



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 26 juli 2017¹

Zaak C-355/16

**Christian Picart
tegen**

Ministre des Finances et des Comptes publics

[verzoek van de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat anderzijds, over het vrije verkeer van personen – Recht van vestiging – Zelfstandige – Artikelen 12 en 15 van bijlage I bij de overeenkomst – Belastingwetgeving – Belasting over de latente meerwaarden van effecten – Verplaatsing van de fiscale woonplaats van de betrokken lidstaat naar het buitenland”

I. Inleiding

1. Het onderhavige verzoek van de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) 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 personen², die op 21 juni 1999 te Luxemburg is ondertekend en op 1 juni 2002 in werking is getreden (hierna: „overeenkomst” of „OVP”).

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Christian Picart – een Frans onderdaan – en de Franse belastingdienst, betreffende het besluit van deze dienst om het bedrag van de latente meerwaarde van de effecten die Picart aanhield en die hij bij de verplaatsing van zijn fiscale woonplaats naar Zwitserland had aangegeven, te herzien, en om Picart aanvullende aanslagen in de inkomstenbelasting en aanvullende sociale bijdragen alsook boetes op te leggen.

3. De onderhavige zaak biedt het Hof de gelegenheid om in wezen te preciseren of de voorschriften van de OVP betreffende het recht van vestiging en het discriminatieverbod – net als (blijkens de rechtspraak van het Hof) het geval is voor de voorschriften van het VWEU betreffende de vrijheid van vestiging – ook gelden voor een fiscale maatregel houdende belasting over latente meerwaarden „bij vertrek” van het nationale grondgebied die door de staat van herkomst van een onderdaan van een lidstaat is getroffen bij de verplaatsing van diens fiscale woonplaats naar Zwitserland.

¹ Oorspronkelijke taal: Frans.

² PB 2002, L 114, blz. 6.

II. Toepasselijke bepalingen

A. OVP

4. Blijkens de preambule van de OVP zijn de overeenkomstsluitende partijen „[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. Volgens artikel 1, onder a), OVP beoogt die overeenkomst met betrekking tot onderdanen van de lidstaten van de Europese Gemeenschap en van Zwitserland 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 en de voortzetting van het verblijf op dit grondgebied toe te kennen.

6. Artikel 2 OVP, met het opschrift „Non-discriminatie”, bepaalt dat onderdanen van een der overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III geen discriminatie op grond van hun nationaliteit ondervinden bij de toepassing van die overeenkomst.

7. In artikel 4 OVP, „Recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit”, is bepaald dat het recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit wordt gewaarborgd overeenkomstig het bepaalde in bijlage I.

8. Artikel 16 van die overeenkomst, met het opschrift „Verwijzing naar het gemeenschapsrecht”, bepaalt in lid 2 dat voor zover de toepassing van de OVP begrippen van het gemeenschapsrecht beroert, de desbetreffende jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie die vóór de datum van ondertekening van de OVP tot stand is gekomen in aanmerking wordt genomen. Jurisprudentie die na de ondertekening van de OVP 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.

9. Bijlage I bij de OVP betreft het vrije verkeer van personen. Artikel 9 van deze bijlage, dat ziet op de „[g]elijke behandeling”, bepaalt:

„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 in artikel 3 van deze bijlage bedoelde gezinsleden genieten op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden.

[...]”

10. Hoofdstuk III van bijlage I bij de OVP bevat de bepalingen over zelfstandigen. Artikel 12, leden 1 en 2, ervan luidt als volgt:

„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.”

11. Artikel 15, leden 1 en 2, van bijlage I bij de OVP, „Gelijke behandeling”, luidt:

„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.”

12. Artikel 21 van de OVP, met het opschrift „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing”, bepaalt in lid 3 dat „geen van de bepalingen van de overeenkomst een beletsel vormt 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 voorkoming van belastingontwijking overeenkomstig de nationale fiscale wetgeving van een overeenkomstsluitende partij, overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing waarbij enerzijds Zwitserland en anderzijds een of meer lidstaten van de Europese Gemeenschap zijn gebonden, of andere fiscale regelingen”.

13. Hoofdstuk V van bijlage I bij de OVP is gewijd aan „[p]ersonen die geen economische activiteit uitoefenen”. Artikel 24, met het opschrift „Territoriaal toepassingsgebied”, bepaalt in lid 1 van bijlage I met name dat aan onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die in het land waar zij hun woonplaats hebben geen economische activiteit uitoefenen en die niet beschikken over een verblijfsvergunning krachtens andere bepalingen van de onderhavige overeenkomst, een verblijfsvergunning wordt verleend met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar, mits zij bij de bevoegde nationale autoriteiten kunnen aantonen dat zij voor zichzelf en hun gezinsleden beschikken over voldoende financiële middelen om voor de duur van hun verblijf geen beroep te hoeven doen op sociale bijstand en over een ziektekostenverzekering die alle risico’s dekt.

B. Frans belastingrecht

14. Artikel 167 bis van de Franse code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”) luidde, in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding:

„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 [die een deelneming van meer dan 25 % in het kapitaal van een vennootschap vertegenwoordigen].

[...]

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 het bedrag van de overeenkomstig [punt] I vastgestelde meerwaarde aangeeft, om uitstel verzoekt, een in Frankrijk gevestigde vertegenwoordiger aanwijst die gemachtigd is de mededelingen inzake de heffingsgrondslag, de inning en de geschillen ter zake van de belasting in ontvangst te nemen, en vóór zijn vertrek aan de rekenplichtige die belast is met de inning een waarborg verschaft om de inning van de belastingschuld te garanderen.

[...]

2. De belastingplichtigen die overeenkomstig dit artikel uitstel van betaling genieten, zijn gehouden de [in artikel 170, lid 1, CGI] bedoelde aangifte te doen. Op deze aangifte wordt het totale bedrag vermeld van de belastingen waarvan de betaling is uitgesteld. Bij de aangifte wordt een overzicht gevoegd, gesteld op een door de belastingdienst verstrekt formulier, dat het bedrag van de belasting vermeldt voor de betrokken 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 meerwaarde 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 [lid] 2 niet worden overgelegd of bepaalde gegevens die daarin moeten voorkomen, ontbreken.”

III. Feiten van het hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure voor het Hof

15. Picart heeft op 7 juni 2002 zijn fiscale woonplaats van Frankrijk naar Zwitserland verplaatst. Hij bezat op dat moment aanzienlijke deelnemingen in het maatschappelijk kapitaal van verschillende Franse vennootschappen.

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

17. In 2005 heeft Picart zijn effecten overgedragen, waardoor een einde kwam aan het uitstel van belastingheffing. Na het onderzoek van Picarts persoonlijke fiscale situatie in de periode van 1 januari 2002 tot en met 31 december 2004 heeft de Franse belastingdienst het bedrag van de betrokken meerwaarde herzien en Picart aanvullende aanslagen in de inkomstenbelasting opgelegd.

18. Picart heeft bezwaar gemaakt en verzocht om van deze aanvullende belasting te worden ontheven. De belastingdienst heeft dit bezwaar afgewezen. Daarop heeft Picart beroep ingesteld bij de tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk). Ter ondersteuning van zijn vordering heeft hij betoogd dat artikel 167 bis CGI onverenigbaar is met de OVP. In dit verband heeft hij aangevoerd dat de vrijheid van vestiging door die overeenkomst werd gewaarborgd en dat hij zich daarop als zelfstandige kon beroepen, aangezien hij zich in Zwitserland had gevestigd om daar een economische activiteit te verrichten, bestaande in het beheer van de diverse – directe of indirecte – deelnemingen in verschillende vennootschappen waarover hij zeggenschap had. Deze vordering is bij vonnis van 10 maart 2011 afgewezen. Nadat de cour administrative d'appel de Versailles (bestuursrechter in tweede aanleg Versailles, Frankrijk) zijn hoger beroep tegen dat vonnis had verworpen, heeft Picart cassatieberoep ingesteld bij de Conseil d'État.

19. De verwijzende rechter vraagt zich in wezen ten eerste af of het recht om zich als zelfstandige te vestigen, zoals dit in de bepalingen van de OVP is gedefinieerd, gelijkwaardig kan worden geacht aan de vrijheid van vestiging die door artikel 49 VWEU aan de onderdanen van de lidstaten wordt toegekend, en ten tweede of het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), dat na de ondertekening van die overeenkomst is gewezen, van toepassing kan zijn op die overeenkomst.

