastingschulden ontbreekt, kan voor het uitstel van de inning van die belasting namelijk worden vereist dat een zekerheid wordt gesteld (zie naar analogie arresten van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punten 73 en 74, en 23 januari 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punten 65-67).

67 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling vormt dus een niet-gerechtvaardigde beperking van het door de OVP gewaarborgde recht op vestiging.

68 Aan die slotsom wordt niet afgedaan door het feit dat die belastingregeling voorziet in de

mogelijkheid de betaling van die belasting te spreiden, in het geval dat de onmiddellijke inning van de verschuldigde belasting voor de belastingplichtige tot moeilijk draagbare gevolgen leidt. Afgezien van het feit dat die spreidingsmaatregel enkel in dat specifieke geval mogelijk is, is hij namelijk niet van dien aard om in dat geval het liquiditeitsnadeel ongedaan te maken dat ontstaat doordat de belastingplichtige op het moment waarop hij zijn woonplaats naar Zwitserland overbrengt, een deel van de belasting moet betalen die is verschuldigd over de latente meerwaarden op de betrokken aandelen. Bovendien blijft dit voor de belastingplichtige een duurdere maatregel dan een maatregel waarbij de betaling van de verschuldigde belasting wordt uitgesteld tot op het tijdstip van overdracht van die aandelen.

69 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de bepalingen van de OVP aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat die, in een situatie waarin een onderdaan van een lidstaat, een natuurlijke persoon die een economische activiteit uitoefent op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat, zijn woonplaats overbrengt van de lidstaat van de betrokken belastingregeling naar Zwitserland, voorziet in de inning, op het tijdstip van die overdracht, van de belasting die is verschuldigd over de latente meerwaarden op aandelen die in het bezit van die onderdaan zijn, terwijl de belasting, indien de woonplaats in diezelfde lidstaat wordt behouden, eerst wordt geïnd op het tijdstip waarop de meerwaarden zijn gerealiseerd, te weten bij de overdracht van de betrokken aandelen.

Kosten

70 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

De bepalingen van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat die, in een situatie waarin een onderdaan van een lidstaat, een natuurlijke persoon die een economische activiteit uitoefent op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat, zijn woonplaats overbrengt van de lidstaat van de betrokken belastingregeling naar Zwitserland, voorziet in de inning, op het tijdstip van die overdracht, van de belasting die is verschuldigd over de latente meerwaarden op aandelen die in het bezit van die onderdaan zijn, terwijl de belasting, indien de woonplaats in diezelfde lidstaat wordt behouden, eerst wordt geïnd op het tijdstip waarop die meerwaarden zijn gerealiseerd, te weten bij de overdracht van de betrokken aandelen.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.