

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 26 februari 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Avtal mellan Europeiska gemenskapen och Schweiziska edsförbundet om fri rörlighet för personer – Hemvisten för en fysisk person flyttas från en medlemsstat till Schweiz – Beskattning av orealiserade värdeökningar på andelar i ett bolag – Direkt beskattning – Egenföretagares fria rörlighet – Likabehandling”

I mål C-581/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergs skattedomstol, Tyskland) genom beslut av den 14 juni 2017, som inkom till domstolen den 4 oktober 2017, i målet

Martin Wächtler

mot

Finanzamt Konstanz,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe och C. Lycourgos samt domarna A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby och C. G. Fernlund (referent),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 2 juli 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Martin Wächtler, genom R. Bock, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García och V. Ester Casas, båda i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier, B.-R. Killmann, M. Šimerdová och N. Gossement, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 27 september 2018 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 Martin Wächtler och Finanzamt Konstanz (skatteförvaltningen i Konstanz, Tyskland) (nedan kallad skatteförvaltningen) angående skatteförvaltningens beslut att, med anledning av Martin Wächtlers flytt av hemvist från Tyskland till Schweiz, beskatta orealiserade värdeökningar på de andelar han innehar i ett bolag med hemvist i Schweiz, i vilket han också är verkställande direktör.

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 Europeiska gemenskapens namn genom rådets och, i fråga om avtalet om vetenskapligt och tekniskt samarbete, kommissionens beslut 2002/309/EG, Euratom av den 4 april 2002 om ingående av sju avtal med Schweiziska edsförbundet (EGT L 114, 2002, s. 1, och rättelse i EUT L 210, 2015, s. 38). Avtalen trädde i kraft den 1 juni 2002.

4 Enligt ingressen till detta avtal är de avtalsslutande parterna "beslutna att sinsemellan förverkliga fri rörlighet för personer på grundval av de bestämmelser som är tillämpliga i Europeiska gemenskapen".

5 Artikel 1 i avtalet om fri rörlighet för personer har följande lydelse:

"Målet för detta avtal är att, till förmån för medborgarna i Europeiska gemenskapens medlemsstater och Schweiz,

a) ge rätt till inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare och etablering som egenföretagare samt rätt att stanna kvar på de avtalsslutande parternas territorier,

...

c) ge personer som inte utövar ekonomisk förvärvsverksamhet i värdlandet rätt till inresa och vistelse på de avtalsslutande parternas territorium, och

d) ge samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till."

6 Artikel 2 i nämnda avtal, med rubriken "Icke-diskriminering", föreskriver följande:

”Medborgare i en avtalsslutande part vilka lagligen vistas på en annan avtalsslutande parts territorium får, vid tillämpningen av och i enlighet med bestämmelserna i bilagorna I, II och III till detta avtal, inte diskrimineras på grundval av nationalitet.”

7 I artikel 4 i avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Rätt till vistelse och upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet”, föreskrivs följande:

”Rätten till vistelse och upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet skall garanteras i enlighet med bestämmelserna i bilaga I.”

8 I artikel 6 i detta avtal föreskrivs följande:

”Personer som inte utövar ekonomisk förvärvsverksamhet skall garanteras rätt till vistelse på en avtalsslutande parts territorium i enlighet med bestämmelserna om icke yrkesverksamma personer i bilaga I.”

9 I artikel 7 i nämnda avtal, med rubriken ”Andra rättigheter”, föreskrivs följande:

”De avtalsslutande parterna skall i enlighet med bilaga I fastställa särskilt följande rättigheter som har anknytning till den fria rörligheten för personer.

a) Rätt till likabehandling i förhållande till de avtalsslutande parternas egna medborgare vad beträffar upptagande och utövande av ekonomisk förvärvsverksamhet samt i fråga om levnads- anställnings- och arbetsvillkor.

b) Rätt till yrkesmässig och geografisk rörlighet, varigenom medborgarna i de avtalsslutande parterna får röra sig fritt på värdlandets territorium och utöva det yrke de önskar.

c) Rätt att stanna kvar på en avtalsslutande parts territorium efter det att en ekonomisk förvärvsverksamhet avslutats.

...”

10 Enligt artikel 15 i avtalet utgör bilagorna och protokollen en integrerad del av avtalet.

11 Artikel 16 i detta avtal, som har rubriken ”Hänvisning till gemenskapsrätten”, föreskriver följande:

”1. De avtalsslutande parterna skall för att uppnå målen för detta avtal vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att rättigheter och förpliktelser motsvarande de som föreskrivs i de av Europeiska gemenskapens rättsakter som det hänvisas till tillämpas i förbindelserna dem emellan.