20. In die omstandigheden 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 door 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 OVP – 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)]?”

21. Picart, de Franse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen over deze vragen ingediend. Diezelfde betrokken partijen, alsook de Duitse regering, hebben pleidooi gehouden ter terechtzitting van 16 februari 2017.

IV. Analyse

A. Overwegingen vooraf

22. In artikel 167 bis CGI was tot en met 31 december 2004 het beginsel neergelegd dat de meerwaarden van bepaalde effecten en vennootschapsrechten bij verplaatsing van de woonplaats van een belastingplichtige van Frankrijk naar het buitenland, onmiddellijk werden belast, wanneer de belastingplichtige gedurende de laatste tien jaar vóór die verplaatsing minstens zes jaar zijn fiscale woonplaats had gehad in Frankrijk. Die belastingheffing gold enkel voor belastingplichtigen die

gedurende de vijf jaar onmiddellijk voorafgaand aan de datum van verplaatsing van de fiscale woonplaats, een deelneming van meer dan 25 % aanhielden in het maatschappelijk kapitaal van een vennootschap. Indien de belastingplichtige aan bepaalde voorwaarden, waaronder het stellen van een bankgarantie, voldeed, kon hij – zoals Picart in het hoofdgeding heeft gedaan – verzoeken om uitstel van betaling, tot op het tijdstip waarop de betrokken effecten of vennootschapsrechten werden overdragen.

23. In zijn arrest van 11 maart 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), heeft het Hof geoordeeld dat deze onmiddellijke heffing van belasting over latente meerwaarden die worden vastgesteld bij de overdracht van de fiscale woonplaats van de belastingplichtige, in combinatie met een betalingsuitstel onder strikte voorwaarden, de vrijheid van vestiging beperkt die is neergelegd in artikel 52 van het EG-Verdrag (vervolgens, na wijziging, artikel 43 EG, en thans artikel 49 VWEU).

24. Meer in het bijzonder in de punten 46 en 47 van dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat de toepassing van artikel 167 bis CGI belastingplichtigen die hun woonplaats van het Franse grondgebied naar het buitenland wensten te verplaatsen aan een minder gunstige behandeling onderwierp ten opzichte van een persoon die zijn woonplaats in Frankrijk behield, hetgeen werd bevestigd door het onderzoek van de voorwaarden om van uitstel van betaling te kunnen genieten, waartoe ook de verplichting behoorde om een bankgarantie te stellen. Na de door de regeringen die in die zaak opmerkingen hadden ingediend aangevoerde legitieme doelstellingen van algemeen belang die de inbreuk op de vrijheid van vestiging konden rechtvaardigen, te weten het voorkomen van belastingontwijking, het waarborgen van de samenhang van het belastingstelsel en de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten³, een voor een te hebben onderzocht en verworpen, verklaarde het Hof voor recht dat de in artikel 52 EG-Verdrag (na wijziging artikel 43 EG, thans artikel 49 VWEU) neergelegde vrijheid van vestiging zich ertegen verzet dat een lidstaat ter voorkoming van belastingontwijking, een stelsel zoals dat van artikel 167 bis CGI invoert, waarbij nog niet gerealiseerde meerwaarden worden belast wanneer een belastingplichtige zijn fiscale woonplaats van die lidstaat naar het buitenland verplaatst.⁴

25. De door het Hof ontwikkelde oplossing met betrekking tot de belasting over latente meerwaarden „bij vertrek” (de zogenoemde „exit tax”), als bedoeld in de tot en met 31 december 2004 toepasselijke versie van artikel 167 bis CGI, is eveneens gevolgd in het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), dat door de verwijzende rechter werd genoemd met betrekking tot het Nederlandse „exit tax-stelsel”, waarin de verlening van uitstel van onmiddellijke betaling van de belasting over latente meerwaarden eveneens afhankelijk was gesteld van het stellen van een bankgarantie door de belastingplichtige die zijn fiscale woonplaats verplaatst van de ene lidstaat naar een andere.

26. Kunnen de in die arresten weergegeven overwegingen die betrekking hebben op de strekking en uitlegging van de vrijheid van vestiging ten gunste van onderdanen die hun fiscale woonplaats van een lidstaat naar een andere lidstaat verplaatsen, worden toegepast op de uitlegging van de bepalingen van de OVP die de Unie bindt aan de Zwitserse Bondsstaat?⁵

27. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat door Picart voor de Franse bestuursrechters reeds een positief antwoord op deze vraag is geformuleerd in het kader van zijn beroepen tegen de aanvankelijke (door de verwijzende rechter aangeduid als „oorspronkelijke”) belastingheffing, waaraan hij onderworpen was uit hoofde van de op de desbetreffende periode

3 Zie arrest van 11 maart 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, punten 50-68). Opgemerkt zij dat het door de Deense regering naar voren gebrachte doel van voorkoming van fiscale uitholling van de belastinggrondslag van de betrokken lidstaat niet werd genoemd als dwingende reden van algemeen belang.

4 Zie arrest van 11 maart 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, punt 69 en dictum).

5 Het is duidelijk dat, zoals de verwijzende rechter impliciet overweegt, artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU) niet rechtstreeks en als zodanig kan worden toegepast op de verhoudingen tussen een lidstaat van de Unie en een derde staat, waaronder, met name, de Zwitserse Bondsstaat: zie in die zin arrest van 15 juli 2010, *Hengartner en Gasser* (C-70/09, EU:C:2010:430, punten 25 en 26).

betrekking hebbende latente meerwaarden. Deze argumentatie werd echter door de Conseil d'État in een arrest van 29 april 2013 verworpen, voornamelijk omdat de betrokkene niet had gesteld, laat staan aangetoond, dat hij zijn fiscale woonplaats had verplaatst naar Zwitserland om daar beroepswerkzaamheden te gaan uitvoeren.⁶

28. Het is dus in het licht van dat arrest van de Conseil d'État, en na de herevaluatie van de hoogte van de meerwaarden die hem in 2005 door de Franse belastingdienst waren aangerekend bij de verkoop van de effecten, dat Picart de stelling heeft verdedigd dat het beheer vanuit Zwitserland van zijn aanzienlijke deelnemingen in in Frankrijk gevestigde vennootschappen werkzaamheden vormen van een „zelfstandige” in de zin van de bepalingen van de OVP, die een recht van vestiging invoeren dat vergelijkbaar is met de in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging en zich verzetten tegen toepassing van een maatregel zoals die waarin artikel 167 bis CGI (in de tot en met 31 december 2004 toepasselijke versie daarvan) voorziet.

29. In haar opmerkingen deelt de Commissie in essentie de argumentatie van Picart. De Commissie is van mening dat het recht van vestiging dat voor natuurlijke personen is gewaarborgd door de OVP, kan worden beschouwd als gelijkwaardig aan de in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging die wordt genoten door personen die werkzaamheden anders dan in loondienst verrichten. Dat recht verzet zich volgens de Commissie tegen een mechanisme zoals ingevoerd door artikel 167 bis CGI, met name in het licht van de rechtspraak van het Hof inzake de uitlegging van de vrijheid van vestiging.

30. De Franse en Duitse regeringen bestrijden deze zienswijze. Zij betogen in essentie dat de OVP niet de fiscale beperkingen regelt die zijn vastgesteld door de lidstaat van herkomst van een onderdaan die zich wenst te beroepen op de bepalingen van die overeenkomst. De Duitse regering preciseert dat volgens artikel 21, lid 3, OVP fiscale maatregelen buiten de werkingssfeer daarvan vallen. Ten slotte verricht Picart volgens deze twee regeringen geen werkzaamheden die onder het begrip „zelfstandig” vallen. Hij kan zich dus niet op het recht van vestiging beroepen.

31. Hoewel de verwijzende rechter het Hof geen vraag stelt over de uitlegging van artikel 21, lid 3, OVP, is het mogelijk, zo niet waarschijnlijk, dat, indien deze bepaling moet worden gelezen zoals voorgesteld door de Duitse regering, het niet eens nodig zou zijn om de door die rechter gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden. Als maatregel die tot doel heeft om de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen te waarborgen, dan wel om belastingontwijking te voorkomen, zou artikel 167 bis CGI dan buiten de werkingssfeer van de basisbepalingen van de OVP met betrekking tot het vrije verkeer van personen vallen. Derhalve dient allereerst de strekking van artikel 21, lid 3, OVP te worden geanalyseerd. Vervolgens zal ik ingaan op de strekking van het door de OVP gewaarborgde recht van vestiging.

