Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 21 januari 2016 [1]

Mål C-48/15

État belge
mot
NN (L) International, tidigare ING International SA, som övertagit ING Dynamic SA:s rättigheter och skyldigheter

(begäran om förhandsavgörande från Cour d'appel de Bruxelles (appellationsdomstol, Bryssel, Belgien))

”Begäran om förhandsavgörande — Frihet att tillhandahålla tjänster — Fri rörlighet för kapital — Årlig skatt på fondföretag (fondföretag) — Anknytningskriterium för beskattningsändamål — Nettobelopp som tecknats genom en i landet bosatt mellanhand — Jämförbarhet mellan utländska och belgiska fondföretag — Särskild sanktion för utländska fondföretag”

I – **Inledning**

1. Alltsedan 1993 har i Belgien en årlig skatt tagits ut på fondföretag beräknad på nettovärdet av dessa företags tillgångar (nedan kallad den årliga skatten). Vid tiden för dess införande var endast belgiska fondföretag skyldiga att erlägga den årliga skatten. År 2003 ändrade emellertid de belgiska myndigheterna kriteriet för beskattning. Inte endast belgiska fondföretag påfördes den årliga skatten utan även utländska fondföretag som marknadsförde sina andelar i Belgien. För båda slagen av fondföretag tas den årliga skatten ut på de sammanlagda nettobeloppen som ”placerats” i Belgien per den 31 december det föregående året. Förutom ändringen av beskattningskriteriet år 2003 införde de belgiska myndigheterna också en ny särskild sanktion för utländska fondföretag som underlåter att betala årlig skatt som förfallit till betalning.

2. Förevarande begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan NN (L) International, ett fondföretag som lyder under Luxemburgsk lag, och État belge (den belgiska staten). Målet avser de belgiska skattemyndigheternas vägran att återbetala den årliga skatt som NN (L) International har betalat för år 2005. Den hänskjutande domstolen frågar EU-domstolen huruvida unionsrätten utgör hinder för att ta ut den årliga skatten av utländska fondföretag och för att föreskriva en särskild sanktion för utländska fondföretag som inte fullgör denna skattskyldighet. Tolkningsfrågorna avser i

1 — Originalspråk: engelska.

synnerhet tolkningen av direktiv 69/335/EEG,[2] direktiv 85/611/EEG,[3] friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital. Dessa frågor ger återigen domstolen tillfälle att pröva motsatsförhållandet mellan medlemsstaternas beskattningsrätt och medlemsstaternas skyldigheter att iaktta de grundläggande friheter som garanteras i fördragen.

II – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Unionsrätt*

1. Rådets direktiv 69/335

3. Syftet med direktiv 69/335 är att undanröja hinder för den fria rörligheten för kapital genom harmonisering av indirekta skatter på kapitalanskaffning i medlemsstaterna. Enligt artikel 1 i detta direktiv ska medlemsstaterna ta ut en harmoniserad pålaga – skatten på kapitaltillskott – vid tillskott av kapital till kapitalassociationer. Artikel 4 i direktiv 69/335 innehåller två förteckningar över transaktioner på vilka skatt på kapitaltillskott ska respektive får tas ut.

4. I direktiv 69/335 föreskrivs även, enligt det sista skälet, att andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott eller stämpelskatt ska avskaffas. Dessa skatter förtecknas i artikel 10 i direktivet som föreskriver att medlemsstaterna inte får, med undantag av skatt på kapitaltillskott, påföra någon som helst skatt avseende: ”a) de transaktioner som avses i artikel 4, b) tillskott, lån eller tjänster som tillhandahållits som ett led i transaktioner som anges i artikel 4 och c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form.”

5. Artikel 11 i direktiv 69/335 förbjuder medlemsstaterna att ta ut någon som helst skatt på följande: ”a) utfärdande, emission, börsnotering eller tillhandahållande på marknaden av eller handel med aktier, andelar eller andra värdepapper av samma typ, eller av certifikat som representerar sådana värdepapper, oavsett emittent, b) lån, inbegripet statsobligationer, som tas upp genom emission av obligationer eller andra överlåtbara värdepapper, oavsett emittent, eller formaliteter i samband därmed, eller utfärdande, emission, börsnotering eller tillhandahållande på marknaden av eller handel med sådana obligationer eller andra överlåtbara värdepapper”.

2. Rådets direktiv 85/611

6. Syftet med direktiv 85/611 som uttrycks i det andra skälet är att samordna nationella författningar avseende företag för kollektiva investeringar i syfte att inom gemenskapen utjämna villkoren för konkurrens mellan dessa företag och samtidigt tillförsäkra andelsägarna ett effektivare och enhetligare skydd. Som anges i det fjärde skälet innehåller direktivet gemensamma grundregler om auktorisation, tillsyn, organisation och verksamheter för företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper i medlemsstaterna (fondföretag) och för den information de ska offentliggöra.

2 — Rådets direktiv av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25). Direktiv 69/335 upphävdes genom rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EUT L 46, s. 11). I detta mål förblir emellertid direktiv 69/335 tillämpligt med hänsyn till tiden för omständigheterna i målet (*ratione temporis*).

3 — Rådets direktiv av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EGT L 375, s. 3; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 116). Detta direktiv ersattes efter att ha ändrats vid flera tillfällen av Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, s. 32) i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/91/EU av den 23 juli 2014 (EUT L 257, s. 186). Återigen, i detta mål är det direktiv 85/611 som var tillämpligt vid tiden för det aktuella målet.

7. I artikel 44.1 i direktiv 85/611 föreskrivs att ”[e]tt fondföretag som utbjuder sina andelar i en annan medlemsstat måste följa de lagar och andra författningar som gäller i den staten och som inte faller inom tillämpningsområdet för detta direktiv”. Vidare får enligt artikel 44.3 i direktivet bestämmelserna i artikel 44.1 inte tillämpas på ett diskriminerande sätt av medlemsstaterna.

B – *Belgisk rätt*

8. Den årliga skatten för fondföretag infördes i arvsskattelagen (Code des droits de succession) genom lag av den 22 juli 1993 rörande beskattning och finansiella bestämmelser.[4] Genom lag av den 22 december 2003[5], som trädde i kraft den 1 januari 2004, ändrades sedermera den årliga skatten på så sätt att dess tillämpningsområde utvidgades. Enligt denna ändring blev även utländska fondföretag som marknadsförde sina andelar i Belgien skyldiga att betala den årliga skatten enligt artikel 161.3 i arvsskattelagen i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet.