2. 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.”

12 I artikel 21 i avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Förhållande till befintliga bilaterala dubbelbeskattningsavtal”, föreskrivs följande:

”1. Bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan Schweiz och Europeiska gemenskapens medlemsstater skall inte påverkas av bestämmelserna i detta avtal. Särskilt skall

bestämmelserna i detta avtal inte påverka definitionen av begreppet gränsarbetare i avtalen om dubbelbeskattning.

2. Ingen bestämmelse i detta avtal skall tolkas på sådant sätt att den hindrar de avtalsslutande parterna från att vid tillämpningen av sina respektive skatterättsliga regler göra en åtskillnad mellan skattskyldiga som inte befinner sig i en jämförbar situation, särskilt vad gäller bosättningsort.

3. Ingen bestämmelse i detta avtal skall hindra de avtalsslutande parterna från att anta eller tillämpa en åtgärd som är avsedd att säkerställa påförande, betalning och effektiv uppbörd av skatt eller att motverka skatteflykt enligt bestämmelserna i den ena avtalsslutande partens inhemska skattelagstiftning, enligt avtal mellan Schweiz, å ena sidan, och en eller flera av Europeiska gemenskapens medlemsstater, å andra sidan, syftande till att undvika dubbelbeskattning eller enligt andra överenskommelser i skattefrågor.”

13 Bilaga I till detta avtal avser fri rörlighet för personer. I artikel 6.1 i denna bilaga föreskrivs följande:

”En arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande part (nedan kallad ’arbetstagare’) och som har anställning i minst ett år hos en arbetsgivare i värdlandet skall få uppehållstillstånd för minst fem år räknat från dagen för tillståndets utfärdande ...”

14 I artikel 7.1 i samma bilaga stadgas följande:

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

15 I artikel 9 i nämnda bilaga, med rubriken ”Likabehandling”, föreskrivs följande i punkterna 1 och 2:

”1. En arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande part får inte på den andra avtalsslutande partens territorium på grund av sin nationalitet behandlas annorlunda än inhemska arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, särskilt vad avser lön, uppsägning och, om han skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

2. Arbetstagaren och dennes familjemedlemmar ... skall åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar.”

16 Kapitel III i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, som gäller egenföretagare, innehåller artiklarna 12–16 i bilagan. Artikel 12 i bilagan, med rubriken ”Bestämmelser om vistelse”, föreskriver följande i punkt 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.”

17 Artikel 13 i samma bilaga har rubriken ”Gränsarbetare med egen rörelse”. I punkt 1 i den artikeln anges följande:

”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.”

18 I artikel 15 i bilaga I, som har rubriken ”Likabehandling”, föreskrivs följande:

”1. Vad beträffar upptagande och utövande av förvärvsverksamhet som egenföretagare i värdlandet skall egenföretagaren komma i åtnjutande av en behandling som är minst lika förmånlig som den som beviljas landets egna medborgare.

2. Bestämmelserna i artikel 9 i denna bilaga skall också i tillämpliga delar gälla egenföretagare som avses i detta kapitel.”

Avtalet mellan Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland

19 Den 11 augusti 1971 ingick Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning i fråga om skatter på inkomst och förmögenhet (BGBl. 1972 II, s. 1022), i dess lydelse enligt protokoll av den 27 oktober 2010 (BGBl. 2011 I, s. 1092) (nedan kallat avtalet Schweiz-Tyskland). I artikel 1 i det avtalet anges följande:

”Detta avtal är tillämpligt på personer, som äga hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda staterna.”

20 I artikel 4.1 i avtalet Schweiz-Tyskland stadgas följande:

”Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ’person med hemvist i en avtalsslutande stat’ varje person, som enligt den statens lagstiftning är obegränsat skattskyldig i denna stat.”

21 I artikel 13 i detta avtal föreskrivs följande:

”1. Vinst på grund av avyttring av fastighet, i den mening sistnämnda uttryck äger enligt § 2 av artikel 6, må beskattas i den avtalsslutande stat, i vilken fastigheten är belägen.

2. Vinst på grund av avyttring av lös egendom, som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i ett fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat innehar i den andra avtalsslutande staten, eller av lös egendom, som ingår i en stadigvarande affärsanordning över vilken en person med hemvist i en avtalsslutande stat förfogar i den andra avtalsslutande staten för utövande av fritt yrke, däri inbegripet vinst genom avyttring av dylikt fast driftställe (för sig eller i samband med avyttring av hela företaget) eller av dylik stadigvarande anordning, må beskattas i denna andra stat. ...