B. Strekking van artikel 21, lid 3, OVP

32. Artikel 21, lid 3, OVP, dat deel uitmaakt van de „Algemene en slotbepalingen” van die overeenkomst, heeft een ruimere strekking dan de titel ervan, die enkel het „verband [van de OVP] met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing” noemt, doet vermoeden. Dat artikel valt namelijk uiteen in drie onderdelen, die betrekking hebben op situaties en maatregelen van uiteenlopende aard, die niet zijn beperkt tot de verhouding tussen de OVP en de bilaterale verdragen op het gebied van dubbele belastingheffing.

⁶ Zie Conseil d'État, arrest van 29 april 2013, M. Picart, nr. 357576. Voor een commentaar op, onder meer, dat arrest, zie: Le Mentec, F., „Exit tax (rég.anc.) et transfert du domicile fiscal en Suisse”, *Revue de droit fiscal*, nr. 27, 4 juli 2013, comm. 361.

33. Artikel 21, lid 1, OVP bepaalt inderdaad dat de bepalingen van dergelijke bilaterale verdragen tussen de Zwitserse Bondsstaat en de lidstaten inzake dubbele belastingheffing niet worden beïnvloed door de bepalingen van die overeenkomst.

34. Het tweede lid van dat artikel voorziet evenwel in een algemene uitleggingsregel, volgens welke geen van de bepalingen van deze OVP 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. Dit lid beperkt zich dus niet tot de verhouding tussen de OVP en de bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing.

35. Op nog ruimere wijze preciseert artikel 21, lid 3, OVP dat „geen van de bepalingen van die overeenkomst [...] een beletsel [vormt] 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 [voorkoming] van belastingont[wijking]*, overeenkomstig *de nationale fiscale wetgeving* van een overeenkomstsluitende partij [...]”.⁷

36. De vraag is dus of artikel 21, lid 3, OVP, gelet op de bewoordingen ervan, impliceert dat alle fiscale maatregelen die worden vastgesteld en toegepast door de overeenkomstsluitende partijen, buiten de werkingssfeer van die overeenkomst vallen, zoals de Duitse regering ter terechtzitting voor het Hof heeft gesuggereerd.

37. Ik meen van niet.

38. Artikel 21, lid 3, OVP moet, net als de bepalingen van elk internationaal verdrag dat de Unie bindt, ingevolge artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969⁸ 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.⁹

39. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat uit de preambule, artikel 1, onder d), en artikel 16, lid 2, OVP blijkt dat die overeenkomst beoogt ten behoeve van de onderdanen van de Unie en die van de Zwitserse Bondsstaat het vrije verkeer van personen op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen tot stand te brengen, uitgaande van de in de Unie toepasselijke bepalingen, waarvan de begrippen moeten worden uitgelegd overeenkomstig de rechtspraak van het Hof.¹⁰

40. Ook volgt zowel uit het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punten 44 en 45), als uit het arrest van 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punt 41), dat geen van *de eerste twee leden* van artikel 21 OVP in die zin is uitgelegd dat door de overeenkomstsluitende partijen vastgestelde fiscale maatregelen in beginsel buiten de werkingssfeer vallen van de basisbepalingen van die overeenkomst, die overeenkomstig de doelstelling daarvan, betrekking hebben op het vrije verkeer van personen.¹¹

⁷ Cursivering van mij.

⁸ *Recueil des traités des Nations unies*, deel 1155, blz. 331.

⁹ Zie in die zin met name arresten van 15 juli 2010, Hengartner en Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punt 36), en 24 november 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, punt 94).

¹⁰ Zie arresten van 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punt 40), en 21 september 2016, Radgen (C 478/15, EU:C:2016:705, punt 36).

¹¹ Zie ook, met betrekking tot artikel 21, lid 2, OVP, arrest van 21 september 2016 (Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punten 45 en 48).

41. In het bijzonder in het arrest van 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punt 41), dat met name betrekking had op de samenhang tussen artikel 21, *lid 1*, OVP en artikel 9, lid 2, van bijlage I bij die overeenkomst, waarin het beginsel is geformuleerd van gelijke behandeling van alle werknemers wat betreft de toegang tot fiscale en sociale voordelen, heeft het Hof geoordeeld dat artikel 21 OVP geen strekking mag hebben die in strijd is met de beginselen die ten grondslag liggen aan de overeenkomst waartoe het behoort. Het Hof heeft hieruit afgeleid dat dat artikel „dan ook niet aldus [kan] worden opgevat dat het de lidstaten van de Unie en de Zwitserse Bondsstaat toestaat om afbreuk te doen aan de verwezenlijking van het vrije verkeer van personen door bij de uitoefening van de fiscale bevoegdheden zoals die bij de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing zijn verdeeld, artikel 9, lid 2, van bijlage I bij deze overeenkomst zijn nuttig effect te ontnemen”.

42. Artikel 21, *leden 1 en 2*, OVP heeft dus een relatieve strekking.

43. Ik zie niet in om welke redenen – die door de Duitse regering overigens ook niet expliciet uiteen zijn gezet – dit anders zou moeten zijn met artikel 21, *lid 3*, OVP.

44. Indien artikel 21, lid 3, OVP aldus zou moeten worden uitgelegd dat elke fiscale maatregel buiten de werkingssfeer van die overeenkomst zou vallen, dan zou de opnemng van de twee eerdergenoemde leden van dat artikel overbodig zijn geweest. Belangrijker is dat bij een dergelijke uitlegging van die bepaling ook artikel 9, lid 2, en artikel 15, lid 2, van bijlage I bij de OVP – die met name en respectievelijk bepalen dat werknemers en zelfstandigen die hun recht op vrij verkeer krachtens de OVP hebben uitgeoefend, in het land van ontvangst dezelfde fiscale voordelen genieten als die welke nationale werknemers en zelfstandigen genieten – hun nuttige werking zou worden ontnomen. De toekenning van een fiscaal voordeel veronderstelt immers dat over de inkomsten van de betrokken werknemer of zelfstandige – zelfs maar beperkt – belasting wordt geheven op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partij in het kader van de uitoefening van haar heffingsbevoegdheid.¹²

45. Bijgevolg kan artikel 21 lid 3, OVP, anders dan de Duitse regering heeft gesteld, niet aldus worden uitgelegd dat het de overeenkomstsluitende partijen, zelfs op fiscaal gebied, ontslaat van de verplichting tot eerbiediging van de basisbepalingen van die overeenkomst, die, overeenkomstig de doelstelling daarvan, het vrije verkeer van personen tussen die partijen waarborgen.

46. Artikel 21, *lid 3*, OVP moet dan ook aldus worden uitgelegd dat het de overeenkomstsluitende partijen toestaat elke maatregel vast te stellen en toe te passen die bestemd is om de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen te waarborgen of belastingontwijking te voorkomen, *op voorwaarde* dat de aldus behouden heffingsbevoegdheid wordt uitgeoefend met inachtneming van de doelstelling van de OVP en de bepalingen van die overeenkomst, die, conform de doelstelling daarvan, betrekking hebben op het vrije verkeer van personen. Deze uitlegging van de strekking van artikel 21, lid 3, OVP sluit aan bij de vóór de datum van ondertekening van de OVP – 21 juni 1999 – ontwikkelde rechtspraak van het Hof volgens welke, ofschoon het gebied van de directe belastingen als zodanig en bij de huidige stand van het Unierecht niet valt binnen het bevoegdheidsgebied van de Unie, de lidstaten hun behouden bevoegdheden niettemin moeten uitoefenen met inachtneming van dat recht.¹³

¹² Zie in die zin arresten van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33); 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punt 36), en 21 september 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punt 40).

¹³ Zie met name in die zin arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 21); 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punt 16), en 16 juli 1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punt 19).

47. Ik merk bovendien op dat de Franse regering ter terechtzitting voor het Hof zelf heeft toegegeven dat artikel 21, lid 3, OVP de overeenkomstsluitende partijen uitsluitend machtigt fiscale maatregelen vast te stellen die het evenredigheidsbeginsel en het door de OVP nagestreefde doel eerbiedigen.¹⁴

48. Hieruit volgt dat een maatregel zoals artikel 167 bis CGI niet enkel vanwege de omstandigheid dat het hier gaat om een fiscale maatregel die strekt tot betaling en doeltreffende inning van belastingen of tot voorkoming van belastingontwijking, buiten de werkingssfeer van de basisbepalingen van de OVP valt.