9. Vad gäller beskattningsunderlaget föreskrivs i artikel 161a i arvsskattelagen följande: ”1) Beträffande de fondföretag som anges i artikel 161.1 och 161.2 [det vill säga belgiska fondföretag], ska skatten beräknas på de sammanlagda nettobelopp som placerats i Belgien per den 31 december det föregående året … 2) Beträffande de fondföretag som anges i artikel 161.3 [det vill säga utländska fondföretag], ska skatten tas ut på de sammanlagda nettobelopp som placerats i Belgien per den 31 december det föregående året från den tidpunkt de registrerats hos bank-, finans- och försäkringskommissionen...”.

10. Enligt beslutet om hänskjutande var år 2006 den årliga skattesatsen 0,07 procent av de beskattningsbara beloppen.

11. Artikel 162 i arvsskattelagen utvidgar tillämpningen av sanktionerna i bok I i lagen till att omfatta den skatt som fastställs enligt artikel 161. I synnerhet föreskriver artikel 162.2 i lagen i den lydelse som är tillämplig vid den relevanta tidpunkten en särskild sanktion för utländska fondföretag. Dessa kan genom domstolsbeslut förbjudas att marknadsföra sina andelar i Belgien i framtiden.

III – **De faktiska omständigheterna, förfarandet och tolkningsfrågorna**

12. NN (L) International (svaranden) är ett investeringsbolag med variabelt aktiekapital.[6] Dess stadgeenliga säte är i Luxemburg. Enligt beslutet om hänskjutande som getts in av Cour d’appel de Bruxelles (appellationsdomstol i Bryssel), avgav svaranden i vederbörlig ordning sin deklaration för den årliga skatten avseende de nettobelopp som placerats i Belgien år 2005. Svaranden betalade också skatten inom föreskriven tid.

13. Svaranden ifrågasatte i första instans lagligheten av den årliga skatten och begärde att den skatten, som uppgick till 185 739,34 euro, skulle återbetalas. Svaranden gjorde gällande att den årliga skatten stod i strid med direktiv 69/335 och direktiv 85/611 samt med bestämmelserna i fördraget rörande friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital. Svaranden gjorde i andra hand gällande att den årliga skatten stred mot artikel 22 i konventionen som undertecknats av Belgien och Storhertigdömet Luxemburg den 17 september 1970 för undvikande av dubbelbeskattning och som gäller vissa andra frågor om skatt på inkomst och kapital (kallat dubbelbeskattningsavtalet). Domstolen i första instans biföll talan på den grund som åberopats i andra hand. Nämnda domstol fann att den årliga skatten, som den betraktade som en förmögenhetsskatt, stred mot artikel 22 i

4 — Loi portant des dispositions fiscales et financières (*Moniteur belge* av den 26 juli 1993, s. 17350).

5 — Loi-programme (*Moniteur belge* av den 31 december 2003, s. 62160).

6 — Allmänt kallade SICAV (société d’investissement à capital variable).

dubbelbeskattningsavtalet. Den fastställde därför att NN (L) International inte behövde betala den årliga skatten. Domstolen i första instans biföll emellertid inte talan på den grunden att direktiv 69/335 hade åsidosatts. Den dömde inte i fråga om övriga yrkanden som grundade sig på åsidosättande av fördraget och direktiv 85/611.

14. Den belgiska skattemyndigheten överklagade avgörandet från domstolen i första instans. Den vidhöll att skatten i fråga inte omfattades av dubbelbeskattningsavtalet och att artikel 160 och följande artiklar i arvsskattelagen var förenliga med de nämnda unionsrättsliga bestämmelserna. NN (L) International yrkade fastställelse av beslutet i första instans och lämnade in ett alternativt anslutningsöverklagande avseende beslutet av domstolen i första instans att inte bifalla talan såvitt avsåg åsidosättandet av direktiv 69/335 och att inte pröva talan med avseende på åsidosättandet av de övriga unionsrättsliga bestämmelserna.

15. Det var mot denna bakgrund som Cour d'appel de Bruxelles (appellationsdomstol, Bryssel) beslutade att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska direktiv 69/335 … om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), närmare bestämt artiklarna 2, 4, 10 och 11 i detta direktiv, tolkas så att de utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som artiklarna 161 och 162 i den belgiska lagen om arvsskatt, i ändrad lydelse enligt lag av den 22 december 2003 om skatt på företag för kollektiva investeringar, såtillvida som denna skatt årligen tas ut från företag för kollektiva investeringar som bildats i form av kapitalbolag i en annan medlemsstat och som marknadsför sina andelar i Belgien, på det totala beloppet av deras andelar som förvärvats i Belgien minskat med beloppet för återköp eller återbetalning av sådana förvärv, vilket innebär att de belopp som erhålls i Belgien av sådana företag för kollektiva investeringar påförs denna skatt så länge som dessa företag förfogar över dem?

2) Ska artiklarna 49–55 och 56–[60] i EG-fördraget, i förekommande fall jämförda med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen i EG-fördraget, tolkas så att de utgör hinder för att en medlemsstat unilateralt ändrar kriteriet för att omfattas av en sådan skattskyldighet som föreskrivs i artikel 161 och följande artiklar i den belgiska lagen om arvsskatt genom att ersätta ett kriterium baserat på personlig anknytning i form av den skattskyldiges hemvist, vilket gäller enligt internationell skatterätt, med ett kriterium baserat på en påstådd verklig anknytning, vilket inte gäller enligt internationell skatterätt, med beaktande av att medlemsstaten för att utöva sin skatterättsliga suveränitet inför en särskild sanktion som föreskrivs i artikel 162.3 i den belgiska lagen om arvsskatt som endast påförs utländska aktörer?

3) Ska artiklarna 49 och 56 i EG-fördraget, i förekommande fall jämförda med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen i EG-fördraget, tolkas så att de utgör hinder för en sådan skatt som den ovan angivna, vilken, såtillvida som de skatter som företagen för kollektiva investeringar som bildats i en annan medlemsstat påförs i deras ursprungsmedlemsstat inte beaktas, utgör en ytterligare ekonomisk börda som sannolikt motverkar försäljningen av deras andelar i Belgien?