3. Vinst på grund av avyttring av annan än i §§ 1 och 2 ovan avsedd egendom skall beskattas endast i den stat, i vilken säljaren äger hemvist.

...

5. Om en avtalsslutande stat, när en där bosatt fysisk person flyttar från staten, beskattar värdeökningar härrörande från en väsentlig andel i ett bolag med hemvist i denna stat, ska den andra staten, när den beskattar vinsten av senare avyttring av andelen i enlighet med bestämmelserna i punkt 3, bestämma kapitalvinsten genom att som förvärvskostnader betrakta det belopp som den förstnämnda staten accepterade som förvärvat vid tidpunkten för flyttningen.”

22 I artikel 27.1 i nämnda avtal anges följande:

”De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta vid tillämpningen av bestämmelserna i detta avtal eller för administration eller verkställighet av intern lagstiftning i fråga om skatter av varje slag och beskaffenhet som tas ut för de avtalsslutande staterna eller för deras politiska underavdelningar eller lokala myndigheter, om beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artiklarna 1 och 2.”

Tysk rätt

23 Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (BGBl. 2009 I, s. 3366) (nedan kallad EStG), föreskriver följande i 1 § punkt 1:

”Fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas inom det nationella territoriet är obegränsat skattskyldiga för sina inkomster. ...”

24 Enligt 17 § punkterna 1 och 2 EStG gäller följande:

”1. Som inkomst av förvärvsarbete räknas även vinst vid överlåtelse av andelar i ett kapitalbolag om överlåtaren under de senaste fem åren har – direkt eller indirekt – innehaft minst 1 procent av bolagskapitalet. ...

2. Som vinst enligt punkt 1 ska anses skillnaden, efter avdrag av överlåtelsekostnaderna, mellan försäljningspriset och förvärvskostnaderna. ...”

25 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (lagen om beskattning av utlandsförbindelser) av den 8 september 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad AStG), föreskriver följande i 6 §:

”1. I fråga om en fysisk person som har varit obegränsat skattskyldig under totalt minst tio år enligt 1 § punkt 1 [EStG] och vars obegränsade skattskyldighet upphör genom ändrad bosättning eller ändrad stadigvarande hemvist, ska 17 § [EStG], även utan avyttring, tillämpas på sådana andelar som avses i 17 § punkt 1 första meningen [EStG] vid den tidpunkt då den obegränsade skattskyldigheten upphör, under förutsättning att villkoren för andelarna enligt denna bestämmelse i övrigt är uppfyllda vid nämnda tidpunkt.

...

4. Med förbehåll för punkt 5 ska inkomstskatt, om omedelbar betalning skulle medföra särskilt hårda konsekvenser för den skattskyldige, enligt punkt 1 på begäran bli föremål för uppskov på så sätt att betalning, mot ställande av en garanti, sker successivt i regelbundna etapper under en period om högst fem år från första förfallodagen. Uppskovet ska återkallas, om under uppskovstiden andelarna överlåts eller ingår i ett bolag enligt 17 § punkt 1 [EStG], eller om någon av omständigheterna som avses i 17 § punkt 4 [EStG] uppkommer. ...

5. Om den skattskyldige som befinner sig i den i punkt 1 första meningen avsedda situationen är medborgare i en medlemsstat ... eller i en annan stat som omfattas av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet)], och om denne efter det att den obegränsade skattskyldigheten upphört, i en av dessa stater (mottagarstaten) är underkastad beskattning som är jämförbar med tysk inkomstskatt, ska

uppskov med betalning av skatt enligt punkt 1 beviljas utan ränta och ställande av garanti. En förutsättning för detta är att administrativt bistånd och ömsesidigt bistånd vid indrivning av skatter är garanterade mellan Förbundsrepubliken Tyskland och denna stat. ...

Uppskovet ska återkallas:

- 1) om den skattskyldige eller dennes lagliga efterträdare enligt punkt 1 tredje meningen överlåter andelarna eller placerar dem i ett bolag enligt 17 § punkt 1 första meningen [EStG], eller om någon av de omständigheter som avses i 17 § punkt 4 [EStG] inträder,
- 2) om andelar överlåts till en person som inte är obegränsat skattskyldig och som inte är underkastad sådan beskattning som är jämförbar med tysk inkomstskatt i en medlemsstat ... eller i en stat som är part i EES-avtalet,
- 3) om andelarna är föremål för beskattning eller annan åtgärd som enligt nationell rätt leder till att deras partiella värde eller marknadsvärde ska beaktas,
- 4) om den skattskyldige eller dennes lagliga efterträdare enligt punkt 1 tredje meningen inte längre är föremål för beskattning enligt första meningen på grund av ändrad bosättning eller ändrad stadigvarande hemvist.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

26 Martin Wächtler, som är tysk medborgare, är sedan den 1 februari 2008 verkställande direktör för ett bolag bildat enligt schweizisk rätt. Bolaget bedriver IT-verksamhet och Martin Wächtler innehar 50 procent av andelarna i detsamma.