C. Strekking van het door de OVP gewaarborgde recht van vestiging

49. Volgens de rechtspraak kan, aangezien de Zwitserse Bondsstaat niet is toegetreden tot de interne markt van de Unie, de aan de unierechtelijke bepalingen over deze markt gegeven uitlegging niet automatisch worden toegepast op de uitlegging van de OVP, *behoudens uitdrukkelijke bepalingen in die zin in de overeenkomst zelf*.¹⁵

50. Overeenkomstig artikel 1 OVP bestaat het doel van die overeenkomst er met name in de onderdanen van de lidstaten en van de Zwitserse Bondsstaat „een recht op [...] vestiging als zelfstandige” op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen toe te kennen.

51. Artikel 4 OVP waarborgt het recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit overeenkomstig bijlage I bij die overeenkomst.

52. Volgens artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP heeft het begrip „zelfstandige” betrekking op de uitoefening van een activiteit anders dan in loondienst door een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij wenst te vestigen. Te dien einde wordt, overeenkomstig dat artikel, aan deze onderdaan een verblijfsvergunning verleend voor een periode van ten minste vijf jaar.

53. Het door deze bepalingen gewaarborgde recht van vestiging is dus voorbehouden aan onderdanen – natuurlijke personen – van een overeenkomstsluitende partij, met het oog op de uitoefening van een activiteit anders dan in loondienst op het grondgebied *van een andere* overeenkomstsluitende partij.¹⁶

54. Vaststaat in het hoofdgeding dat de Franse onderdaan Picart niet de bedoeling had om op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat een activiteit anders dan in loondienst uit te oefenen, maar om een activiteit voort te zetten waarvan de economische aard, op zijn minst impliciet, het voorwerp vormt van de tweede door de verwijzende rechter gestelde vraag en die bestaat in het beheer van zijn aanzienlijke deelnemingen in het maatschappelijk kapitaal van in Frankrijk gevestigde vennootschappen.

55. De situatie van Picart lijkt dus niet te vallen binnen de werkingssfeer van artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP.

14 Een groot deel van de rechtsleer lijkt dezelfde mening te zijn toegedaan: zie met name Hinny, P., *Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht*, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, blz. 185, Cadosch, R.M., „Switzerland: Taxation of Employment Income – Compliance of Swiss Tax Law with EC-Swiss Sectoral Agreement on Free Movement of Persons”, *Intertax*, 2004, blz. 599, Borghi, A., *La Libre Circulation des personnes entre la Suisse et l'UE, commentaire article par article de l'accord du 21 juin 1999*, Edis, Genève, 2010, blz. 373 en Moshek V., „L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010”, *Archiv für schweizerisches Abgaberecht*, 79, 2010-2011, blz. 324.

15 Zie in die zin arresten van 12 november 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punten 27 en 29), en 11 februari 2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, punt 28).

16 Zie arresten van 12 november 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punt 36), en 11 februari 2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, punt 31). De uitsluiting van rechtspersonen van de werkingssfeer van het door de OVP gewaarborgde recht van vestiging werd door het Hof bevestigd in de punten 37 en 39 van het arrest van 12 november 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697).

56. Het is juist dat het Hof zowel in het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), als in het arrest van 21 september 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), heeft erkend dat de onderdanen van een overeenkomstsluitende partij de aan de overeenkomst ontleende rechten ook kunnen doen gelden jegens hun eigen land.

57. Die uitspraak werd evenwel gedaan in omstandigheden die anders waren dan die in de onderhavige zaak.

58. Zo was in het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), de situatie aan de orde van „zelfstandige grensarbeiders”, ten aanzien waarvan het Hof heeft gepreciseerd dat voor deze categorie van personen bepalingen gelden die verschillen van de definitie van „zelfstandige” in artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP.¹⁷ Zoals het Hof in herinnering heeft gebracht in punt 34 van het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), volgt met name uit artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de OVP, dat „[e]en grensarbeider [...] een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij [is] 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”.

59. Juist op grond van de „bewoordingen” van artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de OVP heeft het Hof, in het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punten 34 en 35), erkend dat Duitse onderdanen die hun woonplaats hadden op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat en een activiteit anders dan in loondienst uitoefenden op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland, zich op basis van het in dat artikel gemaakte onderscheid tussen de woonplaats van de betrokkenen en de plaats van hun beroepsactiviteit, konden beroepen op deze bepaling om een fiscaal voordeel op te eisen van hun lidstaat van herkomst. In artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de OVP wordt immers „onderscheid gemaakt tussen de woonplaats, die is gelegen op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, en de plaats van uitoefening van de activiteit anders dan in loondienst, die op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij moet zijn gelegen, *ongeacht de nationaliteit van de betrokkenen*”.¹⁸

60. De bewoordingen van artikel 12, lid 1, van bijlage I wijken evenwel af van die van artikel 13, lid 1, van diezelfde bijlage, doordat zij vereisen dat de anders dan in loondienst uitgeoefende activiteit plaatsvindt op het grondgebied van *een andere* overeenkomstsluitende partij dan die waarvan de persoon *onderdaan is* (en waarvoor deze persoon beschikt over een verblijfsvergunning met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar). In het geval van Picart, die zijn activiteit op het grondgebied van de lidstaat waarvan hij de nationaliteit bezit, voortzet, is aan deze voorwaarde niet voldaan.

61. Ook de omstandigheden van het arrest van 21 september 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705) verschillen van die in de onderhavige zaak, daar Radgen, van Duitse nationaliteit, gebruik had gemaakt van zijn recht van vrij verkeer om een activiteit in loondienst uit te oefenen op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat.

62. Het is juist dat, zoals de verwijzende rechter en Picart naar voren hebben gebracht, wat de uitlegging van de in artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU) neergelegde vrijheid van vestiging betreft, het Hof in de punten 27 en 28 van het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), heeft erkend dat een Nederlands onderdaan die in het kapitaal van een vennootschap naar Nederlands recht een deelneming hield die hem een bepaalde invloed op de besluiten van die vennootschap gaf, binnen de werkingssfeer van die vrijheid viel, aangezien die onderdaan zijn woonplaats had verplaatst naar een andere lidstaat, in casu het Verenigd Koninkrijk. Ook is het juist dat uit het arrest niet blijkt

¹⁷ In de onderhavige zaak wijst niets in het dossier erop dat Picart zou kunnen worden aangemerkt als „zelfstandige grensarbeider” in de zin van artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de OVP.

¹⁸ Arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 35). Cursivering van mij.

dat N na de verplaatsing van zijn woonplaats naar het Verenigd Koninkrijk een andere activiteit uitoefende dan het beheren van zijn aanzienlijke deelnemingen in het maatschappelijk kapitaal van de betrokken vennootschappen naar Nederlands recht, hetgeen die situatie ontegenzeggelijk dicht bij die van Picart brengt.

63. Het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), toont aan dat de vrijheid van vestiging binnen het kader van de toepassing van het VWEU kan worden toegepast op een situatie waarin de natuurlijke persoon die zich hierop beroept een meerderheidsbelang beheert in het maatschappelijk kapitaal van een vennootschap op het grondgebied van zijn lidstaat van herkomst, en niet op dat van de lidstaat waarnaar hij zich heeft verplaatst.

64. Die rechtspraak is evenwel gebaseerd op twee elementen die kenmerkend zijn voor de binnen de Unie gewaarborgde vrijheid van vestiging en die in de bewoordingen van de bepalingen van de OVP inzake de vrijheid van vestiging ontbreken.

65. *In de eerste plaats* behouden artikel 1, onder a), OVP en artikel 12, lid 1, van bijlage I bij die overeenkomst, in tegenstelling tot artikel 43, tweede alinea, EG en artikel 49, tweede alinea, VWEU, het recht van vestiging slechts voor aan „zelfstandigen”, zonder enige verwijzing naar de oprichting en het beheer van vennootschappen, en dit zelfs uitsluitend ten behoeve van natuurlijke personen.

