

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

15 maart 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen – Directe belastingen – Overbrenging van de woonplaats van een lidstaat naar Zwitserland – Belasting die naar aanleiding van die overbrenging wordt geheven op latente meerwaarden in aanmerkelijke deelnemingen in het kapitaal van in de lidstaat van herkomst gevestigde vennootschappen – Werkingssfeer van de overeenkomst”

In zaak C-355/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissing van 23 juni 2016, ingekomen bij het Hof op 28 juni 2016, in de procedure

Christian Picart

tegen

Ministre des Finances et des Comptes publics,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 februari 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- Christian Picart, vertegenwoordigd door P.-J. Douvier en A. d'Aubigny, avocats,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en E. de Moustier als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en M. Šimerdová als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 juli 2017,

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 Christian Picart en de ministre des Finances et des Comptes publics (minister van Financiën en Begroting, Frankrijk) over de beslissing waarbij de Franse belastingdienst, ten eerste, het bedrag heeft geherwaardeerd van de latente meerwaarde in de aanmerkelijke deelnemingen die Picart bezat in het kapitaal van in Frankrijk gevestigde vennootschappen en waarvan hij bij de overbrenging van zijn woonplaats van zijn staat van herkomst naar Zwitserland aangifte had gedaan, en, ten tweede, Picart aanvullende aanslagen in de inkomstenbelasting en aanvullende sociale bijdragen, samen met geldboeten, heeft opgelegd.

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. Deze zeven overeenkomsten werden bij besluit 2002/309/EG, Euratom van de Raad en de Commissie van 4 april 2002 (PB 2002, L 114, blz. 1) in naam van de Gemeenschap goedgekeurd en zijn op 1 juni 2002 in werking getreden.

4 Artikel 16, lid 2, OVP luidt:

„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.”

5 Hoofdstuk III van bijlage I bij de OVP is gewijd aan de zelfstandigen. Artikel 12 ervan, met als opschrift „Regels betreffende het verblijf”, luidt:

„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.

2. De verblijfsvergunning wordt automatisch verlengd voor een periode van ten minste vijf jaar, mits de zelfstandige bij de bevoegde nationale autoriteiten kan aantonen dat hij of zij een economische activiteit anders dan in loondienst uitoefent.

[...]"

6 Artikel 13 van deze bijlage, met als opschrift „Zelfstandige grensarbeiders”, bepaalt 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.”

Franse wetgeving

7 In artikel 167 bis van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „CGI”), was bepaald:

„I. – 1. Belastingplichtigen die in de loop van de laatste tien jaar gedurende minstens zes jaar in Frankrijk hun fiscale woonplaats hebben gehad, zijn op de datum waarop zij hun woonplaats van Frankrijk naar het buitenland verplaatsen, belasting verschuldigd over de vastgestelde meerwaarden van de vennootschapsrechten als bedoeld in artikel 150⁹⁰ A die zij onder de voorwaarden van artikel 164 B, onder f), bezaten.

[...]

II. – 1. De betaling van de belasting over de vastgestelde meerwaarde kan worden uitgesteld tot op het tijdstip waarop de betrokken vennootschapsrechten worden overgedragen, teruggekocht, terugbetaald of nietig verklaard.

De betaling kan worden uitgesteld op voorwaarde dat de belastingplichtige aangifte doet van het bedrag van de overeenkomstig sub I vastgestelde meerwaarde, om uitstel verzoekt, een in Frankrijk gevestigde vertegenwoordiger aanwijst die gemachtigd is de mededelingen in ontvangst te nemen inzake de heffingsgrondslag, de inning en geschillen ter zake van de belasting, en vóór zijn vertrek aan de rekenplichtige die belast is met de inning een zekerheid stelt om de inning van de belastingschuld te waarborgen.

[...]

2. De belastingplichtigen die overeenkomstig dit artikel uitstel van betaling genieten, zijn gehouden de in punt 1 van artikel 170 vastgestelde aangifte te doen. Op deze aangifte wordt het totale bedrag vermeld van de belastingen waarvoor de betaling is uitgesteld. Bij de aangifte wordt een overzicht gevoegd, gesteld op een door de administratie verstrekt formulier, dat het bedrag van de belasting vermeldt voor de effecten waarvoor het uitstel van betaling nog niet is vervallen, en in voorkomend geval, de aard en de datum van de gebeurtenis waardoor het uitstel is vervallen.

[...]

De door de belastingplichtige in het buitenland betaalde belasting over aldaar daadwerkelijk gerealiseerde meerwaarden kan worden verrekend met de in Frankrijk vastgestelde inkomstenbelasting, op voorwaarde dat zij daarmee vergelijkbaar is.