4) Ska rådets direktiv 85/611 … om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EGT L 375, p. 3), i förekommande fall jämfört med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen i EG-fördraget, tolkas så att det utgör hinder för en sådan skatt som den ovan angivna i den mån denna skatt motverkar direktivets huvudsakliga syfte att främja marknadsföring av andelar av företag för kollektiva investeringar inom Europeiska unionen?

5) Ska artiklarna 49 och 56 i EG-fördraget tolkas så, att de utgör hinder för den administrativa börda som följer av införandet av en sådan skatt som den ovan beskrivna på företag för kollektiva investeringar som marknadsför sina andelar i Belgien?

6) Ska artiklarna 49 och 56 i EG-fördraget tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som artikel 162.2 i den belgiska lagen om arvsskatt såtillvida som denna bestämmelse innebär att en särskild sanktion påförs företag för kollektiva investeringar som har bildats i en annan medlemsstat och som marknadsför sina andelar i Belgien, nämligen förbud genom domstolsbeslut att i framtiden placera andelar i Belgien vid underlåtenhet att ge in deras deklaration senast den 31 mars varje år eller vid underlåtenhet att betala den ovan angivna skatten?

16. NN (L) International, Belgiens regering och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. De parter som deltog i det skriftliga förfarandet yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 28 oktober 2015.

IV – **Bedömning**

A – *Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning*

17. I sina skriftliga yttranden har Belgiens regering gjort gällande att den fjärde, femte och sjätte tolkningsfrågan inte kan tas upp till sakprövning. Vad gäller den fjärde frågan är det regeringens uppfattning att beslutet om hänskjutande inte anger något särskilt skäl till varför den årliga skatten skulle anses oförenlig med direktiv 85/611. Beträffande den femte frågan hävdar den belgiska regeringen att den nationella domstolen inte har angett vilka nationella bestämmelser som medför administrativa bördor och dessutom att den inte gett någon information om den diskriminering som skulle följa därav för utländska fondföretag. Det senare argumentet har också framförts av kommissionen i dess yttranden, dock utan att den formellt gör gällande att frågan inte kan tas upp till sakprövning. Härutöver anser den belgiska regeringen att den femte frågan saknar betydelse för avgörandet av det nationella målet. Slutligen har den belgiska regeringen påstått att den sjätte frågan inte kan prövas i sak av den anledningen att artikel 162.2 i arvsskattelagen inte är föremål för prövning i det nationella målet. Den saknar relevans för tvisteföremålet i det nationella målet. Dessutom är tillämpningen av en sanktion mot NN (L) International i framtiden rent hypotetisk.

18. Enligt fast rättspraxis [7] presumeras tolkningsfrågor om unionsrätten från nationella domstolar vara relevanta. Domstolen kan endast avvisa en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, eller när problemet är hypotetiskt och domstolen inte förfogar över de uppgifter om de rättsliga och faktiska omständigheter som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt besvara de frågor som ställs.

19. Med tillämpning av dessa kriterier på förevarande mål är det min uppfattning att invändningarna om att frågorna fyra och sex inte kan tas upp till sakprövning ska lämnas utan bifall. Jag delar emellertid den belgiska regeringens uppfattning att fråga fem inte ska tas upp till sakprövning.

20. Det är visserligen sant att den fjärde frågan som den formulerats av den hänskjutande domstolen inte hänvisar till någon viss bestämmelse i direktiv 85/611 beträffande vilken en tolkning begärs. Den hänvisar blott till direktivet som sådant och dess syften. Domstolen har emellertid enligt fast rättspraxis, [8] rätt att när den ställs inför oprecist formulerade frågor ur samtliga de uppgifter som den nationella domstolen har tillhandahållit och handlingarna rörande det nationella målet ta fram de

7 — Se, nyligen, dom Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

8 — Dom Haug-Adrion (251/83, EU:C:1984:397, punkt 9), dom Arcaro(C-168/95, EU:C:1996:363, punkt 21), dom Teckal(C-107/98, EU:C:1999:562, punkt 34) och dom ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660, punkt 81).

uppgifter av unionsrättslig karaktär som det med hänsyn till tvisteföremålet är nödvändigt att tolka. I förevarande mål hindrar inte omständigheten att frågan endast innehåller en allmän hänvisning till direktiv 85/611 domstolen från att ge den nationella domstolen de uppgifter om tolkningen av unionsrätten den behöver för att kunna avgöra det mål som den har att avgöra.

21. Vad beträffar den sjätte frågan kan det inte hävdas att den saknar betydelse för det nationella förfarandet. NN (L) International bestrider i det nationella förfarandet lagligheten av artikel 160 och följande artiklar i arvsskattelagen, det vill säga de artiklar som innehåller de bestämmelser som är tillämpliga på den årliga skatten enligt belgisk rätt. Den nationella domstolen ska därför avgöra en tvist angående lagligheten av bestämmelserna om den årliga skatten, inbegripet de särskilda sanktioner som kan åläggas utländska fondföretag enligt artikel 162.2 i arvsskattelagen. Denna fråga kan därför inte anses vara hypotetisk eller sakna relevans för lösningen av tvisten vid den nationella domstolen.

22. Dessutom har det förhållandet att påföljder enligt nationell rätt inte har beslutats med avseende på de särskilda omständigheterna i målet tidigare inte hindrat domstolen från att besvara en tolkningsfråga.[9] Domstolen har ofta ställts inför frågor med anknytning till ovissa händelser eller situationer som inträffar i framtiden och funnit att dessa frågor kan tas upp till sakprövning om de haft betydelse för tvisteföremålet i det nationella förfarandet.[10] Uttryckt med en metafor bör den nationella domstolen om kärnan i tvisten är aktuell och föreligger på riktigt ha rätt att fråga domstolen beträffande kärnans eventuella ytskikt. Detta är än mer påkallat om ytskiktet är vasst såsom är fallet beträffande påföljder.

23. Av dessa skäl ska de invändningar som gjorts av den belgiska regeringen avseende frågan om upptagande till sakprövning av frågorna fyra och sex lämnas utan avseende.