66. Dienaangaande zij opgemerkt dat punt 27 van het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), uitdrukkelijk is gebaseerd op punt 22 van het arrest van 13 april 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205). In punt 22 van dat arrest heeft het Hof in herinnering gebracht dat de tussen de lidstaten gewaarborgde vrijheid van vestiging „*de oprichting en het beheer van ondernemingen*” omvat, en met name van vennootschappen, in de ene lidstaat door een onderdaan van een andere lidstaat. Er is *dus* sprake van uitoefening van het recht van vestiging, wanneer Een onderdaan van een lidstaat die een deelneming in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap houdt, die hem een zodanige invloed op de besluiten van de vennootschap verleent dat hij de activiteiten ervan kan bepalen”.¹⁹

67. Het is de uitdrukkelijke opneming van „de oprichting en het beheer van ondernemingen” in de werkingssfeer van artikel 43, tweede alinea, EG (thans in die van artikel 49, tweede alinea, VWEU), *parallel met de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst*, die de rechtspraak uit de arresten van 13 april 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205) en 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), rechtvaardigt.

68. Bijgevolg valt het beheer door een onderdaan van een lidstaat van meerderheidsbelangen in het maatschappelijk kapitaal van een binnen de Unie gevestigde vennootschap onder het door artikel 43, tweede alinea, EG gewaarborgde recht van vestiging, en wel op grond van het feit dat laatstgenoemde bepaling uitdrukkelijk en in het bijzonder ziet op het „beheer van ondernemingen”.

69. Zoals ik hiervoor al ter sprake heb gebracht, volgt uit artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP, dat het begrip „zelfstandige” samenvalt met de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst. Uit de context en het doel van de OVP volgt evenwel geenszins dat de overeenkomstsluitende partijen aan dit begrip een andere betekenis hebben willen toekennen dan de gewone betekenis ervan, te weten een economische activiteit anders dan in loondienst²⁰, dat wil zeggen een activiteit die wordt uitgeoefend door een persoon zonder gezagsverhouding met betrekking tot de arbeidsvoorwaarden en de vergoeding en onder zijn eigen verantwoordelijkheid.²¹

¹⁹ Cursivering van mij.

²⁰ Zie met name arresten van 22 december 2008, Stamm en Hauser (C-13/08, EU:C:2008:774, punt 33), en 28 februari 2013, Ettwein (C 425/11, EU:C:2013:121, punt 36).

²¹ Zie naar analogie arrest van 20 november 2001, Jany e.a. (C-268/99, EU:C:2001:616, punten 34, 37 en 38). Dat arrest verwijst met name naar het arrest van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, punten 25 en 26).

70. Terwijl binnen de Unie de vrijheid van vestiging zowel de toegang tot activiteiten in loondienst als de oprichting en het beheer van ondernemingen omvat, hetgeen rechtvaardigt dat deze vrijheid als „zeer ruim” wordt aangemerkt²², omvat het in artikel 1, onder a), van de OVP en artikel 12, lid 1, van bijlage I bij die overeenkomst voorziene recht van vestiging uitsluitend de toegang tot economische activiteiten en de uitoefening daarvan door zelfstandigen, dat wil zeggen, activiteiten anders dan in loondienst.

71. Bijgevolg ben ik van mening dat voor zover de Franse onderdaan Picart zich beperkt tot het beheren, vanaf het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat, van de door hem gehouden aanzienlijke deelnemingen in het maatschappelijk kapitaal van in Frankrijk gevestigde vennootschappen, deze activiteit niet valt onder het begrip „zelfstandige” in de zin van artikel 1, onder a), van de OVP en artikel 12, lid 1, van bijlage I bij die overeenkomst.

72. *In de tweede plaats* verbiedt artikel 15, lid 1, van bijlage I bij de OVP met betrekking tot zelfstandigen enkel discriminatie op grond van nationaliteit, in tegenstelling tot artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU), dat „beperkingen” verbiedt van de vrijheid van vestiging van de onderdanen van de lidstaten.²³

73. Binnen de Unie heeft het verbod van dergelijke „beperkingen” van de vrijheid van vestiging het Hof in staat gesteld, met name in het arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), te concluderen dat ondanks het feit dat de bewoordingen van de bepalingen betreffende die vrijheid beogen de nationale behandeling te garanderen, deze bepalingen zich er eveneens tegen verzetten dat de lidstaat van herkomst de vestiging van een van zijn onderdanen in een andere lidstaat *bemoeilijkt*.²⁴

74. Een overeenkomstige redenering vindt evenwel geen steun in de bewoordingen van artikel 15, lid 1, van bijlage I bij de OVP. Deze bepaling beperkt zich ertoe de toepassing van het beginsel van non-discriminatie van artikel 2 van die overeenkomst op het gebied van het vrije verkeer van zelfstandigen te waarborgen.²⁵ Dit beginsel betekent enkel dat in de staat van ontvangst aan zelfstandigen de nationale behandeling wordt gewaarborgd, die mede het verbod omvat van openlijke en verkapte vormen van discriminatie op grond van nationaliteit.²⁶

75. Het in de OVP voorziene recht van vestiging van zelfstandigen heeft dus een beperktere strekking dan het verbod van artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU). Hieruit volgt dat de rechtspraak van het Hof met betrekking tot belemmeringen voor de vrijheid van vestiging van een onderdaan van een lidstaat die door diens lidstaat van herkomst zijn opgeworpen, ook al bestond deze reeds ten tijde van de ondertekening van de OVP, dat wil zeggen op 21 juni 1999, mijns inziens niet kan worden toegepast op het verbod van artikel 15, lid 1, van bijlage I bij de OVP.

76. Derhalve omvat, gelet op de verschillen tussen artikel 49 VWEU en het verbod van artikel 15, lid 1, van bijlage I bij de OVP juncto artikel 12, lid 1, van die bijlage, dat verbod niet de beperkingen of belemmeringen die door een overeenkomstsluitende partij zijn opgeworpen tegen het recht van vestiging van een van haar onderdanen.

22 Zie met name arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Ik herinner eraan dat als beperkingen van de vrijheid van vestiging moeten worden beschouwd alle maatregelen die het gebruik van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken [zie met name arresten van 30 november 1995, Gebhart (C-55/94, EU:C:1995:411, punt 37), en 6 september 2012, Commissie/Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak)].

24 Zie voor eerdere rechtspraak met name arresten van 27 september 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punt 16), en 16 juli 1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punt 21).

25 Zie arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punten 41-43).

26 Zie in die zin arrest van 6 oktober 2011, Graf en Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, punt 26).

77. Ik ben me er natuurlijk van bewust dat, zoals ik overigens al heb vermeld, het Hof in de arresten van 15 december 2011, Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), en 21 september 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), reeds heeft erkend dat onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die hun recht van vrij verkeer hebben uitgeoefend, hun aan de OVP ontleende rechten ook kunnen doen gelden jegens hun eigen land.

78. In de arresten van 15 december 2011, Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punten 27-34), en 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33), heeft het Hof geoordeeld dat die mogelijkheid in „bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen” van de OVP, bestaat.

79. Hoewel het Hof naar die rechtspraak verwijst, heeft het deze precisering in zijn arresten van 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punt 36), en 21 september 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punt 40), niet expliciet herhaald. Dit betekent evenwel niet dat het Hof er afstand van heeft gedaan.

80. Ik merk evenwel op dat geen van die vier zaken betrekking had op een „zelfstandige”, in de zin van artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP.

81. Het kan best zo zijn dat de *feitelijke situatie* die aan de orde was in het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), die, ik herinner eraan, betrekking had op „zelfstandige grensarbeiders”, in de zin van artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de OVP, niet zo erg afwijkt van die van een zelfstandige, op welke omstandigheid Picart zich tracht te beroepen. De echtelieden Ettwein waren immers beiden onderdaan van een lidstaat (de Bondsrepubliek Duitsland) die in die lidstaat werkzaamheden anders dan in loondienst verrichtten, maar hun woonplaats hadden verplaatst naar Zwitserland.

82. Het Hof heeft erkend dat die onderdanen met een beroep op artikel 13, lid 1, en artikel 15, lid 2, van bijlage I bij de OVP op konden komen tegen het besluit van de Duitse autoriteiten om hun een fiscaal voordeel te weigeren louter op grond dat zij hun woonplaats naar Zwitserland hadden verplaatst.

83. Desalniettemin kan, zoals ik reeds heb aangegeven, de benadering in het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), mijns inziens worden verklaard uit het – overigens door het Hof in de punten 35 tot en 37 van dat arrest expliciet genoemde – feit dat, in tegenstelling tot artikel 12, lid 1, van bijlage I, bij de OVP, dat „zelfstandigen” definieert als onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die een activiteit anders dan in loondienst uitoefenen op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij, in artikel 13, lid 1, van die bijlage onderscheid wordt gemaakt tussen de woonplaats, gelegen op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, en de plaats waar een activiteit anders dan in loondienst wordt uitgeoefend, die op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij moet zijn gelegen, *ongeacht de nationaliteit van de betrokkenen*.

