



Datum van inontvangstneming : 07/11/2017

Zaak C-581/17

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

4 oktober 2017

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 juni 2017

Verzoeker:

████████████████████

Verweerder:

Finanzamt Konstanz

Voorwerp van het hoofdgeding

Inkomstenbelasting 2011

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moeten de bepalingen van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen van 21 juni 1999, die op 1 juni 2002 in werking is getreden, inzonderheid de preambule, de artikelen 1, 2, 4, 6, 7, 16 en 21 alsmede artikel 9 van bijlage I, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de regeling van een lidstaat volgens welke – om te voorkomen dat over een belastbare grondslag geen belasting wordt geheven – latente, nog niet gerealiseerde meerwaarden van

deelnemingen in een vennootschap (zonder uitstel) worden belast, wanneer een onderdaan van die lidstaat die daar aanvankelijk onbeperkt belastingplichtig was, zijn woonplaats van die staat naar Zwitserland verlegt en niet naar een lidstaat van de Europese Unie of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

VWEU, met name de artikelen 21, 45, 49 en 63

Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies

Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG

Aangevoerde bepalingen van internationaal recht

Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (hierna: „Overeenkomst EG-Zwitserland” of „overeenkomst”).

Verdrag van 11 augustus 1971 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Zwitserse Bondsstaat ter vermijding van dubbele belasting op het gebied van het inkomen en het vermogen, zoals gewijzigd bij het protocol van 27 oktober 2010 (hierna: „DBV-Zwitserland”)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”), met name § 17

Außensteuergesetz (Duitse wet inzake belastingheffing in situaties die aanknopingspunten met het buitenland bevatten; hierna: „AStG”), met name § 6

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoeker bezit de Duitse nationaliteit en is sinds 1 februari 2008 bedrijfsleider van een GmbH (vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) die in Zwitserland is gevestigd. Tevens bezit hij sinds de oprichting van de vennootschap na een inbreng van 10 000 CHF een deelneming van 50 % van het vennootschapskapitaal. De vennootschap bestaat sinds juli 2007. Verzoeker woont sinds 1 maart 2011 in Zwitserland.

-
- 2 Naar aanleiding van zijn aangifte in de inkomstenbelasting over 2011 heeft verweerder verzoeker meegedeeld dat overeenkomstig § 6 AStG wegens zijn verhuizing naar Zwitserland belasting verschuldigd was over vermogenswinst.
 - 3 Volgens § 17, lid 1, eerste volzin, EStG omvatten de bedrijfsinkomsten onder meer de meerwaarde uit de vervreemding van aandelen in een kapitaalvennootschap wanneer de verkoper gedurende de laatste vijf jaar een deelneming van ten minste 1 % bezat in het kapitaal van de vennootschap. Deze bepaling is volgens § 6 AStG in het geval van een natuurlijk persoon die in totaal ten minste tien jaar onbeperkt belastingplichtig was en van wie de onbeperkte belastingplicht eindigt doordat hij zijn woonplaats verlegt, ook zonder vervreemding van toepassing op aandelen als bedoeld in § 17, lid 1, eerste volzin, EStG op het tijdstip waarop de onbeperkte belastingplicht eindigt, wanneer voor het overige voor de aandelen op dat tijdstip wordt voldaan aan de voorwaarden van deze bepaling.
 - 4 Op grond daarvan heeft verweerder bij beslissing van 30 januari 2015 een aanslag in de inkomstenbelasting ten bedrage van 45 640 EUR opgelegd. Daarbij zijn verzoekers bedrijfsinkomsten uit vervreemdingsmeerwaarden vastgesteld op 113 645 EUR.
 - 5 Na tevergeefs bezwaar te hebben gemaakt, heeft verzoeker beroep ingesteld tot herziening van deze beslissing, dat ertoe strekte de bedrijfsinkomsten uit vervreemdingsmeerwaarden vast te stellen op 0 EUR.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 6 Volgens verzoeker is de toepassing van § 6, lid 1, AStG in strijd met de overeenkomst EG-Zwitserland. Hij beklemtoont dat de strijdigheid van deze bepaling met het Europees recht pas met de invoering van het – alleen voor andere lidstaten en de staten van de EER, maar niet voor Zwitserland geldende – rentevrije uitstel van betaling in § 6, lid 5, AStG ongedaan is gemaakt.
- 7 Volgens verweerder is er geen sprake van een schending van de overeenkomst EG-Zwitserland. Aangezien verzoeker voldoet aan de voorwaarden van § 6, lid 1, AStG, moet over het litigieuze jaar de exitheffing worden opgelegd. Het DBV-Zwitserland staat volgens verweerder daaraan niet in de weg, aangezien de belastingheffing over de vermogensaanwas de laatste handeling in het kader van de onbeperkte belastingplicht is. Bovendien wordt volgens verweerder daarbij alleen de waardevermeerdering van de deelneming tot het moment van vertrek belast. Dat heeft het Hof toelaatbaar geacht (arrest van 7 september 2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525). Ook het risico van dubbele belasting doet zich volgens verweerder niet voor, aangezien Zwitserland geen belasting heft over de verkoop van deelnemingen die tot het privévermogen behoren. Verzoeker kan zich derhalve niet beroepen op de artikelen 49 en 63 VWEU.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 8 Naar nationaal recht heeft verweerder terecht de verschuldigde belasting van verzoeker geheven.
- 9 Wat de verenigbaarheid met het Unierecht betreft, is volgens de verwijzende rechter niet duidelijk of de preambule en de artikelen 1, 2, 4, 6, 7, 16 en 21 van de overeenkomst EG-Zwitserland alsmede artikel 9 van bijlage I bij die overeenkomst, gelet op artikel 21, lid 1, artikel 45 en artikel 49 VWEU, de in § 6 AStG geregelde exitheffing (zonder uitstel) toestaan enkel en alleen op grond dat een aanvankelijk onbeperkt belastingplichtige met de Duitse nationaliteit zijn fiscale woonplaats van Duitsland naar het grondgebied van Zwitserland verlegt en niet naar een lidstaat van de EU of een EER-staat.