27 Den 1 mars 2011 flyttade Martin Wächtler sin hemvist från Tyskland till Schweiz. På grundval av denna flytt tog skatteförvaltningen i Konstanz ut inkomstskatt på orealiserade värdeökningar hänförlig till Martin Wächtlers andelsinnehav i bolaget i enlighet med 6 § AStG och 17 § EStG.

28 Martin Wächtler menade att denna beskattning, som uteslutande föranleddes av att han flyttade sin hemvist till Schweiz, strider mot avtalet om fri rörlighet för personer och särskilt mot etableringsfriheten enligt detta avtal. Han väckte därför talan vid Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergs skattedomstol, Tyskland).

29 Den domstolen hyser tvivel om huruvida det aktuella skattesystemet är förenligt med ingressen och artiklarna 1, 2, 4, 6, 7, 16 och 21 i avtalet om fri rörlighet för personer och artikel 9 i bilaga I till nämnda avtal. Detta skattesystem föreskriver att orealiserade värdeökningar på bolagsandelar ska beskattas utan uppskov med skattebetalningen när en medborgare i den berörda medlemsstaten flyttar sin hemvist till Schweiz. För det fall samma medborgare flyttar sin hemvist till en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland eller till tredjeland som är part i EES-avtalet gör däremot detta skattesystem det möjligt att skjuta upp en sådan betalning, utan ränta och utan att det ställs någon säkerhet, till dess de aktuella andelarna faktiskt avyttras, förutsatt att värdstaten bistår Förbundsrepubliken Tyskland vid skatteuppbörden och att den skattskyldige omfattas av en beskattning i värdstaten som är jämförbar med den tyska beskattningen av inkomst.

30 Den hänskjutande domstolen har angett att den nationella lagstiftaren införde uppskovet vad gäller det sistnämnda fallet med flytt av hemvist i 6 § punkt 5 AStG, eftersom det aktuella skattesystemet skulle strida mot den etableringsfrihet som gäller enligt unionsrätten om ett uppskov med betalningen av skatten i fråga inte vore möjligt. Detta eftersom en tysk medborgare

som har kvar sin hemvist i landet inte blir beskattad förrän värdeökningen på de aktuella andelarna realiseras. Den domstolen menar i övrigt att det har fastställts i domen av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) att ändringen av nämnda bestämmelse om uppskovet med uppbörd överensstämmer med unionsrätten.

31 För det fall det ifrågavarande skattesystemet utgör en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida denna inskränkning kan motiveras med tvingande skäl av allmänintresse som rör upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda avtalslutande parterna, en effektiv skattekontroll och behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd i syfte att förhindra förluster av skatteintäkter. Om så är fallet, undrar den hänskjutande domstolen huruvida denna inskränkning är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

32 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergs skattedomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer, och särskilt ingressen och artiklarna 1, 2, 4, 6, 7, 16 och 21 samt artikel 9 i bilaga I, tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstat att införa bestämmelser om beskattning (utan uppskov) av latent, ännu icke realiserade värdeökningar av rättigheter för att undvika förluster i fråga om skatter, när en medborgare i denna medlemsstat, som först varit obegränsat skattskyldig i medlemsstaten, flyttar till Schweiz och inte till en medlemsstat ... eller en stat på vilken EES-avtalet är tillämpligt?”

Prövning av tolkningsfrågan

33 Såsom har angetts i punkt 30 i denna dom infördes möjligheten att skjuta upp betalningen av skatten på orealiserade värdeökningar på andelar för det fall en tysk medborgare flyttade sin hemvist till en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland eller till ett tredjeland som är part till EES-avtalet, av den nationella lagstiftaren för att göra det tyska skattesystemet förenligt med unionsrätten om fri rörlighet för personer. Detta eftersom en tysk medborgare som har kvar sin hemvist i landet inte blir beskattad förrän värdeökningen på de aktuella andelarna realiseras.

34 Den hänskjutande domstolen ska därför anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer ska tolkas så, att de utgör hinder för ett skattesystem i en medlemsstat, som – i en situation där en medborgare i en medlemsstat, fysisk person, som bedriver ekonomisk förvärvsverksamhet i Schweiziska edsförbundet, flyttar sin hemvist från den medlemsstat vars skattesystem är i fråga till Schweiz – föreskriver att skatten på orealiserad värdeökning på andelar som innehas av medborgaren ska uppbäras vid tidpunkten för flytten, medan om medborgaren hade behållit sin hemvist i samma medlemsstat, skulle skatten ha uppburits först vid den tidpunkt då värdeökningarna realiserats, det vill säga vid överlåtelsen av de berörda andelarna.