24. Den femte frågan rör en annan situation. Enligt fast rättspraxis[11] och artikel 94 i domstolens rättegångsregler krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen. De uppgifter som lämnas i begäran om förhandsavgörande ska inte bara göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar, utan också ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol.[12]

25. I förevarande mål finns det inte någonting i beslutet om hänskjutande som gör det möjligt för domstolen att exakt identifiera vad dessa ”administrativa bördor” som den nationella domstolen hänvisar till i fråga fem förmodas vara. Samma osäkerhet framgår av parternas yttranden. Den belgiska regeringen utgår från att begreppet ”administrativa bördor” avser skyldigheten att ge in en skattedeklaration till behörig myndighet. Kommissionen gör samma antagande. NN (L) International å andra sidan, som inte framfört någon uppfattning i sina skriftliga yttranden i frågan, uppgav i korthet vid förhandlingen att ”administrativa bördor” ska förstås som interna kostnader för insamling av relevanta uppgifter om andelsinnehavarnas identitet och bosättningsort.

26. Sammanfattningsvis har inte domstolen tillgång till vare sig de faktiska eller rättsliga omständigheterna för att pröva de ”administrativa bördorna”. Parterna har inte vederbörligen behandlat denna fråga. Det är av dessa skäl som jag anser att domstolen ska förklara att den femte frågan inte kan tas upp till sakprövning.

9 — Se dom P och S (C-579/13, EU:C:2015:369). I sitt förslag till avgörande i det målet anförde generaladvokaten Szpunar att det framgick klart och tydligt av både beslutet om hänskjutande och parternas skriftliga yttranden att klagandena inte hade ålagts några böter (C-579/13, EU:C:2015:39, punkt 99).

10 — Se, bland annat, analogt dom X och Y (C-200/98, EU:C:1999:566, punkterna 21 och 22), dom Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, punkt 65) och dom Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400, punkterna 28 och 29).

11 — Se, bland annat dom Mulders(C-548/11, EU:C:2013:249, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

12 — Se, bland annat, beslut Mlamali, (C-257/13, EU:C:2013:763, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

B – *Bedömning av tolkningsfrågorna*

27. Det är till att börja med nödvändigt att framhålla att Cour d'appel de Bruxelles (appellationsdomstol, Bryssel) har hänskjutit de sex frågorna till domstolen före ett ställningstagande till huruvida klassificeringen av skatten och frågan om dubbelbeskattningsavtalet är tillämpligt. EU-domstolen ombeds därför inte att ge en tolkning beträffande klassificeringen av den årliga skatten. Bedömningen i detta förslag till avgörande med avseende på huruvida denna skatt är förenlig med relevanta unionsrättsliga bestämmelser påverkar inte bedömningen av vilken typ av skatt det rör sig om vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Detta är den nationella domstolens uppgift.

28. Min bedömning i sak av tolkningsfrågorna sker i följande ordning: Först behandlas den årliga skattens förenlighet med sekundär unionsrätt (frågorna ett och fyra). Sedan bedöms den årliga skatten med avseende på dess förenlighet med primärrätt, det vill säga grundläggande friheter enligt fördragen (frågorna två och tre). Slutligen kommer jag att behandla de särskilda sanktioner som föreskrivs för endast utländska fondföretag och sanktionernas förenlighet med EU:s primärrätt (fråga sex).

1. Fråga 1: direktiv 69/335

29. Cour d'appel de Bruxelles (appellationsdomstol, Bryssel) har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 2, 4, 10 och 11 i direktiv 69/335 ska tolkas så att de utgör hinder för en skatt på utländska fondföretag såsom den belgiska årliga skatten. Samtliga parter som avgett yttranden till domstolen är överens om att den första frågan ska besvaras nekande på grund av att direktiv 69/335 inte är tillämpligt på den årliga skatten.

30. Jag instämmer.

31. Syftet med direktiv 69/335 är att avskaffa andra indirekta skatter än skatt på kapitaltillskott som har samma egenskaper som den skatten, det vill säga som tillämpas på transaktioner som omfattas av det direktivet. [13]

32. I förevarande mål är underlaget för den årliga skatten de nettobelopp som placerats i Belgien per den 31 december det föregående året. Det framgår av lagstiftningens förarbeten, till vilka det hänvisas i den belgiska regeringens skriftliga yttranden, att begreppet ”nettobelopp som placerats” ska förstås så att det avser de totala tillgångarna hos fondföretag minskat med beloppen för återköp. Begreppet belopp som placerats ”i Belgien” avser överlåtelser (teckningar, försäljningar) som gjorts i Belgien genom förmedling av ett finansiellt institut. [14] Den belgiska regeringen har även uppgett att nettovärdet av tillgångarna hos fondföretag påverkas av faktorer som storleken på tecknade belopp, återbäringar och skulder, förändring av värdet på underliggande tillgångar, inkomster och utgifter.

33. Det framgår således att en sådan skatt inte avser något av de slag av transaktioner som är föremål för skatt på kapitaltillskott enligt artikel 4 i direktiv 69/335. Som domstolen redan funnit innefattar samtliga sådana transaktioner överföring av kapital eller tillgångar till en kapitalassociation i den medlemsstat där beskattning äger rum och som medför en verklig ökning av bolagets kapital eller tillgångar. [15] Inte heller omfattas den årliga skatten av tillämpningsområdet för förbudet i artikel 10 i direktivet, eftersom den inte motsvarar någon av de beskattningsbara transaktioner som anges i artikel 4 till vilken artikel 10 a och b i direktivet hänvisar. På samma sätt är den årliga skatten inte knuten till kravet på registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet i den mening som avses i artikel 10 c i direktivet. Slutligen avser inte heller den årliga skatten någon av de transaktioner som omfattas av artikel 11 i direktivet.

13 — Dom Optiver m.fl. (C-22/03, EU:C:2005:143, punkt 27).

14 — Chambre des représentants de Belgique, Projet de loi-programme, 2003–2004, 51-0473/001, s. 157.

15 — Dom Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507, punkt 20).

34. Det är därför uppenbart att den årliga skatten inte omfattas av det materiella tillämpningsområdet för direktiv 69/335. Direktiv 69/335 är således inte tillämpligt på omständigheterna i det nationella målet. Jag föreslår därför att domstolen ska besvara den första frågan nekande: Rådets direktiv 69/335 utgör inte hinder för påförande av en skatt på fondföretag etablerade i en annan medlemsstat, såsom den årliga skatt på fondföretag som avses i det nationella målet.