4. De belasting waarvan de betaling is uitgesteld, wordt onmiddellijk opeisbaar indien de aangifte en het overzicht als bedoeld in punt 2 niet worden overgelegd of bepaalde gegevens die daarin moeten voorkomen, ontbreken.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 Picart heeft in de loop van 2002 zijn woonplaats van Frankrijk naar Zwitserland overgebracht. Op datum van die overbrenging bezat hij aanmerkelijke deelnemingen in het maatschappelijk kapitaal van verschillende Franse vennootschappen.

9 Bij de overbrenging van zijn woonplaats heeft Picart overeenkomstig artikel 167 bis CGI aangifte gedaan van een latente meerwaarde in die deelnemingen en heeft hij – teneinde uitstel van betaling van de daarover verschuldigde belasting te verkrijgen – een fiscaal vertegenwoordiger in Frankrijk aangewezen en een bankwaarborg verstrekt als garantie voor de voldoening van de vordering van de Franse schatkist.

10 In 2005 heeft Picart de betrokken effecten overgedragen, waardoor een einde kwam aan het uitstel van betaling van die belasting. Na een onderzoek van zijn persoonlijke fiscale situatie heeft de Franse belastingdienst het bedrag van de aangegeven meerwaarde geherwaardeerd en Picart aanvullende aanslagen in de inkomstenbelasting en aanvullende sociale bijdragen, samen met geldboeten, opgelegd.

11 Picart heeft bezwaar gemaakt, met verzoek om ontheffing van deze aanvullende aanslagen en bijdragen en deze geldboeten. Nadat de belastingdienst dit bezwaar had afgewezen, heeft Picart zich gewend tot de tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk) en ter ondersteuning van zijn beroep heeft hij – tevergeefs – aangevoerd dat artikel 167 bis CGI onverenigbaar met de OVP was aangezien de door deze overeenkomst gewaarborgde vrijheid van vestiging hem de mogelijkheid bood zich in Zwitserland te vestigen en aldaar een economische activiteit als zelfstandige uit te oefenen, bestaande in het beheer van zijn verschillende directe of indirecte deelnemingen in verschillende vennootschappen waarover hij in Frankrijk de zeggenschap had. Nadat dit betoog ook in hoger beroep was afgewezen door de cour administrative d'appel de Versailles (bestuursrechter in tweede aanleg Versailles, Frankrijk), heeft Picart cassatieberoep ingesteld bij de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk).

12 De verwijzende rechter vraagt zich in wezen af of het recht om zich als zelfstandige te vestigen, in de zin van de OVP, dezelfde strekking heeft als de vrijheid van vestiging die door artikel 49 VWEU wordt gewaarborgd voor onderdanen van de lidstaten van de Unie, en, indien dat het geval is, bij de toepassing ervan rekening moet worden gehouden met de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), dat na de datum van ondertekening van deze overeenkomst is gewezen.

13 Daarom heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan het recht om zich als zelfstandige te vestigen, zoals dit is omschreven in de artikelen 1 en 4 [OVP] en artikel 12 van bijlage I daarbij, gelijkwaardig worden geacht aan de door artikel [49 VWEU] gewaarborgde vrijheid van vestiging van personen die werkzaamheden anders dan in loondienst uitoefenen?

2) Moet in dit geval, gelet op artikel 16 [OVP], het arrest [van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)] – dat dateert van na deze overeenkomst – worden toegepast in een situatie waarin een onderdaan van een lidstaat die zijn woonplaats naar Zwitserland heeft verplaatst, louter de deelnemingen aanhoudt die hij bezit in vennootschappen die naar het recht van die lidstaat zijn opgericht, en die hem de mogelijkheid bieden om de beslissingen van die vennootschappen in zekere mate te beïnvloeden en de activiteiten ervan te bepalen, zonder dat hij voornemens is in Zwitserland een andere activiteit als zelfstandige uit te oefenen dan die welke hij

uitoefende in de lidstaat waarvan hij onderdaan was, en die erin bestond deze deelnemingen te beheren?