35 Det ska inledningsvis anges att eftersom avtalet om fri rörlighet för personer är ett internationellt fördrag, ska det i enlighet med artikel 31 i Wienkonventionen om traktaträtten av den 23 maj 1969 (*United Nations Treaty Series*, vol. 1155, s. 331), tolkas i god tro i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte (dom av den 2 mars 1999, Eddline El-Yassini, C?416/96, EU:C:1999:107, punkt 47, och dom av den 24 november 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punkt 94 och där angiven rättspraxis). Dessutom ska enligt denna bestämmelse ett uttryck tilläggas en speciell mening om det fastställs att detta var parternas avsikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2018, Western Sahara Campaign UK, C?266/16, EU:C:2018:118, punkt 70).

36 I detta sammanhang är det viktigt att notera att avtalet om fri rörlighet för personer återfinns inom den mer allmänna ramen för förhållandena mellan Europeiska unionen och Schweiziska edsförbundet. Även om sistnämnda stat inte har valt att ansluta sig till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller till unionens inre marknad, är den likafullt bunden till unionen genom ett flertal avtal som täcker omfattande områden och i vilka det föreskrivs specifika rättigheter och skyldigheter, vilka i vissa avseenden är analoga med dem som föreskrivs i fördraget. Det allmänna syftet med dessa avtal, inbegripet avtalet om fri rörlighet för personer, är att stärka de ekonomiska banden mellan unionen och Schweiziska edsförbundet (dom av den 6 oktober 2011, Graf och Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punkt 33).

37 Då Schweiziska edsförbundet inte har anslutit sig till unionens inre marknad kan dock 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 (dom av den 15 mars 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punkt 29).

38 Vad därefter avser syftet med avtalet om fri rörlighet för personer och tolkningen av dess bestämmelser, framgår det av ingressen, artikel 1 och artikel 16.2 i nämnda avtal att det syftar till att för medborgarna, fysiska personer, i unionen och i Schweiziska edsförbundet, uppnå fri rörlighet för personer på avtalsparternas territorier, med stöd av de regler som gäller i unionen, vilka ska tolkas med beaktande av domstolens praxis som var gällande dagen före undertecknandet av detta avtal.

39 Vad gäller rättspraxis efter denna tidpunkt, föreskrivs det i artikel 16.2 i avtalet om fri rörlighet för personer dels att Schweiziska edsförbundet ska underrättas om nämnda rättspraxis, dels att den gemensamma kommittén som föreskrivs i artikel 14 i detta avtal, i syfte att underlätta avtalets tillämpning, på en avtalsslutande parts begäran kan fastställa konsekvenserna av denna praxis i syfte att säkerställa en korrekt tillämpning av avtalet. Även när kommittén inte har fattat något beslut, finns det, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 71 och 72 i sitt förslag till avgörande, anledning att beakta denna rättspraxis i den mån den endast klargör eller fastställer de principer som utvecklats i rättspraxis som förelåg vid tidpunkten för avtalets undertecknande avseende unionsrättsliga begrepp, som avtalet grundar sig på.

40 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som domstolen ska pröva tillämpningsområdet för och bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer.

41 Enligt ingressen samt artikel 1 a och c i avtalet om fri rörlighet för personer omfattas såväl fysiska personer som bedriver ekonomisk förvärvsverksamhet, som de som inte bedriver sådan verksamhet av detta avtal.

42 Det framgår av handlingarna i målet vid domstolen att Martin Wächtler bedriver en

ekonomisk förvärvsverksamhet, i det att han är IT-rådgivare i ett bolag etablerat i Schweiz, där han är verkställande direktör.

43 Vad särskilt beträffar en sådan person, framgår det av ordalydelsen i artikel 1 a i avtalet om fri rörlighet för personer att avtalet syftar till att bevilja rätt till inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare och etablering som egenföretagare samt rätt att stanna kvar på de avtalsslutande parternas territorier. I artikel 4 i avtalet anges att rätten till vistelse och upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet ska garanteras i enlighet med bestämmelserna i bilaga I till det avtalet.