Beperking van het vrije kapitaalverkeer door § 6 AStG

- 10 De verwijzende rechter gaat ervan uit dat de onderhavige zaak niet binnen de werkingssfeer van artikel 63, lid 1, VWEU valt, aangezien het enkele feit dat een woonplaats van de ene staat naar de andere wordt verlegd, geen kapitaalbeweging in de zin van het vrije kapitaalverkeer uitmaakt (arrest van 23 februari 2006, [REDACTED] – [REDACTED] – [REDACTED] C-513/03, EU:C:2006:131). Voorts moet ingeval zowel aan het vrije kapitaalverkeer als aan de vrijheid van vestiging afbreuk kan worden gedaan, in aanmerking worden genomen dat elke onderdaan van een lidstaat die in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap een deelneming aanhoudt waardoor hij – zoals in casu verzoeker met zijn deelneming van 50 % – een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap kan uitoefenen dat hij de activiteiten ervan kan bepalen, ongeacht zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging (en niet van het vrije kapitaalverkeer) valt (arrest van 18 december 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Beperking van de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU), het vrije verkeer van werknemers (artikel 45 VWEU) en het algemene vrije verkeer (artikel 21, lid 1, VWEU) door § 6 AStG

- 11 Met betrekking tot artikel 49 VWEU heeft het Hof in het arrest van 11 maart 2004, [REDACTED] (C-9/02, EU:C:2004:138), vastgesteld dat een belastingplichtige die zijn woonplaats, zoals in casu, naar het buitenland wenst te verplaatsen, door de exitheffing op ongerechtvaardigde wijze in zijn vrijheid van vestiging wordt benadeeld ten opzichte van een persoon die zijn woonplaats in het binnenland (in die zaak: Frankrijk) behoudt. Door de exitheffing ontstaat voor de belastingplichtige namelijk op de enkele grond van de verplaatsing van zijn woonplaats een belastingschuld op inkomsten die nog niet zijn gerealiseerd, terwijl de waardevermeerderingen bij behoud van zijn woonplaats in het binnenland pas belastbaar zijn wanneer zij daadwerkelijk worden gerealiseerd. Van de exitheffing gaat voor belastingplichtigen die zich in een andere lidstaat wensen te vestigen, ten minste een afschrikwekkend effect uit.