84. Hoewel voor zelfstandige grensarbeiders „het land van ontvangst”, in de zin van artikel 15, lid 1, van bijlage I bij de OVP, perfect samen kan vallen met het land van herkomst van deze grensarbeiders, zoals het geval was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), dient daarentegen, wanneer het gaat om „zelfstandigen” in de zin van artikel 12, lid 1, van diezelfde bijlage, het land van ontvangst een overeenkomstsluitende partij te zijn waarvan de zelfstandige niet de nationaliteit bezit. Indien dat niet zo zou zijn, dan zou de afgifte van een verblijfstitel van ten minste vijf jaar om die activiteit uit te oefenen, zoals eveneens is voorzien in artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de OVP, overbodig zijn.

85. Samenvattend ben ik van mening dat de bepalingen van de OVP inzake het recht van vestiging van zelfstandigen aldus moeten worden uitgelegd dat zij alleen ten goede komen aan natuurlijke personen die een activiteit anders dan in loondienst uitoefenen of wensen uit te oefenen op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij dan die waarvan zij onderdaan zijn, op welk grondgebied zij op gelijke wijze moet worden behandeld als nationale onderdanen, dat wil zeggen dat zij moeten worden beschermd tegen openlijke en verkapte discriminatie op grond van nationaliteit. Gelet op de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens, lijkt Picart niet binnen de werkingssfeer van deze bepalingen te vallen.

86. Deze overwegingen maken het mijns inziens mogelijk te antwoorden op de drie door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen.

87. Ik voeg hieraan toe dat, gezien de context en de omstandigheden van het hoofdgeding, het niet aan het Hof staat om de vraag te onderzoeken of Picart zich in voorkomend geval zou kunnen beroepen op de bepalingen van de OVP met betrekking tot niet-actieve leden van de beroepsbevolking.

88. Het is juist dat artikel 6 van de overeenkomst een recht van verblijf op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij toekent aan personen die geen economische activiteit uitoefenen, overeenkomstig het bepaalde in bijlage I betreffende de niet-actieve leden van de beroepsbevolking. Aan deze personen wordt conform artikel 24, lid 1, van bijlage I bij de OVP een verblijfsvergunning verleend met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar, mits zij, ten eerste, beschikken over voldoende financiële middelen om voor de duur van hun verblijf geen beroep te hoeven doen op sociale bijstand en, ten tweede, over een ziektekostenverzekering die alle risico's dekt. Bovendien is de inachtneming van het in artikel 2 OVP neergelegde verbod van discriminatie op grond van nationaliteit ook van toepassing op niet-actieve onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die wettig op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij verblijven.

89. Afgezien van het feit dat de bepalingen van de OVP mij niet meer rechten lijken toe te kennen dan de bepalingen die betrekking hebben op zelfstandigen, stelt de verwijzende rechter het Hof evenwel geen enkele vraag over deze bepalingen. Zoals ik reeds uiteen heb gezet in punt 28 van deze conclusie, heeft de Conseil d'État in zijn arrest van 29 april 2013 immers in afwijzende zin geantwoord op de vraag of Picart in zijn geschil met de Franse belastingdienst een beroep kon doen op de bepalingen inzake niet-actieve personen. Dat arrest heeft gezag van gewijsde. Het beginsel van het gezag van gewijsde is ook binnen de rechtsorde van de Unie van groot belang om zowel de stabiliteit van het recht en van de rechtsbetrekkingen als een goede rechtspleging te garanderen. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat het Unierecht een nationale rechter niet gebiedt om nationale procedureregels die een rechterlijke beslissing gezag van gewijsde verlenen buiten toepassing te laten, ook al kan daardoor een schending van het Unierecht door de betrokken beslissing worden hersteld, voor zover de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in acht worden genomen.²⁷

90. Het is stellig te betreuren dat de Conseil d'État, als rechter in laatste instantie, het Hof niet eerder, in het kader van de zaak die uiteindelijk heeft geleid tot het arrest van 29 april 2013, heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 2 en 6 van de OVP alsmede van artikel 24, lid 1, van bijlage I bij die overeenkomst, met name gezien het ontbreken van rechtspraak van het Hof over de samenhang tussen deze twee bepalingen.

²⁷ Zie met name arresten van 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punten 23 en 24), en 11 november 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, punten 39 en 40).

91. Het is evenwel duidelijk dat in de onderhavige zaak de verwijzende rechter niet verzoekt om uitlegging van voornoemde bepalingen, vanwege het gecombineerde effect van de uitspraak van het arrest van de Conseil d'État van 29 april 2013, dat gezag van gewijsde heeft verkregen, en de afbakening van het hoofdgeding, dat is toegespitst op de uitlegging van het recht van vestiging, zoals dit door de OVP aan zelfstandigen is toegekend.

92. In deze omstandigheden en mede gelet op het feit dat geen van de partijen in de onderhavige zaak opmerkingen heeft ingediend over de uitlegging van artikel 6 OVP en artikel 24, lid 1, van bijlage I bij die overeenkomst, meen ik dat het Hof zich zou moeten onthouden van een ambtshalve onderzoek van de uitlegging van voornoemde artikelen. Een tegenovergestelde handelwijze, bestaande in het beantwoorden van een bewust niet gestelde vraag, zou neerkomen op een miskennis van de afbakening van het voorwerp van het hoofdgeding, zoals dit voorwerp door de verwijzende rechter is omschreven.²⁸

93. Ik geef het Hof derhalve in overweging de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden: het recht van vestiging van een zelfstandige, zoals dit voortvloeit uit de artikelen 1 en 4 van de OVP, alsmede uit artikel 12, lid 1, en artikel 15, lid 1, van bijlage I bij de OVP, moet aldus worden uitgelegd dat het enkel van toepassing is ten behoeve van een natuurlijke persoon die zijn activiteit anders dan in loondienst uitoefent of wenst uit te oefenen op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij dan die waarvan hij onderdaan is, op welk grondgebied hij op gelijke wijze moet worden behandeld als een nationale onderdaan, dat wil zeggen dat hij moet worden beschermd tegen openlijke en verkapte discriminatie op grond van nationaliteit. Gelet op de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens lijkt verzoeker in het hoofdgeding niet binnen de werkings sfeer van deze bepalingen van de OVP te vallen.

94. Mocht het Hof de bovenstaande analyse en het bovenstaande antwoord niet delen en van oordeel zijn dat de strekking van de bepalingen van de OVP inzake het recht van vestiging van zelfstandigen, net als de bepalingen van artikel 43 EG (thans artikel 49 VWEU), geldt voor elke door een overeenkomstsluitende partij gepleegde inbreuk op de vestiging van zijn onderdanen op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij, en dit met name op basis van een redenering die aansluit bij die van de arresten van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), en 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), dan zou het mijns inziens de verwijzende rechter aanwijzingen moeten verstrekken aangaande de evenredigheid van een maatregel houdende belasting over latente meerwaarden, als die van artikel 167 bis CGI, in geval van verplaatsing van de fiscale woonplaats van een Franse belastingplichtige naar Zwitserland. Ik zal thans, subsidiair, nader ingaan op dit punt.

D. Subsidiaire opmerkingen over de evenredigheid van een fiscale maatregel als artikel 167 bis CGI

95. Zoals ik heb beklemtoond, was artikel 167 bis CGI, in de versie ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, gebaseerd op het beginsel van onmiddellijke heffing van belasting over latente meerwaarden bij het vertrek van een belastingplichtige uit Frankrijk. Op verzoek van de belastingplichtige kon deze belasting evenwel worden vervangen door een uitgestelde betaling, totdat de meerwaarden waren gerealiseerd, mits was voldaan aan bepaalde voorwaarden, waaronder de verplichting om het bedrag van de meerwaarden binnen een bepaalde termijn aan te geven en garanties te stellen die de inning van de belasting konden waarborgen.