3) Moet dit recht, ingeval het niet gelijkwaardig is aan de vrijheid van vestiging, worden uitgelegd op dezelfde manier als waarop het Hof van Justitie van de Europese Unie de vrijheid van vestiging heeft uitgelegd in zijn arrest [van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

14 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen of de bepalingen van de OVP in een situatie als die in het hoofdgeding aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een overeenkomstsluitende Staat als die in het hoofdgeding, volgens welke, wanneer een natuurlijke persoon zijn woonplaats van die Staat naar een andere overeenkomstsluitende Staat overbrengt terwijl hij zijn economische activiteit in eerstbedoelde Staat blijft uitoefenen, naar aanleiding van deze woonplaatsoverbrenging onmiddellijk belasting wordt geheven over de latente meerwaarden in aanmerkelijke deelnemingen die deze persoon aanhoudt in het kapitaal van onder het recht van eerstbedoelde Staat vallende vennootschappen, en uitstel van invordering van de verschuldigde belasting slechts mogelijk is mits zekerheden worden gesteld die voldoende zijn ter waarborging van de invordering van die belasting, terwijl een persoon die ook dergelijke deelnemingen aanhoudt maar zijn woonplaats op het grondgebied van eerstbedoelde Staat behoudt, pas op het tijdstip van overdracht van deze deelnemingen wordt belast.

15 Picart voert aan dat de activiteit bestaande in het beheer, vanuit Zwitserland, van zijn deelnemingen in in Frankrijk gevestigde vennootschappen valt onder het recht om zich als zelfstandige te vestigen, in de zin van de OVP, en dat hij dit recht ook ten aanzien van zijn staat van herkomst moet kunnen doen gelden.

16 Dienaangaande heeft het Hof reeds voor recht verklaard dat onderdanen van een overeenkomstsluitende partij, in bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen, aan de OVP ontleende rechten kunnen doen gelden niet alleen jegens het land waar zij een vrijheid van verkeer uitoefenen, maar ook jegens hun eigen land (arrest van 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33).

17 Derhalve moet allereerst worden onderzocht of een situatie als die van Picart binnen de werkingssfeer *ratione personae* van het begrip „zelfstandigen” in de zin van de OVP valt en, in voorkomend geval, of deze overeenkomst bepalingen bevat die Picart jegens zijn staat van herkomst kan doen gelden.

18 Opgemerkt zij dat hoofdstuk III van bijlage I bij de OVP, dat is gewijd aan de zelfstandigen, de artikelen 12 en 13 bevat, die deze werkingssfeer afbakenen.

19 Ingevolge artikel 12, lid 1, van deze bijlage I wordt een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij wenst te vestigen teneinde anders dan in loondienst een activiteit uit te oefenen, beschouwd als een zelfstandige.

20 In artikel 13, lid 1, van deze bijlage gaat het over zelfstandige grensarbeiders, te weten onderdanen van een overeenkomstsluitende partij wier woonplaats gelegen is op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij en die als zelfstandige een activiteit uitoefenen op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij de betrokkenen in beginsel iedere dag of ten minste eenmaal per week naar hun woning terugkeren.

21 In het hoofdgeding zij evenwel vastgesteld, zonder dat in het kader van de onderhavige prejudiciële verwijzing behoeft te worden uitgemaakt of het beheer van deelnemingen als in het hoofdgeding een activiteit anders dan in loondienst vormt in de zin van artikel 12, lid 1, of artikel 13, lid 1, van diezelfde bijlage, dat de situatie van Picart onder geen van beide bepalingen valt.

22 In de eerste plaats is, zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP, het recht van vestiging in de zin van deze bepaling immers voorbehouden aan onderdanen – natuurlijke personen – van een overeenkomstsluitende partij die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij wensen te vestigen teneinde op dat grondgebied anders dan in loondienst een activiteit uit te oefenen.

23 Deze bepaling is dus slechts van toepassing indien de betrokkene zijn activiteit anders dan in loondienst uitoefent op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij dan die waarvan hij een onderdaan is.

24 In het hoofdgeding blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat Picart, een Frans onderdaan, niet voornemens is zijn economische activiteit op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat uit te oefenen, maar op het grondgebied van zijn staat van herkomst een activiteit wenst te blijven uitoefenen. Derhalve valt de situatie van Picart niet binnen de werkingssfeer van artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP.

25 In de tweede plaats vloeit uit de bewoordingen van artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de OVP voort dat de situatie van een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij en die anders dan in loondienst een activiteit uitoefent op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij hij in beginsel iedere dag of ten minste eenmaal per week naar zijn woning terugkeert, binnen de werkingssfeer van deze bepaling valt.

26 Aangaande die bepaling heeft het Hof in zijn arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punten 34 en 35), geoordeeld dat een zelfstandigenechtspaar dat zijn woonplaats van zijn staat van herkomst naar Zwitserland had overgebracht, daarbij zijn activiteit in deze staat van herkomst bleef uitoefenen en dagelijks terugkeerde van de plaats van zijn beroepsactiviteit naar zijn woonplaats, onder deze bepaling viel.