-
- 12 Zoals het Hof in het arrest van 21 december 2016, Commissie/Portugal (C-503/14, EU:C:2016:979), heeft vastgesteld, beoogt zowel artikel 49 VWEU als artikel 45 VWEU het de burgers van de Unie gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Unie. Beide bepalingen staan in de weg aan regelingen die deze burgers zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen. Hoewel deze bepalingen volgens de bewoordingen ervan het recht op behandeling als eigen onderdaan in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, verzetten zij zich er ook tegen dat de lidstaat van oorsprong de vestiging van een van zijn onderdanen in een andere lidstaat belemmert (arrest van 8 maart 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bepalingen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan afhouden om zijn staat van herkomst te verlaten om hetzij zijn recht van vrij verkeer hetzij zijn recht van vrijheid van vestiging uit te oefenen, leveren derhalve belemmeringen van deze vrijheid op. Alle maatregelen, waaronder de exitheffing, die de uitoefening van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, moeten eveneens als beperkingen van het vrije personenverkeer en de vrijheid van vestiging worden beschouwd.
 - 13 Jegens burgers van de Unie die zich binnen de Unie wensen te verplaatsen om redenen die geen verband houden met de uitoefening van een economische activiteit, moet ten aanzien van de grief inzake schending van artikel 21 VWEU dezelfde conclusie worden getrokken, aangezien deze grief op de voornoemde gronden berust (zie arrest van 21 december 2016, Commissie/Portugal, C-503/14, EU:C:2016:979). In artikel 21 VWEU is immers het recht van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven op algemene wijze geformuleerd, terwijl dit recht in artikel 45 VWEU een bijzondere uitdrukking vindt voor het vrije verkeer van werknemers, en in artikel 49 VWEU voor de vrijheid van vestiging (arrest van 21 december 2016, Commissie/Portugal, C-503/14, EU:C:2016:979).
 - 14 Samenvattend kan worden gesteld dat naar de opvatting van de verwijzende rechter de exitheffing de door het Europees recht gegarandeerde vrijheden beperkt zowel in het geval van verlegging van de woonplaats om zakelijke redenen als in het geval van verlegging van de woonplaats om privéredenen.

Toepasselijkheid van de overeenkomst EG-Zwitserland

- 15 De overeenkomst EG-Zwitserland, die verzoeker ter ondersteuning van zijn beroep aanvoert, heeft rechtstreekse werking, voor zover de regeling in kwestie een duidelijke en ondubbelzinnige verplichting bevat en voor de naleving of werking ervan geen verdere handeling vereist is. Een dergelijke noodzaak doet zich bij de overeenkomst EG-Zwitserland niet voor. Eenieder kan zich derhalve voor de Duitse rechterlijke instanties direct op deze overeenkomst beroepen.
- 16 De overeenkomst EG-Zwitserland is ingevolge de artikelen 216 e.v. een bestanddeel van de rechtsorde van de Unie. Zij is niet alleen van toepassing in

geval van discriminatie op grond van nationaliteit. Het is immers mogelijk dat onderdanen van een overeenkomstsluitende partij in bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen aan de overeenkomst ontleende rechten, zoals in casu, doen gelden jegens hun eigen land (arrest van 28 februari 2013, [REDACTED] C-425/11, EU:C:2013:121).

- 17 Naar het oordeel van de verwijzende rechter is de overeenkomst EG-Zwitserland, gelet op haar doelstelling (zie de preambule en de artikelen 1, 4, 6 en 7 alsmede artikel 9, lid 2, en artikel 15, lid 2, van bijlage I bij de overeenkomst), vergelijkbaar met de in het VWEU gewaarborgde rechten van vrij verkeer. In beide gevallen wordt het recht op toegang tot, verblijf op en voortzetting van het verblijf op het grondgebied van de overeenkomstsluitende staten gewaarborgd en in beide gevallen hebben de rechten van vrij verkeer geen absolute gelding.