44 När det gäller frågan i vilken form den ekonomiska förvärvsverksamheten bedrivs, framgår det av en jämförelse mellan artiklarna 6 och 7 i bilaga I till avtalet och artiklarna 12 och 13 i denna bilaga att åtskillnaden mellan arbetstagare och egenföretagare görs utifrån huruvida den ekonomiska förvärvsverksamhet som är i fråga ska betraktas som "förvärvsverksamhet som arbetstagare" eller "förvärvsverksamhet som egenföretagare".

45 I detta sammanhang bör det noteras att begreppet arbetstagare är ett unionsrättsligt begrepp (dom av den 19 mars 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, s. 363) som fanns redan vid tidpunkten för undertecknandet av detta avtal. Vad som väsentligen kännetecknar ett anställningsförhållande är att en person under viss tid till förmån för någon annan och under dennes ledning utför tjänster i utbyte mot ersättning. En "förvärvsverksamhet som egenföretagare" är däremot sådan som bedrivs utan underordnad ställning (se, analogt, dom av den 27 juni 1996, Asscher, C?107/94, EU:C:1996:251, punkterna 25 och 26, och dom av den 20 november 2001, Jany m.fl., C?268/99, EU:C:2001:616, punkt 34).

46 Eftersom Martin Wächtler är IT-rådgivare genom ett bolag där han är verkställande direktör och i vilket han innehar 50 procent av andelarna, saknas det i hans fall en underordnad ställning, som är kännetecknande för förvärvsverksamhet som arbetstagare, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 38 och 39 i sitt förslag till avgörande. Härav följer att Martin Wächtler bedriver en självständig ekonomisk förvärvsverksamhet som egenföretagare i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer.

47 Vad gäller frågan om vilken personkrets som omfattas av begreppet egenföretagare i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer har domstolen redan klargjort att personkretsen fastställs i artiklarna 12 och 13 i bilaga I till detta avtal (dom av den 15 mars 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punkt 18).

48 Det följer av artikel 12.1 i nämnda bilaga att bestämmelsen är tillämplig på fysiska personer som är medborgare i en avtalsslutande part och som etablerar sig på en annan avtalsslutande parts territorium och där bedriver förvärvsverksamhet som egenföretagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punkterna 22 och 23).

49 Vad gäller Martin Wächters situation, är han medborgare i en avtalsslutande part, nämligen Förbundsrepubliken Tyskland, och har etablerat sig på en annan avtalsslutande parts territorium, det vill säga Schweiziska edsförbundet, för att genom ett bolag utöva verksamhet där som egenföretagare. Hans situation omfattas således av artikel 12 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer.

50 Den omständigheten att Martin Wächtler innehar 50 procent av andelarna i det bolag genom vilket han utövar sin verksamhet som egenföretagare kan inte påverka denna slutsats. Såsom generaladvokaten i huvudsak har anmärkt i punkterna 43–56 i sitt förslag till avgörande, omfattar rätten till etablering som egenföretagare, i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer, med undantag för tillhandahållande av tjänster, all ekonomisk förvärvsverksamhet eller

inkomstbringande verksamhet som bedrivs av en fysisk person som inte omfattas av begreppet arbetstagare. Dessutom förutsätter ett effektivt utövande av denna rätt möjligheten att välja den rättsliga form som är lämplig för detta ändamål.

51 Vad gäller möjligheten för en medborgare i en avtalsslutande part att utöva de rättigheter som följer av avtalet om fri rörlighet för personer i förhållande till sin ursprungsstat, ska det påpekas att enligt den praxis från domstolen som hade utvecklats redan när avtalet undertecknades, syftar etableringsrätten, i den mening som avses i unionsrätten, inte bara till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utan även till att förhindra begränsningar som härrör från medborgarens ursprungsmedlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 1988, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, punkt 16).

52 I vissa fall och beroende på de tillämpliga bestämmelserna, kan således medborgare i en avtalsslutande part, göra gällande rättigheter ur avtalet om fri rörlighet för personer, inte bara gentemot den stat mot vilken de utövar sin rätt till fri rörlighet, utan också gentemot sin ursprungsstat (dom av den 15 mars 2018, *Picart*, C-355/16, EU:C:2018:184, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

53 Den fria rörlighet för personer som garanteras genom detta avtal skulle hämmas om en medborgare i en avtalsslutande stat utsattes för en ofördelaktig behandling i sin ursprungsstat enbart för att ha utövat sin rätt till fri rörlighet (dom av den 15 december 2011, *Bergström* (C-257/10, EU:C:2011:839, punkt 28).

54 Av detta följer att principen om likabehandling, som anges i artikel 15.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, i förening med artikel 9 i samma bilaga, kan åberopas av en egenföretagare som omfattas av avtalets tillämpningsområde även i förhållande till sin ursprungsstat.