²⁸ Deze situatie ligt dus mijns inziens dicht bij die waarin een verwijzende rechter, impliciet of expliciet, weigert om in het kader van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing een aanvullende vraag naar de uitlegging van Unierecht te stellen. Welnu, juist in een dergelijke situatie ziet het Hof ervan af zijn rechterlijke praktijk toe te passen bestaande in het herformuleren van prejudiciële vragen teneinde de verwijzende rechter een nuttig antwoord te kunnen geven: zie met betrekking tot die vraag mijn conclusie van 1 april 2014 in de zaak Fonnship en Svenska Transportarbetareförbundet (C-83/13, EU:C:2014:201, punten 13-24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

96. Vast staat dat Picart, aangezien hij bij de verplaatsing van zijn fiscale woonplaats voldeed aan deze voorwaarden, uitstel van de inning van de belasting heeft verkregen tot aan de overdracht van zijn waardepapieren in 2005.

97. Uit het dossier blijkt niet duidelijk of Picart opkomt tegen het in artikel 167 bis CGI voorziene stelsel van belasting over latente meerwaarden in zijn geheel, of enkel tegen de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om voor uitstel van betaling in aanmerking te komen. Aangezien het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), waarnaar de verwijzende rechter in zijn tweede en derde vraag verwijst, betrekking had op deze twee punten, moet worden vermoed dat het in artikel 167 bis CGI voorziene stelsel in zijn geheel is dat in twijfel wordt getrokken in verband met de bepalingen van de OVP betreffende het recht van vestiging.

98. Zoals ik reeds heb aangegeven, heeft het Hof in het arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), geoordeeld dat het in artikel 167 bis CGI voorziene stelsel, ingevoerd ter voorkoming van belastingontwijking, onverenigbaar was met de in artikel 52 van het EG-Verdrag (vervolgens, na wijziging, artikel 43 EG, en thans artikel 49 VWEU) voorziene vrijheid van vestiging.

99. Meer bepaald was het Hof van mening dat artikel 167 bis CGI aanzienlijk verder ging dan nodig was om het doel van het voorkomen van belastingontwijking te bereiken, voor zover dat artikel berustte op een vermoeden dat elke belastingplichtige die zijn fiscale woonplaats verplaatst naar een andere lidstaat, de Franse belastingwet wil omzeilen.²⁹

100. Voorts heeft het Hof er bij zijn onderzoek van de wijzen van toepassing van artikel 167 bis CGI, dat wil zeggen van de voorwaarden inzake uitstel van betaling, aan herinnerd dat dat uitstel niet automatisch werd verleend, maar onderworpen was aan de voldoening aan strikte voorwaarden, zoals het stellen van garanties die de inning van de belasting konden waarborgen en die zelf de uitoefening van de vrijheid van vestiging beperken. Voor zover deze voorwaarden bestemd waren tot uitvoering van de in artikel 167 bis CGI voorziene belastingregeling, die niet kon worden gerechtvaardigd met het doel van voorkoming van belastingontwijking, kon deze doelstelling evenmin worden aangevoerd tot staving van deze voorwaarden.³⁰

101. In het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punten 49-51), dat, ik herinner eraan, betrekking had op de toepassing van de Nederlandse „exit tax”-regeling op een andere natuurlijke persoon, heeft het Hof allereerst vastgesteld dat de verplichting tot belastingaangifte, waaraan voldaan moest worden op het moment van verplaatsing van de fiscale woonplaats, evenredig was met het oog op de doelstelling van verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten, terwijl het voorts heeft bevestigd dat de voor de verlening van uitstel van betaling van de belasting – die normaal gesproken onmiddellijk bij vertrek van het grondgebied verschuldigd was – vereiste verplichting om garanties te stellen, onevenredig was.

102. In deze fase van de redenering moet worden nagegaan of de motivering van die arresten met betrekking tot de evenredigheid van de belasting over latente meerwaarden, met inbegrip van de voorwaarden voor uitstel van betaling, in aanmerking kan worden genomen voor de uitlegging van de bepalingen van de OVP.

29 Arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138 punten 52-54).

30 Arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138 punten 55-57).

103. Uit artikel 16, lid 2, van de OVP volgt dat, voor zover de toepassing van die overeenkomst begrippen van het gemeenschapsrecht beroert, de desbetreffende rechtspraak van het Hof die vóór de datum van ondertekening van de overeenkomst, dat wil zeggen vóór 21 juni 1999, tot stand is gekomen, in aanmerking wordt genomen. Ditzelfde artikel preciseert dat rechtspraak die na die datum tot stand komt, ter kennis wordt gebracht van de Zwitserse Bondsstaat en dat, met het oog op de goede werking van de overeenkomst, het Gemengd Comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen bepaalt welke de implicaties van deze rechtspraak zijn.

104. De verwijzing naar de uitdrukking „begrippen van het gemeenschapsrecht”, die, samen met de temporele afbakening van de datum van ondertekening van de OVP, lijkt te functioneren als een materiële afbakening van de relevante rechtspraak van het Hof, is betrekkelijk vaag.

105. Niettemin erkent het Hof dat het beginsel van gelijke behandeling, dat „een unierechtelijk begrip” vormt, onder die uitdrukking valt.³¹

106. Het leidt hieruit af dat om te bepalen of er eventueel sprake is van ongelijke behandeling van belastingplichtigen van de overeenkomstsluitende partijen binnen het kader van de OVP, moet worden verwezen naar de reeds vóór 21 juni 1999 in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde, en nadien bevestigde, beginselen met betrekking tot de vergelijkbaarheid van situaties van die belastingplichtigen en de rechtvaardiging van een eventueel verschil in behandeling door het nastreven van dwingende redenen van algemeen belang, voor zover dat verschil in behandeling geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dit doel te bereiken.³²

107. Het evenredigheidsbeginsel, zoals dat is uitgelegd in het kader van het binnen de Unie gegarandeerde vrije verkeer, is dus ook een unierechtelijk begrip. De rechtspraak van het Hof van vóór 21 juni 1999, die na die datum is bevestigd – inzake de uitlegging van dat beginsel – zou dus relevant moeten zijn voor de uitlegging van de bepalingen van de OVP.

108. Mocht het Hof van oordeel zijn dat overeenkomstig artikel 16, lid 2, OVP voor de uitlegging van het door de OVP aan zelfstandigen gegarandeerde recht van vestiging reeds aansluiting moet worden gezocht bij de arresten van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), en 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), dan dient het in beginsel de van na die arresten daterende rechtspraak – die ook van na 21 juni 1999 dateert – die de strekking van het evenredigheidsbeginsel uitlegt, in aanmerking te nemen.

109. Deze redenering is evenwel niet zonder moeilijkheden met betrekking tot de toepassing van evenredigheidsbeginsel op stelsels van belasting over latente meerwaarden „bij vertrek”.

110. In de context van de rechtspraak die dateert van na de arresten van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), en 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), heeft het Hof geoordeeld dat een regeling van een lidstaat die de onmiddellijke invordering voorschreef van de belasting over latente meerwaarden van vermogensbestanddelen van een vennootschap die haar feitelijke bestuurszetel naar een andere lidstaat verplaatst, op het moment van genoemde verplaatsing,

³¹ Zie 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).

³² Zie in die zin arrest van 21 september 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punten 46 en 47). Punt 46 van dat arrest verwijst naar het arrest van 31 maart 1993, Kraus (C-19/92, EU:C:1993:125, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsmede naar het arrest van 16 maart 2010, Olympique Lyonnais (C-325/08, EU:C:2010:143, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

onevenredig was. Het Hof was van mening dat het voor de vrijheid van vestiging minder belastend zou zijn wanneer de belastingplichtige de keuze wordt gelaten tussen onmiddellijke dan wel uitgestelde betaling van het bedrag van de belasting, dit in voorkomend geval inclusief rente overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling.³³

111. In het kader van de gebruikmaking van de tweede mogelijkheid, heeft het Hof in het arrest van 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 74), erkend dat de betrokken lidstaat rekening kan houden met het risico van niet-invordering van de belasting, dat stijgt naarmate de tijd verstrijkt, in het kader van de nationale regelgeving die van toepassing is op de uitgestelde betaling van belastingschulden, door maatregelen zoals het stellen van een bankgarantie.³⁴

112. In eerdere conclusies heb ik de samenhang onderzocht tussen de beoordeling in punt 74 van het arrest van 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), en de passages van de arresten van 11 maart 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), en 7 september 2006, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), waarin werd geconstateerd dat de aan de belastingplichtige opgelegde verplichting om een bankgarantie te stellen teneinde in aanmerking te kunnen komen voor uitstel van betaling van de belasting, onevenredig was.³⁵

113. Daarbij heb ik erop gewezen dat tot behoud van de samenhang tussen die arresten, het vereiste van de bankgarantie bij keuze voor uitgestelde invordering van de belastingschuld, strikt moet worden uitgelegd. Dienaangaande was ik van mening dat een dergelijke garantie slechts kan worden geëist bij een werkelijk en ernstig risico dat de belastingschuld niet wordt geïnd.³⁶

114. In zijn arrest van 23 januari 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20), lijkt het Hof gevoelig te zijn geweest voor dat vereiste en dat voorstel. In punt 67 van dat arrest heeft het immers, na de relevante passages van de drie bovengenoemde arresten in herinnering te hebben gebracht, geoordeeld dat „een dergelijk vereiste in beginsel niet [kan] worden gesteld zonder dat het risico van niet-invordering vooraf wordt ingeschat”, waarna het in punt 69 van dat arrest preciseerde dat het moest gaan om een „werkelijk” risico.