- 18 Overeenkomstig artikel 21, lid 1, VWEU geldt het recht van vrij verkeer onder voorbehoud van de beperkingen en voorwaarden die bij de Verdragen en de bepalingen ter uitvoering daarvan zijn vastgesteld. Ook de overeenkomst EG-Zwitserland legt beperkingen op. Zo wordt aan personen die geen economische activiteit uitoefenen, het verblijfsrecht toegekend op voorwaarde dat zij kunnen aantonen te beschikken over een uitgebreide ziektekostenverzekering en voldoende financiële middelen (artikel 24 van bijlage I bij de overeenkomst). In feite wordt het toepasselijke afgeleide Unierecht overgenomen in bijlage I bij de overeenkomst EG-Zwitserland en worden de uit de overeenkomst voortvloeiende rechten van vrij verkeer beperkt op een wijze die correspondeert met de benadering binnen de Unie. De overeenkomst EG-Zwitserland richt zich duidelijk naar de bepalingen van het VWEU betreffende het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging, het vrij verrichten van diensten en het algemene vrije verkeer, alsook naar het afgeleide Unierecht dat specifiek betrekking heeft op het vrije verkeer. Er wordt een vergelijkbaar juridisch kader vastgelegd. Hoewel de regelingen van de Unie niet, zoals in de EER-Overeenkomst, zonder meer volledig worden overgenomen, doen de regelingen van de overeenkomst EG-Zwitserland kwalitatief en kwantitatief niet onder voor de regelingen van het VWEU. Alleen het vrij verrichten van diensten wordt in de overeenkomst EG-Zwitserland niet zo uitgebreid gewaarborgd als binnen de Unie/EER.

- 19 De verwijzende rechter gaat ervan uit dat de rechtspraak van het Hof betreffende de fundamentele vrijheden ook van toepassing is op de in de overeenkomst EG-Zwitserland geregelde rechten van vrij verkeer in de betrekkingen met Zwitserland. In artikel 16, lid 2, tweede volzin, van de overeenkomst wordt bepaald dat voor de uitlegging van begrippen van het Gemeenschapsrecht waarnaar wordt verwezen of die in de overeenkomst zijn opgenomen, de desbetreffende rechtspraak van het Hof in aanmerking moet worden genomen. Dit geldt echter alleen voor zover de rechtspraak tot stand is gekomen vóór 21 juni 1999, zijnde de datum waarop de overeenkomst EG-Zwitserland werd ondertekend. Bij de inaanmerkingneming van de rechtspraak moet derhalve een drievoudig onderscheid worden gemaakt:

- [REDACTED]
- 20 i) De rechtspraak van vóór de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland maakt integrerend deel uit van de overeenkomst (artikel 16, lid 2, tweede volzin, van de overeenkomst). Dus maakt ook de vaststelling van het Hof dat de rechten van vrij verkeer niet door een belastingheffing mogen worden beperkt (zie onder meer arresten van 24 april 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, EU:C:1999:216, en 16 juli 1998, *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370), integrerend deel uit van de overeenkomst.
- 21 ii) De rechtspraak die pas na de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland tot stand is gekomen, wordt bindend voor de uitlegging van de overeenkomst doordat het Gemengd Comité op verzoek van een van de overeenkomstsluitende partijen bepaalt wat de implicaties van die rechtspraak zijn (artikel 16, lid 2, derde volzin, van de overeenkomst).
- 22 iii) Voor de rechtspraak die na de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland tot stand is gekomen en ter kennis wordt gebracht van Zwitserland, maar waarvan het Gemengd Comité niet heeft bepaald wat de implicaties daarvan zijn, is er geen sprake van een rechtstreekse verplichting om die bij de uitlegging van de overeenkomst in aanmerking te nemen. Door de overeenkomstsluitende partijen is evenwel ook niet uitgesloten dat deze recentere rechtspraak vrijwillig in aanmerking wordt genomen.
- 23 Nu is het arrest van 11 maart 2004, [REDACTED] (C-9/02, EU:C:2004:138), betreffende de exithetffing pas na de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland geweest en het valt derhalve formeel onder de laatste van de hierboven genoemde gevallen. De rechterlijke praktijk in de Unie evolueert evenwel geleidelijk. Zo was al vóór de inwerkingtreding van de overeenkomst EG-Zwitserland duidelijk dat een belasting alleen met inachtneming van de rechten van vrij verkeer mag worden geheven. Daarmee bevestigt het arrest van 11 maart 2004, [REDACTED] (C-9/02, EU:C:2004:138), slechts een rechtssituatie die al bestond toen de overeenkomst EG-Zwitserland werd ondertekend. Derhalve dient het arrest bij de uitlegging van deze overeenkomst in aanmerking te worden genomen. Het arrest geeft geen blijk van een omslag in de rechtspraak, maar is een logisch uitvloeisel van de op dat tijdstip bestaande regels en rechtspraak. Het Hof verwijst in zijn argumentatie expliciet naar eerdere arresten en de beginselen waarop deze zijn gebaseerd. Bovendien liggen aan het arrest van 11 maart 2004, [REDACTED] (C-9/02, EU:C:2004:138), feiten ten grondslag die in 1998 en dus vóór de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland hebben plaatsgevonden.
- 24 Naar het oordeel van de verwijzende rechter betekent dit voor verzoeker, die op het tijdstip van zijn vertrek naar Zwitserland als bedrijfsleider van de vennootschap niet als zelfstandige werkzaam was, dat de overeenkomst EG-Zwitserland op zijn situatie van toepassing is, ongeacht of hij zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitserland om zakelijke dan wel om privéredenen heeft verlegd.