2. Fråga 4: direktiv 85/611

35. Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 85/611 ska tolkas så att det utgör hinder för påförande av en skatt såsom den årliga skatten på grund av att den är till men för direktivets huvudsyfte, att befrämja marknadsföring av andelar i fondföretag i överlåtbara värdepapper inom den Europeiska unionen.

36. NN (L) International har med avseende på denna fråga gjort gällande att den årliga skatten hindrar att syftena med direktiv 85/611 uppnås. Den belgiska regeringen å andra sidan menar att direktiv 85/611 inte inskränker medlemsstaternas beskattningsrätt. Kommissionen har i samma anda gjort gällande att direktiv 85/611 inte innehåller någon bestämmelse om beskattning och därför saknar relevans i förevarande mål.

37. Jag delar kommissionens och den belgiska regeringens uppfattning.

38. Direktiv 85/611 samordnar nationella lagar rörande fondföretag i överlåtbara värdepapper. Dess syfte är att befrämja den fria rörligheten för andelar i fondföretag inom unionen. Omfattningen av den genom direktivet avsedda samordningen är emellertid begränsad. Direktivet fastställer endast grundläggande gemensamma regler beträffande auktorisation, tillsyn, organisation och verksamheter för fondföretag hemmahörande i medlemsstaterna samt för de uppgifter som de ska offentliggöra.[16] Dessutom har direktivet antagits med artikel 57.2 i EEG-fördraget (nu, efter ändring, artikel 53 FEUF) som rättslig grund. Sistnämnda berör inte medlemsstaternas beskattning av fondföretag.

39. I artikel 44 i direktiv 85/611 föreskrivs visserligen att fondföretag som marknadsför sina andelar i andra medlemsstater måste följa de lagar och andra författningar som gäller i de staterna och som inte faller inom tillämpningsområdet för det direktivet. Dessutom måste medlemsstaterna enligt artikel 44.3 i direktivet tillämpa sådana bestämmelser på ett icke diskriminerande sätt.

40. Artikel 44 i direktivet erinrar om det övergripande och generella förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet eller orten för stiftandet. Detta kan emellertid inte förstås som en utvidgning av det materiella tillämpningsområdet för direktiv 85/611.

41. För det första ska artikel 44 tolkas mot bakgrund av direktiv 85/611 i dess helhet. Samtidigt som den samordning som fastställs genom det direktivet grundas på principen om kontroll i hemstaten och ömsesidigt erkännande[17] bekräftar och upprätthåller artikel 44.1 medlemsstaternas befogenhet på områden som inte omfattas av direktivet. Mot denna bakgrund kan artikel 44 bäst beskrivas som ytterligare en bekräftelse på medlemsstaternas befogenhet på alla de områden som inte uttryckligen omfattas av direktivet, inbegripet beskattning.

16 — Se andra, tredje och fjärde skälen i direktiv 85/611.

17 — Se förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i mål Gruslin (C-88/13, EU:C:2014:79, punkt 4).

42. Viktigare är dock att den icke-diskrimineringsregel i artikel 44.3 i direktiv 85/611 som NN (L) International åberopar, oberoende av hur tillämpningsområdet för artikel 44.1 ska tolkas, kan anses vara ett återgivande av principen om icke-diskriminering som redan föreskrivs i fördragen. Bedömningen av huruvida den årliga skatten och den särskilda sanktionen för utländska fondföretag innebär diskriminering ska därför i stället göras mot bakgrund av fördragsbestämmelserna om de grundläggande friheterna.

43. Direktiv 85/611 är därför inte till någon nytta i förevarande mål. Den allmänna och per definition ganska abstrakta skyldigheten till lojalt samarbete som anges i artikel 10 EG (som ersatts i sak av artikel 4.3 FEU), förändrar inte denna slutsats [18], och inte heller artikel 293 EG (upphävd genom Lissabonfördraget). I detta avseende har domstolen fastställt att den senare bestämmelsen inte är avsedd att vara en i sig verksam rättsregel, utan den begränsar sig till att ange ramen för en förhandling som medlemsstaterna i den utsträckning det är nödvändigt ska inleda med varandra. I enlighet med detta resonemang har domstolen vid upprepade tillfällen uttalat att även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av fördragets syften kan bestämmelsen som sådan inte ge enskilda rättigheter som kan åberopas vid nationella domstolar. [19]

44. Jag föreslår därför att domstolens svar på den fjärde frågan ska vara att rådets direktiv 85/611 ska tolkas så att det inte utgör hinder för att påföra en skatt, såsom den årliga skatt på fondföretag som avses i det nationella målet.

3. Frågorna 2 och 3: den årliga skattens förenlighet med de grundläggande friheterna

45. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, som jag finner lämpligt att behandla tillsammans, för att få klarhet i huruvida påförandet av den årliga skatten på utländska fondföretag strider mot tillämpliga bestämmelser i fördraget om friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital jämförda med artiklarna 10 EG och 293 EG. Den hänskjutande domstolens tveksamhet hänger i synnerhet samman med den omständigheten att de belgiska myndigheterna har ersatt kriteriet för beskattning som tidigare var skattebetalarens bosättning med kriteriet ”verklig anknytning”. De belgiska myndigheterna har dessutom infört en särskild sanktion som är tillämplig endast på utländska aktörer.

a) Frågan om vilken frihet som är tillämplig

46. Den nationella domstolen hänvisar i sina frågor till artiklarna 49–55 EG och artiklarna 56–60 EG (nu artiklarna 56–62 FEUF, artiklarna 63–66 FEUF och artikel 75 FEUF) utan att ange hur var och en av dessa bestämmelser är tillämplig på det nationella målet. Såsom kommissionen har påpekat framgår det emellertid att de relevanta bestämmelser som var tillämpliga vid den aktuella tidpunkten utgörs av artiklarna 49 EG, 56 EG, och 58 EG (nu artiklarna 56 FEUF, 63 FEUF och 65 FEUF).