27 In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat Picart, anders dan dit zelfstandigenechtspaar, op het grondgebied van zijn woonstaat blijft, te weten de Zwitserse Bondsstaat, van waaruit hij zijn economische activiteit in zijn staat van herkomst wenst uit te oefenen, en anders dan artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de OVP bepaalt, niet dagelijks of ten minste eenmaal per week het traject van de plaats van zijn economische activiteit naar zijn woonplaats aflegt. Een situatie als die van Picart kan dus niet vergelijkbaar worden geacht met die welke heeft geleid tot het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). Bijgevolg valt een situatie als die van Picart niet binnen de werkingssfeer van deze bepaling.

28 Daaruit volgt dat een situatie als die van Picart niet binnen de werkingssfeer *ratione personae* van het begrip „zelfstandigen” in de zin van de OVP valt en hij zich dus niet op deze overeenkomst kan beroepen.

29 Ten slotte behoeft aangaande de uitlegging van artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU) zoals die volgt uit het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), slechts in herinnering te worden gebracht dat aangezien de Zwitserse Bondsstaat niet is toegetreden tot de interne markt van de Unie, de van de Unierechtelijke bepalingen inzake deze markt gegeven uitlegging niet automatisch kan worden getransponeerd op de uitlegging van de OVP, behoudens

uitdrukkelijke bepalingen in die zin in deze overeenkomst zelf (zie in die zin arresten van 12 november 2009, *Grimme*, C-351/08, EU:C:2009:697, punt 29; 11 februari 2010, *Fokus Invest*, C-541/08, EU:C:2010:74, punt 28, en 15 juli 2010, *Hengartner en Gasser*, C-70/09, EU:C:2010:430, punt 42).

30 De OVP bevat evenwel geen dergelijke uitdrukkelijke bepalingen.

31 Bovendien heeft de uitlegging die het Hof van artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU) heeft gegeven in zijn arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), des te minder invloed op de voorgaande overwegingen daar – zoals blijkt uit de punten 63 en volgende van de conclusie van de advocaat-generaal – de bewoordingen noch de strekking van dit artikel vergelijkbaar zijn met die van de toepasselijke bepalingen van de OVP.

32 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat de bepalingen van de OVP, aangezien een situatie als die in het hoofdgeding niet valt binnen de werkingssfeer *ratione personae* van het begrip „zelfstandigen” in de zin van deze overeenkomst, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een wettelijke regeling van een overeenkomstsluitende Staat als die in het hoofdgeding, volgens welke, wanneer een natuurlijke persoon zijn woonplaats van die Staat naar een andere overeenkomstsluitende Staat overbrengt terwijl hij zijn economische activiteit in eerstbedoelde Staat blijft uitoefenen zonder dagelijks of ten minste eenmaal per week het traject van de plaats van zijn economische activiteit naar zijn woonplaats af te leggen, naar aanleiding van deze woonplaatsoverbrenging onmiddellijk belasting wordt geheven over de latente meerwaarden in aanmerkelijke deelnemingen die deze persoon aanhoudt in het kapitaal van onder het recht van eerstbedoelde Staat vallende vennootschappen, en uitstel van invordering van de verschuldigde belasting slechts mogelijk is mits zekerheden worden gesteld die voldoende zijn ter waarborging van de invordering van die belasting, terwijl een persoon die ook dergelijke deelnemingen aanhoudt maar zijn woonplaats op het grondgebied van eerstbedoelde Staat behoudt, pas op het tijdstip van overdracht van deze deelnemingen wordt belast.

Kosten

33 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Aangezien een situatie als die in het hoofdgeding niet valt binnen de werkingssfeer *ratione personae* van het begrip „zelfstandigen” in de zin 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 de bepalingen van deze overeenkomst aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een wettelijke regeling van een overeenkomstsluitende Staat als die in het hoofdgeding, volgens welke, wanneer een natuurlijke persoon zijn woonplaats van die Staat naar een andere overeenkomstsluitende Staat overbrengt terwijl hij zijn economische activiteit in eerstbedoelde Staat blijft uitoefenen zonder dagelijks of ten minste eenmaal per week het traject van de plaats van zijn economische activiteit naar zijn woonplaats af te leggen, naar aanleiding van deze woonplaatsoverbrenging onmiddellijk belasting wordt geheven over de latente meerwaarden in aanmerkelijke deelnemingen die deze persoon aanhoudt in het kapitaal van onder het recht van eerstbedoelde Staat vallende vennootschappen, en uitstel van invordering van de verschuldigde belasting slechts mogelijk is mits zekerheden worden gesteld die voldoende zijn ter waarborging van de invordering van die belasting, terwijl een persoon die ook dergelijke deelnemingen

aanhoudt maar zijn woonplaats op het grondgebied van eerstbedoelde Staat behoudt, pas op het tijdstip van overdracht van deze deelnemingen wordt belast.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.