115. Meer recent heeft het Hof, in het arrest van 21 december 2016, *Commissie/Portugal* (C-503/14, EU:C:2016:979, punten 53-56) geoordeeld dat de beginselen die voortvloeien uit het arrest van 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), konden worden toegepast binnen de context van de belasting over latente meerwaarden bij natuurlijke personen. Zo herinnerde het Hof aan de punten 73 en 74 van laatstgenoemd arrest³⁷, en liet het elke verwijzing naar de uit de punten 67 en 69 van het arrest van 23 januari 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20), voortvloeiende, mijns inziens genuanceerdere, benadering van de evenredigheid van het vereiste van het stellen van een bankgarantie die de inning van de uitgestelde belasting over latente meerwaarden kan waarborgen, achterwege.

33 Zie in die zin arresten van 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punten 73 en 85); 6 september 2012, *Commissie/Portugal* (C-38/10, EU:C:2012:521, punten 31 en 32); 23 januari 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 61), en 16 april 2015, *Commissie/Duitsland* (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 67).

34 Zie in die zin ook arrest van 23 januari 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 65).

35 Zie mijn conclusie in de zaak *Commissie/Portugal* (C-38/10, EU:C:2012:391, punten 78-82).

36 Zie mijn conclusie in de zaak *Commissie/Portugal* (C-38/10, EU:C:2012:391, punten 81 en 82).

37 Zie arrest van 21 december 2016, *Commissie/Portugal* (C-503/14, EU:C:2016:979, punten 58-60).

116. Deze korte analyse toont aan dat de rechtspraak van het Hof over de evenredigheid van stelsels van belasting over latente meerwaarden „bij vertrek” tussen de lidstaten zich in de laatste jaren heeft ontwikkeld en niet is gebaseerd op een, voorafgaand aan de datum van ondertekening van de OVP ontwikkelde, vaste jurisprudentiële lijn. Die rechtspraak, die dateert van na 21 juni 1999, is, mijns inziens, bovendien doortrokken van inconsistenties wat betreft het al dan niet toelaten van de mogelijkheid voor een lidstaat om van een belastingplichtige te eisen dat deze een bankgarantie stelt wanneer hij kiest voor uitgestelde betaling van de belasting over de latente meerwaarden.

117. Het is dus moeilijk te zeggen of de rechtspraak van het Hof over de evenredigheid van stelsels van belasting over latente meerwaarden „bij vertrek” een rechtspraak van het Hof van vóór 21 juni 1999, die in acht zou moeten worden genomen voor de uitlegging van de bepalingen van de OVP inzake het recht van vestiging van zelfstandigen, bevestigt of consolideert.

118. Bij twijfel zou volgens mij rekening moeten worden gehouden met de wil van de overeenkomstsluitende partijen om de na 21 juni 1999 ontwikkelde rechtspraak van het Hof niet toe te passen op de uitlegging van de bepalingen van de OVP zonder dat het Gemengd Comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen heeft „bepaald welke de implicaties van deze jurisprudentie zijn”.

119. Het is juist dat het in artikel 167 bis CGI voorziene stelsel niet voorziet in een recht om te kiezen tussen onmiddellijke invordering van de belasting en uitgestelde betaling. Gelet op de arresten van 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 73), en 21 december 2016, *Commissie/Portugal* (C-503/14, EU:C:2016:979, punten 58 en 59), zou dit stelsel als onevenredig moeten worden aangemerkt.

120. Desalniettemin is het in het hoofdgeding niet erg aannemelijk dat, zelfs al zou dit stelsel in een dergelijke keuzemogelijkheid hebben voorzien, Picart er – met name gezien de waarde van de betrokken latente meerwaarden en het gevorderde bedrag, voor zou hebben gekozen om bij de verplaatsing van zijn fiscale woonplaats naar Zwitserland onmiddellijk te worden belast. Het is aannemelijker dat hij zou hebben gekozen voor uitstel van betaling tot op het tijdstip waarop de meerwaarden zouden zijn gerealiseerd, welk uitstel hem ook inderdaad op zijn verzoek door de Franse belastingdienst, op basis van de door artikel 167 bis CGI geboden mogelijkheid, is verleend.

121. Aangaande de voorwaarde met betrekking tot de verplichting om een bankgarantie te stellen teneinde voor een dergelijk uitstel van betaling in aanmerking te kunnen komen, geeft de rechtspraak van het Hof, zoals ik zojuist heb aangetoond, geen eenduidige oplossing, ook niet in het geval (*quod non*) waarin de situatie van Picart uitsluitend onder artikel 49 VWEU zou vallen.

122. Bijgevolg komt het mij voor dat een dergelijk vereiste onevenredig zou zijn indien de logica van de arresten de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), *N* (C-470/04, EU:C:2006:525) en *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20) zou worden gevolgd. Picart heeft immers, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangegeven, hoewel hij in juni 2002 zijn fiscale woonplaats naar Zwitserland heeft verplaatst, voldoende activa en vermogensbestanddelen in Frankrijk – waaronder, met name, de vennootschappen waarvan hij aanzienlijke deelnemingen in het maatschappelijk kapitaal bezat – aangehouden teneinde de Franse belastingdienst in staat te stellen om, bij onvoldoende medewerking van de kant van deze belastingplichtige, conservatoire maatregelen te nemen om de invordering van de belastingschulden veilig te stellen. Het risico van niet-invordering van de belastingschuld lijkt dus niet „werkelijk”, in de zin van het arrest van 23 januari 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 69).

123. De aan de belastingplichtige opgelegde verplichting om een bankgarantie te stellen teneinde voor uitstel van de invordering van de belasting in aanmerking te kunnen komen, zou daarentegen naar alle waarschijnlijkheid wel evenredig zijn indien de door het Hof in het arrest van 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 73), ontwikkelde redenering – laatstelijk bevestigd in het arrest van 21 december 2016, *Commissie/Portugal* (C-503/14, EU:C:2016:979, punt 59) – zou worden gevolgd.

124. Gelet op de omstandigheden in het hoofdgeding, op de niet-eenduidige, zojuist geanalyseerde, rechtspraak van het Hof inzake de toepassing van het evenredigheidsbeginsel op de belasting over latente meerwaarden „bij vertrek”, en op de wil van de overeenkomstsluitende partijen, zoals verwoord in artikel 16, lid 2, derde zin, OVP, ben ik van mening dat het Hof, subsidiair, van oordeel zou moeten zijn dat de bepalingen van de OVP inzake het recht van vestiging van zelfstandigen zich niet verzetten tegen een maatregel als voorzien in artikel 167 bis CGI.

V. Conclusie

125. Gelet op de voorgaande, primaire overwegingen geef ik het Hof in overweging de door de Conseil d'État (Frankrijk) gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„Het recht van vestiging van een zelfstandige, zoals dit voortvloeit uit de artikelen 1 en 4 van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (OVP), die op 21 juni 1999 te Luxemburg is ondertekend, alsmede uit artikel 12, lid 1, en artikel 15, lid 1, van bijlage I bij die overeenkomst, moet aldus worden uitgelegd dat het enkel van toepassing is ten behoeve van een natuurlijke persoon die zijn activiteit anders dan in loondienst uitoefent of wenst uit te oefenen op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij dan die waarvan hij onderdaan is, op welk grondgebied hij op gelijke wijze moet worden behandeld als een nationale onderdaan, dat wil zeggen dat hij moet worden beschermd tegen openlijke en verkapte discriminatie op grond van nationaliteit. Gelet op de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens lijkt verzoeker in het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van deze bepalingen van de overeenkomst te vallen.”