47. Domstolen har slagit fast att frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra fria rörligheten ska avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen. [20]

18 — Se, för ett sådant resonemang, dom Deutsche Grammophon Gesellschaft (78/70, EU:C:1971:59, punkt 5), dom Riseria Geddo (2/73, EU:C:1973:89, punkt 4) och beslut Levy och Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, punkterna 26 och 28). Se också dom 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 30 och följande punkter).

19 — Se, bland annat, dom Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 16) och beslut Levy och Sebbag (C-540/11, EU:C:2012:581, punkt 27).

20 — Se, till exempel, dom Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, (EU:C:2012:707, punkt 90) och dom Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 31).

48. Den nationella lagstiftning som avses i det nationella målet föreskriver en årlig skatt på fondföretag på grundval av nettovärdet av deras tillgångar multiplicerat med det antal enheter som tecknats i den beskattande medlemsstaten. Den årliga skatten kan därför anses potentiellt kunna inskränka såväl den fria rörligheten för kapital som friheten att tillhandahålla tjänster. Det ska emellertid beaktas att domstolen prövar bestämmelsen i fråga mot bakgrund av endast en av dessa friheter om det visar sig att den ena av dem är helt underordnad den andra. [21] För att kunna göra denna bedömning i avsaknad av en definition av ”rörlighet för kapital” i EG-fördraget, har domstolen funnit att bilaga I till direktiv 88/361 [22] innehåller en icke uttömmande förteckning som är vägledande då den anger transaktioner som kan utgöra rörelse av kapital. [23] Vad gäller förevarande mål är det värt att notera att inlänningars förvärv av utländska andelar som omsätts eller inte omsätts på en fondbörs förtecknas bland de kapitalrörelser som anges i del A under rubrik IV i nämnda bilaga, vilken uttryckligen hänvisar till ”[t]ransaktioner i andelar utfärdade av företag för kollektiva investeringar”. [24]

49. Det är i förevarande mål uppenbart att den årliga skatten är knuten till inlänningars förvärv av andelar utfärdade av fondföretag i den mening som avses i nomenklaturen i bilaga I till direktiv 88/361. Därför kan den årliga skatten, såsom NN (L) International har hävdat i sina skriftliga yttranden, anses vara i första hand förbunden med fri rörlighet för kapital. [25]

50. Jag anser därför att bedömningen med avseende på prövningen av den årliga skattens förenlighet med fördragen främst ska avse den fria rörligheten för kapital hellre än friheten att tillhandahålla tjänster. [26]

b) Huruvida skatten är en restriktion för den fria rörligheten för kapital

51. NN (L) International har gjort gällande att det anknytningskriterium som valts i den tillämpliga belgiska lagstiftningen avviker från internationellt godtagna kriterier för beskattning. Svaranden har dessutom gjort gällande att den årliga skatten medför en restriktion för den fria rörligheten för kapital på grund av att den påför företagen för kollektiva investeringar en finansiell börda som kan inverka på andelsägarnas vinst. Enligt svaranden är det därför sannolikt att den årliga skatten avhåller utländska fondföretag från att marknadsföra sina andelar i Belgien, eller medför en begränsning därav, i synnerhet med beaktande av att fondföretag som är etablerade i Luxemburg redan är underkastade en teckningsskatt i den medlemsstaten. Kommissionen vidhåller emellertid att den årliga skatten inte är diskriminerande i sig då belgiska fondföretag är föremål för samma skattebehandling. [27] Den belgiska regeringen framhåller att det är nödvändigt att erkänna principen om medlemsstaternas suveränitet i fråga om beskattning och erinrar om att dubbelbeskattning är en konsekvens av det samtidiga utövandet av denna beskattningsrätt. Hela syftet med att ta ut den årliga skatten av utländska fondföretag är dessutom just att säkerställa att de olika investeringsprodukterna på den belgiska marknaden underkastas samma villkor.

21 — Se, till exempel, dom Dijkman och Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 33) och dom Fidium Finanz (C-452/04, EU:C:2006:631, punkt 34).

22 — Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

23 — Dom Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

24 — Dom VBV – Vorsorgekasse (C-39/11, EU:C:2012:327, punkt 21) och dom Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 24).

25 — Se, *mutatis mutandis*, dom Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 25).

26 — Det kan tilläggas att en bedömning med utgångspunkt i friheten att tillhandahålla tjänster inte skulle leda till en annan slutsats mot bakgrund av den likformiga metod för bedömningen som ska genomföras av dessa grundläggande friheter. Se, för ett sådant resonemang, dom Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, punkt 37). Beträffande en gemensam bedömning av nationella åtgärder enligt artiklarna 21 FEUF, 45 FEUF, 49 FEUF, 56 FEUF och 63 FEUF, se dom Libert m.fl. (C-197/11 och C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 37 och följande punkter). Se också beträffande etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital dom Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 56), dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 93) och dom Test Claimants in the FII Group Litigation(C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 60).

27 — Kommissionen avvaktar med sin inställning i fråga om skattesatsen som gäller för vissa fondföretag enligt artikel 161ter (5), beträffande vilken den uttalat sin avsikt att inleda talan om fördragsbrott (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1144_en.htm). Denna bestämmelse har emellertid inte berörts av den nationella domstolen och hör därför inte till förevarande mål.

52. Det ska inledningsvis påpekas att beskattning av fondföretag inte är harmoniserad i Europeiska unionen. Medlemsstaternas beskattning på detta område skiljer sig faktiskt åt i betydande utsträckning.[28] Med beaktande av denna realitet måste insikten om att beskattning av fondföretag omfattas av medlemsstaternas befogenhet och att det med nödvändighet föreligger skillnader mellan den ena och den andra medlemsstaten fungera som utgångspunkt och vägledning för bedömningen.

53. Domstolen har slagit fast[29] att det emellertid finns en begränsning av medlemsstaterna befogenhet i denna del. Nationella skatteregler får inte innebära en inskränkning av de grundläggande friheterna. Till de åtgärder som anses utgöra restriktioner för kapitalrörelser enligt artikel 56.1 EG (nu artikel 63.1 FEUF) hör sådana åtgärder som kan avhålla personer som inte har hemvist i en viss medlemsstat från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla dem som har hemvist i denna medlemsstat från att investera i andra stater.[30]

54. Med tillämpning av dessa principer på skatteområdet har domstolen ofta funnit att en restriktion föreligger som är förbjuden enligt artikel 56.1 EG i fall där de nationella åtgärderna innebar olika behandling av personer med respektive utan hemvist.[31] När skatteregeln å andra sidan inte gjorde någon åtskillnad mellan beskattningsbara personer som bedömdes vara i jämförbara situationer och inte medförde någon nackdel[32] har domstolen inte funnit att en sådan inskränkning förelegat.[33]

55. Såsom kommissionen har anfört framgår det i förevarande mål att den nationella lagstiftningen tillämpas utan åtskillnad på fondföretag med respektive utan hemvist. Härutöver medför inte tillämpningen av den årliga skatten att utländska fondföretag slutligen får en tyngre skattebörda i Belgien än belgiska fondföretag.