55 Eftersom principen om likabehandling utgör ett unionsrättsligt begrepp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 1977, *Ruckdeschel m.fl.*, 117/76 och 16/77, EU:C:1977:160, punkt 7, och dom av den 6 oktober 2011, *Graf och Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26 och där angiven rättspraxis) som hade slagits fast när avtalet om fri rörlighet för personer skrevs under, finns det anledning, såsom framgår av punkterna 38 och 39 i förevarande dom, att beakta de principer som utvecklats i domstolens praxis om likabehandling för att avgöra om det eventuellt finns en olikbehandling som är förbjuden enligt detta avtal (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2011, *Graf et Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26, och dom av den 21 september 2016, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 47).

56 I förevarande fall ska det konstateras att en tysk medborgare, som i likhet med Martin Wächtler, har utövat sin rätt att etablera sig som egenföretagare enligt avtalet om fri rörlighet för personer får en skattemässig nackdel jämfört med andra tyska medborgare som, i likhet med honom, är egenföretagare genom ett bolag där de äger andelar, men som till skillnad från honom, behåller sin hemvist i Tyskland. De sistnämnda behöver nämligen betala skatt på värdeökningar som härrör från de berörda andelarna endast när värdeökningen realiserats, det vill säga när dessa andelar överläts. En medborgare som Martin Wächtler är emellertid skyldig att betala skatten på realiserade värdeökningar på dessa andelar vid den tidpunkt han flyttar sin hemvist till Schweiz, utan att kunna dra nytta av ett uppskov med betalningen till dess att andelarna överläts.

57 Denna skillnad i behandling, vilket utgör en nackdel i likviditetshänseende för en tysk medborgare som Martin Wächtler, kan avhålla honom från att faktiskt utöva sin etableringsrätt enligt avtalet om fri rörlighet för personer. Av detta följer att det skattesystem som är i fråga i det nationella målet kan hindra den etableringsrätt för egenföretagare som garanteras genom detta

avtal.

58 Det bör dock noteras att artikel 21.2 i samma avtal tillåter att det i skattemässigt hänseende görs en åtskillnad mellan skattskyldiga som inte befinner sig i en jämförbar situation, särskilt vad gäller bosättningsort (dom av den 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 45).

59 I detta avseende bör det noteras att enligt artikel 6 AStG har Förbundsrepubliken Tyskland beslutat att utöva sin beskattningsrätt på värdeökningar avseende andelar som innehas av en tysk medborgare och som uppkom när medborgaren var obegränsat skattskyldig till tysk skatt med anledning av att vederbörande hade sin skatterättsliga hemvist i Tyskland, och detta oberoende av det territorium på vilket dessa värdeökningar har uppkommit.

60 Mot bakgrund av syftet med lagstiftningen, som är att beskatta värdeökningar i andelar som har uppkommit inom ramen för Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt, är situationen för en medborgare i en medlemsstat som flyttar sin hemvist från Tyskland till Schweiz jämförbar med situationen för en medborgare i en medlemsstat som behåller sin hemvist i Tyskland. I båda fallen är det nämligen Förbundsrepubliken Tyskland som har beskattningsrätten över dessa värdeökningar, eftersom beskattningsrätten enligt den nationella lagstiftningen är kopplad till den skatterättsliga hemvisten för den berörda medborgaren på dess territorium under den period värdeökningarna uppstår, oberoende av var de uppstår.

61 Fråga uppkommer således huruvida den skillnad i behandling som anges i punkterna 56 och 57 i denna dom kan vara rättfärdigad av de tvingande hänsyn av allmänintresse som angetts av den hänskjutande domstolen och för vilka det har redogjorts i punkt 31 i denna dom, nämligen att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan parterna till avtalet om fri rörlighet för personer, effektiv skattekontroll och behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd i syfte att förhindra förlust av skatteintäkter.

62 I detta hänseende föreskrivs det i artikel 21.3 i detta avtal att ingen bestämmelse i det avtalet ska hindra de avtalsslutande parterna från att anta en åtgärd som är avsedd att säkerställa påförande, betalning och effektiv uppbörd av skatt eller att motverka skatteflykt enligt bestämmelserna i den ena avtalsslutande partens inhemska skattelagstiftning, enligt avtal mellan Schweiziska edsförbundet, å ena sidan, och en eller flera medlemsstater, å andra sidan, syftande till att undvika dubbelbeskattning eller enligt andra överenskommelser i skattefrågor.