Rechtvaardiging voor de beperking van de in de overeenkomst EG-Zwitserland vastgelegde rechten door § 6 AStG

- 25 In het onderhavige geval twijfelt de verwijzende rechter eraan of er een rechtvaardigingsgrond bestaat voor de beperking van de in de overeenkomst EG-Zwitserland vastgelegde rechten waarop verzoeker zich beroept. Het is de vraag of hiervoor dwingende redenen van algemeen belang aanwezig zijn dan wel of is voldaan aan de voorwaarden van artikel 21 van de overeenkomst.
- 26 Als dwingende reden van algemeen belang komt in de eerste plaats de doeltreffendheid van het fiscaal toezicht en de fiscale controles in aanmerking (zie arrest van 15 mei 1997, ██████████ ██████████ ██████████ ██████████ C-250/95, EU:C:1997:239 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Er kan derhalve in beginsel niets worden ingebracht tegen het feit dat een lidstaat maatregelen treft om te waarborgen dat daadwerkelijk een belastinggrondslag wordt vastgesteld. Onder verwijzing naar richtlijn 77/799 – thans richtlijn 2011/16 – is deze rechtvaardigingsgrond echter bijwijken niet aanvaard (arresten van 14 september 2006, *Centro di Musicologia* ██████████ ██████████ C-386/04, EU:C:2006:568, en 15 mei 1997, ██████████ ██████████ C-250/95, EU:C:1997:239). Volgens de richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand kan een lidstaat namelijk de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat verzoeken om alle inlichtingen die hij nodig heeft om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting vast te stellen.
- 27 Nu zou deze rechtvaardigingsgrond, die verband houdt met het fiscaal toezicht en de fiscale controles, in betrekkingen met derde landen zoals Zwitserland weer aan belang kunnen winnen indien de desbetreffende instrumenten niet van toepassing zijn en een behoefte aan informatie wordt verondersteld. In de betrekkingen met Zwitserland is dat echter problematisch, en wel om de volgende redenen:
- 28 i) Het is in strijd met de intentie van de overeenkomst EG-Zwitserland geen rechten toe te kennen die vergelijkbaar zijn met rechten die binnen de EU gelden. De overeenkomst is immers gesloten in de wetenschap dat een richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand ontbreekt. Voorts is het bij een identiek beschermingsniveau onjuist om voor Zwitserland afwijkende maatstaven te willen hanteren en de rechtvaardigingsgronden uiteenlopend te willen uitleggen (zie met betrekking tot de EER-Overeenkomst arrest van 23 september 2003, ██████████ en *Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493).
- 29 ii) Elke rechtvaardiging komt te vervallen wanneer op bilateraal niveau vergelijkbare instrumenten voor informatiegaring of zelfs invordering van belastingschulden bestaan. In dit verband wordt verwezen naar artikel 27 DBV-Zwitserland (uitgebreide clausule inzake het verstrekken van informatie resp. uitgebreide clausule inzake wederzijdse bijstand) alsook naar artikel 14, lid 3, en artikel 8, onder e), van de overeenkomst EG-Zwitserland. Zo verstrekt Zwitserland volgens artikel 27 DBV-Zwitserland informatie met het oog op de toepassing van het gehele Duitse nationale belastingrecht. Onder de regeling vallen ook belastingen die geen voorwerp van het DBV-Zwitserland zijn.