56. NN (L) International har emellertid gjort gällande att tillämpningen av den årliga skatten på utländska fondföretag utgör förbjuden diskriminering på grund av att fondföretag med respektive utan hemvist som befinner sig i situationer som inte är jämförbara behandlas lika.

57. Jag delar inte denna uppfattning. Det är visserligen sant att orättfärdighet allmänt sett, åtminstone sedan Aristoteles, inte bara anses föreligga när likartade situationer behandlas olika utan även när objektivt sett olika situationer behandlas lika.[34] Problemet är att jag, rent konkret och i detta särskilda fall, inte känner mig övertygad av de argument som framförts av NN (L) International, att situationerna för utländska och belgiska fondföretag inte är jämförbara med avseende på betalningen av den årliga skatten.

28 — Se, till exempel, Adema, R., UCITS and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of UCITS, Kluwer Law International 2009.

29 — Se, till exempel, dom kommissionen/Ungern(C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

30 — Dom van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

31 — Beträffande ny rättspraxis, se, till exempel, dom Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punkterna 20 och 21), dom Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punkterna 55 och 56), dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkterna 40 och 43) och dom van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, punkterna 36 och 37).

32 — Se, till exempel, dom Viacom Outdoor(C-134/03, EU:C:2005:94, punkt 37).

33 — Se, till exempel, dom X (C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 32 och följande punkter), dom Columbus Container Services(C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 39 och 40) och dom Kerckhaert och Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 17 och följande punkter).

34 — Aristotle's Nicomachean Ethics. A New Translation, by Bartlett, R.C., and Collins, S.D. University of Chicago Press, 2011, Book V.3. 1131a20.

58. Enligt fast rättspraxis på området för direkt beskattning såsom inkomstskatt och förmögenhetsskatt, där objektiva skillnader mellan skattskyldiga personer kan ha betydelse, har ofta bosatta och icke bosatta i den stat där beskattning sker visserligen bedömts inte befinna sig i en jämförbar situation med avseende på vissa skattefördelar och regler.[35] Detta kan emellertid inte utvidgas så långt som till att kräva en allmän särbehandling av bosatta och icke bosatta aktörer och således tvinga medlemsstaterna att utforma ett särskilt skattesystem för icke bosatta personer. För att fastställa huruvida bosatta och icke bosatta skattebetalares situationer är jämförbara är det därför nödvändigt att bedöma deras objektiva situationer mot bakgrund av deras ställning i relation till skattesystemet i fråga. Belgisk lagstiftning tar ut samma typ av skatt på nettovärdet av tillgångar som innehas av fondföretag som marknadsförts inom landet under det föregående kalenderåret. Inhemska och utländska företag som bedriver samma ekonomiska verksamhet lyder således under samma villkor.

59. Det förhållande som NN (L) International åberopar till stöd för sitt påstående att situationerna för belgiska och utländska fondföretag inte är jämförbara är att fondföretag som är hemmahörande i Luxemburg redan är skyldiga att betala teckningsskatt i den medlemsstaten. Domstolen har emellertid konsekvent slagit fast att de nackdelar som beror på det samtidiga utövandet av de olika medlemsstaternas beskattningsrätt inte utgör en inskränkning av den fria rörligheten förutsatt att detta utövande inte är diskriminerande.[36] Medlemsstaterna är således inte skyldiga att anpassa sina skattesystem till andra medlemsstaters skattesystem i syfte att undvika dubbelbeskattning.[37]

60. Vad gäller beskattning av ekonomisk verksamhet i Belgien är inhemska och utländska fondföretag fullt jämförbara. Den enda skillnaden, på det område som uttryckligen har utelämnats, består i det parallella utövandet av medlemsstaternas beskattningsrätt. Enligt min uppfattning kan det angripna skattesystemet således inte utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

61. Med hänvisning slutligen till de argument som anförts ovan i punkt 43 kan inte en tillämpning av artikel 10 EG (i väsentliga delar ersatt av artikel 4.3 FEU) och artikel 293 EG (upphävd genom Lissabonfördraget) leda till en annan slutsats.

62. Jag föreslår därför att domstolen besvarar den andra och den tredje frågan genom att förklara att artikel 56.1 EG inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den lagstiftning som avses i det nationella målet, som påför inhemska och utländska fondföretag en årlig skatt på de nettobelopp som tecknats i den berörda medlemsstaten.

4. Den särskilda sanktionen för enbart utländska fondföretag

63. Den hänskjutande domstolen har ställt den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 EG, 56 EG och 58 EG ska tolkas så att de utgör hinder för artikel 162.2 i den belgiska arvsskattelagen. Denna bestämmelse föreskriver en särskild sanktion för fondföretag som är etablerade i en annan medlemsstat och marknadsför sina andelar i Belgien, och som innebär att de, om de underlåter att ge in sina skattedeklarationer inom föreskriven tid eller inte betalar den årliga skatten, genom domstolsbeslut kan förbjudas att i framtiden marknadsföra sina andelar i Belgien.

35 — Som generaladvokaten Wathelet nyligen har framhållit i sitt förslag till avgörande i målet Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punkt 33), är det sällan som domstolen har kommit fram till att avsaknaden av objektiv jämförbarhet mellan situationen för bosatta och icke bosatta personer medför att en skillnad i skattemässig behandling inte är diskriminerande. Se, till exempel, dom Schumacker(C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 31), dom D (C-376/03, EU:C:2005:424, punkt 31 och följande punkter) dom Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 41 och följande punkter). Detta gäller emellertid inte andra skattesystem som inte beaktar de objektiva skillnaderna mellan skattskyldiga personer. Se, för ett sådant resonemang, dom kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, punkterna 57 och 58) och dom kommissionen/Ungern (C-253/09, EU:C:2011:795, punkterna 56 och 57).