63 Emellertid måste sådana åtgärder, vilka enligt domstolens praxis avseende fri rörlighet inom unionen svarar mot tvingande hänsyn av allmänintresse (se, bland annat, dom av den 15 maj 1997, Futura Participations och Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, punkt 31 och där angiven rättspraxis, dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 36, och dom av den 11 december 2014, kommissionen/Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, punkterna 45 och 46), under alla omständigheter, iakttä proportionalitysprincipen. De ska således vara lämpade att uppnå dessa mål och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dem.

64 I förevarande fall ska det påpekas att fastställandet av skattebeloppet vid tidpunkten för flytten av hemvisten till Schweiz visserligen är ett lämpligt medel för att uppnå målet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan denna stat och Förbundsrepubliken Tyskland. Detta mål kan emellertid inte motivera att det är omöjligt att skjuta upp betalningen av denna skatt. Ett sådant uppskov medför nämligen inte att Förbundsrepubliken Tyskland ger upp sin beskattningsrätt till förmån för Schweiziska edsförbundet på värdeökningar som uppkommit under den tid innehavaren av de ifrågavarande andelarna var obegränsat skattskyldig i Tyskland.

65 När det gäller målet om effektiv skattekontroll, föreskriver avtalet mellan Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland en möjlighet för de avtalslutande parterna att utbyta information, varför Förbundsrepubliken Tyskland skulle kunna få nödvändig information från behöriga schweiziska myndigheter om en försäljning som den berörda medborgaren som tidigare har flyttat sin hemvist till Schweiz utför av andelar som de orealiserade värdeökningarna i fråga avser. Följaktligen utgör avsaknaden av möjligheten att skjuta upp betalningen av skatten i fråga i det nationella målet en åtgärd som under alla omständigheter går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå nämnda mål.

66 När det gäller det mål som avser behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd i syfte att undvika förluster av skatteintäkter, kan ett omedelbart uttag av skatten vid tidpunkten för flytten av den skattskyldiges hemvist i princip motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av skatteskulder. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 103–105 i sitt förslag till avgörande, går denna åtgärd emellertid utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning och måste därför anses vara oproportionerlig. När det finns en risk för att skatt som ska betalas inte bärs upp, särskilt när det saknas ett ömsesidigt bistånd vad gäller uppbörd av skattefordringar, kan uppskovet med uppbörden av skatten villkoras med att det ställs en säkerhet (se, analogt, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 73 och 74, och dom av den 23 januari 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkterna 65–67).

67 Under dessa omständigheter kan det konstateras att det skattesystem som är i fråga i det nationella målet utgör en omotiverad inskränkning av den etableringsfrihet som föreskrivs i avtalet om fri rörlighet för personer.

68 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att skattesystemet, när ett omedelbart uttag av skatten skulle medföra svåra konsekvenser för den skattskyldige, gör det möjligt att dela upp betalningen av skatten. Förutom att uppdelningen endast är möjlig i detta särskilda fall, kan en sådan åtgärd i ett sådant fall inte läka den likviditetsnackdel som uppkommer när den skattskyldige vid tidpunkten för flytten av hemvist till Schweiz måste betala en del av skatten på de orealiserade värdeökningarna på de berörda andelarna. En sådan åtgärd är fortfarande mer betungande för den skattskyldige än ett uppskov med betalningen av skatten till dess att andelarna har sålts.

69 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer ska tolkas så, att de utgör hinder för ett skattesystem i en medlemsstat, som – i en situation där en medborgare i en medlemsstat, fysisk person, som bedriver ekonomisk förvärvsverksamhet i Schweiziska edsförbundet, flyttar sin hemvist från den medlemsstat vars skattesystem är i fråga till Schweiz – föreskriver att skatten på orealiserad värdeökning på andelar som innehas av medborgaren ska uppbäras vid tidpunkten för flytten, medan om medborgaren hade behållit sin hemvist i samma medlemsstat, skulle skatten ha uppburits först vid den tidpunkt då värdeökningarna realiserats, det vill säga vid överlåtelsen av de berörda andelarna.

Rättegångskostnader

70 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 (stora avdelningen) följande:

Bestämmelserna 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 tolkas så, att de utgör hinder för ett skattesystem i en medlemsstat, som – i en situation där en medborgare i en medlemsstat, fysisk person, som bedriver ekonomisk förvärvsverksamhet i Schweiziska edsförbundet, flyttar sin hemvist från den medlemsstat vars skattesystem är i fråga till Schweiz – föreskriver att skatten på orealiserad värdeökning på andelar som innehas av medborgaren ska uppbäras vid tidpunkten för flytten, medan om medborgaren hade behållit sin hemvist i samma medlemsstat, skulle skatten ha uppburits först vid den tidpunkt då värdeökningarna realiserats, det vill säga vid överlåtelsen av de berörda andelarna.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.