-
- 30 iii) In het geval van bilaterale overeenkomsten die binnen de bevoegdheidssfeer van de Unie vallen, worden argumenten in verband met financiële lasten en de verwijzing naar administratieve problemen door het Hof niet aanvaard (arresten van 16 september 2004, ■■■■■ C-400/02, EU:C:2004:537, en 15 januari 2002, ■■■■■ C-55/00, EU:C:2002:16; in het laatstgenoemde arrest ging het onder meer om een overeenkomst tussen Italië en Zwitserland).
- 31 Zelfs indien aan de richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand een dermate groot belang zou worden gehecht dat haar niet-toepasselijkheid een beperking van de rechten van vrij verkeer zou kunnen rechtvaardigen, zou zulks alleen mogelijk zijn als de beperking van die rechten in de vorm van een exitheffing als evenredig zou kunnen worden aangemerkt. Het is de vraag of dat voor de regeling van § 6 AStG het geval is.
- 32 Zo is een heffing waarvoor automatisch voor onbeperkte tijd uitstel van betaling wordt verleend, een even doeltreffende waarborg voor betaling van de belasting als een heffing die onmiddellijk wordt gevorderd; bovendien is het een minder ingrijpend middel. In dat verband heeft het Hof in het arrest van 21 december 2016, Commissie/Portugal (C-503/14, EU:C:2016:979 en aldaar aangehaalde rechtspraak), opgemerkt dat een „nationale regeling” die de belastingplichtige de keuze biedt tussen, enerzijds, de onmiddellijke betaling van het bedrag van de heffing en, anderzijds, de uitgestelde betaling van het bedrag van de heffing, in voorkomend geval inclusief rente overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling, een maatregel zou vormen die minder ingrijpt in „de vrijheid van vestiging” dan de onmiddellijke invordering van die heffing. Het is de betrokken lidstaat toegestaan om mede rekening te houden met het risico van niet-invordering van de heffing, dat stijgt naarmate de tijd verstrijkt. Met dit risico kan door de betrokken lidstaat rekening worden gehouden in het kader van de toepasselijke nationale regelgeving inzake uitgestelde betaling van belastingschulden, door maatregelen „als het stellen van een bankgarantie”.
- 33 Als dwingende reden van algemeen belang komt in de tweede plaats het behoud van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten in aanmerking. Het Hof heeft geoordeeld dat een lidstaat ingevolge het fiscale territorialiteitsbeginsel, verbonden met een temporele component, te weten het verblijf van de belastingplichtige op het nationale grondgebied gedurende de periode waarin de latente meerwaarden zijn ontstaan, deze meerwaarden mag belasten op het moment van vertrek van de betrokken belastingplichtige. Een dergelijke maatregel strekt ertoe, situaties te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden, en kan dus worden gerechtvaardigd om redenen die verband houden met het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten. In zoverre is de onmiddellijke belastingheffing op het moment van vertrek gerechtvaardigd (arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785).

- 34 Dit ligt anders in geval van onmiddellijke invordering van de heffing. Het valt te betwijfelen of die maatregel evenredig is. In dat verband verwijst de verwijzende rechter naar zijn bovenstaande overwegingen (zie ook arrest van 29 november 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785).
- 35 Eventuele budgettaire motieven zoals een vermindering van de belastinginkomsten komen daarentegen niet als dwingende reden van algemeen belang in aanmerking (zie in dat verband arresten van 12 december 2012, [REDACTED] C-324/00, EU:C:2012:749 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 11 maart 2004, [REDACTED] C-9/02, EU:C:2004:138).
- 36 De verwijzende rechter gaat ook met betrekking tot artikel 21 van de overeenkomst EG-Zwitserland ervan uit dat er in casu geen sprake is van een normenconflict tussen de bovenstaande uitlegging van de overeenkomst EG-Zwitserland en de regelingen van het DBV-Zwitserland. Uit deze bepaling valt evenmin af te leiden dat aan het evenredigheidsbeginsel in niet-vergelijkbare gevallen of met het oog op de daar genoemde rechtvaardigingsgronden (waarborgen van de doeltreffende inning van belastingen en vermijding van belastingontwijking) geen enkel belang moet worden gehecht.