36 — Se, för ett liknande resonemang, till exempel dom Kerckhaert och Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 20), dom Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 38) och dom Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 27).

37 — Se, till exempel, dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 31), dom X (C-302/12, EU:C:2013:756, punkt 29) och dom Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 33 och följande punkter).

64. NN (L) International och kommissionen har gjort gällande att sanktionen som påförs enligt artikel 162.2 i den belgiska arvsskattelagen utgör diskriminering grundad på etableringsorten, eftersom en liknande sanktion inte finns för belgiska fondföretag. Kommissionen uppgav vid förhandlingen att den har för avsikt att inleda en talan om fördragsbrott i denna fråga. Den belgiska regeringen har å andra sidan gjort gällande att det finns en likvärdig sanktion för inhemska fondföretag. Det rör sig om artikel 133ter i arvsskattelagen som, bland annat, fastställer möjligheten att förbjuda ett företags verksamhet om dess ledning, medlem eller anställd har dömts för att ha brutit mot bestämmelserna i arvsskattelagen. Den belgiska regeringen bekräftade vid förhandlingen att sanktionerna enligt artikel 133ter också kan tillämpas på utländska fondföretag. Enligt den belgiska regeringen är det emellertid mycket svårt att genomdriva dessa eller andra slag av sanktioner, såsom ekonomiska sanktioner, mot utländska fondföretag. Av denna anledning ansågs en särskild sanktion för utländska fondföretag vara nödvändig. Nämnda regering har även hävdat att den olikartade behandlingen av belgiska och utländska fondföretag är tillåten enligt artikel 58 EG och att den är berättigad med hänsyn till behovet av att säkerställa effektiviteten i skattekontrollen och uppbörden av skatt.

65. Den särskilda sanktionen i artikel 162.2 i arvsskattelagen ger domstolar rätt att förbjuda ett fondföretag som är etablerat i en annan medlemsstat att bedriva sin verksamhet i Belgien trots att det lagligen kan fortsätta med samma verksamhet i sin ursprungsmedlemsstat. Av denna anledning ska den särskilda sanktion som i Belgien endast påförs utländska fondföretag snarare prövas mot bakgrund av friheten att tillhandahålla tjänster i artikel 49 EG. [38]

66. Det bör framhållas att sanktionen i artikel 162.2 i arvsskattelagen, det vill säga den sanktion som är tillämplig på utländska fondföretag, och sanktionerna i artikel 133ter i nämnda lag, det vill säga de som är generellt tillämpliga, skiljer sig åt i fråga om innehåll och verkan. För det första kan sanktionerna i artikel 133ter i arvsskattelagen beslutas endast efter det att vissa personer dömts för uppsåtliga brott mot lagen. För att en sanktion enligt artikel 162.2 ska utdömas krävs däremot inget uppsåt – oaktsamhet förefaller vara tillräckligt. För det andra, vad gäller sanktionernas tidsmässiga räckvidd, föreskriver artikel 133ter att sanktionerna i den artikeln endast kan påföras, efter ett slutligt domstolsavgörande, under en tidsperiod på mellan tre månader och fem år. Detta är emellertid inte fallet beträffande sanktionen i artikel 162.2 för vilken det inte föreskrivs någon tidsbegränsning. Ett utländskt fondföretag skulle därför kunna förbjudas att marknadsföra sina andelar i Belgien på obestämd tid.

67. Det är således tydligt att dessa två slag av sanktioner skiljer sig betydligt i fråga om vilka beteenden som beivras och i fråga om hur stränga och varaktiga förbuden är. Sanktionen i artikel 162.2 i den belgiska arvsskattelagen medför en skillnad i behandling enbart på grund av etableringsorten. Sanktionen utgör därför en direkt diskriminering vilket står i strid med artikel 49 EG.

68. En prövning av de belgiska nationella bestämmelserna med utgångspunkt i den fria rörligheten för kapital och med särskilt beaktande av undantagen enligt artikel 58 EG, vilka åberopas av den belgiska regeringen, påverkar inte denna bedömning.

69. Enligt artikel 58.1 a EG ska artikel 56 EG inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som inte befinner sig i samma situation med avseende på hemvist. Enligt artikel 58.3 EG får de åtgärder som avses med denna bestämmelse inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Sådana åtgärder kan visserligen vara berättigade av tvingande hänsyn till allmänintresset. De får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla de mål som medlemsstaten har uppställt. [39]

38 — Se, till exempel, dom Liga Portuguesa de Futebol Profissional (C-42/07, EU:C:2009:519, punkterna 48, 51 och 52).

39 — Se dom kommissionen/Belgien (C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 41).

70. Enligt min uppfattning uppfyller en sanktion som kan påföras på obestämd tid svårligen kraven på proportionalitet, i synnerhet nödvändighetskravet.

71. Av dessa skäl föreslår jag att domstolen ska fastställa att artikel 49 EG utgör hinder för en sådan sanktion som den som föreskrivs i artikel 162.2 i den belgiska arvsskattelagen enligt vilken en domstol kan förbjuda framtida marknadsföring av andelar i en medlemsstat och som är tillämplig endast på utländska fondföretag.

V – **Förslag till avgörande**

72. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna som ställts av Cour d'appel de Bruxelles (appellationsdomstol, Bryssel) enligt följande:

”Rådets direktiv 69/335 av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning utgör inte hinder för påförande av en skatt på fondföretag etablerade i en annan medlemsstat, såsom den årliga skatt på fondföretag som avses i det nationella målet.

Rådets direktiv 85/611 av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper ska tolkas så att det inte utgör hinder för att påföra en skatt, såsom den årliga skatt på fondföretag som avses i det nationella målet.

Artikel 56.1 EG utgör inte hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den lagstiftning som avses i det nationella målet, som påför inhemska och utländska fondföretag en årlig skatt på de nettobelopp som tecknats i den berörda medlemsstaten.

Artikel 49 EG utgör hinder för en sådan sanktion som den som föreskrivs i artikel 162.2 i den belgiska arvsskattelagen enligt vilken en domstol kan förbjuda framtida marknadsföring av andelar i en medlemsstat och som är tillämplig endast på utländska fondföretag.”