

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 26 maj 2016 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Direkt beskattning – Fri rörlighet för kapital – Frihet att tillhandahålla tjänster – Direktiv 69/335/EEG – Artiklarna 2, 4, 10 och 11 – Direktiv 85/611/EEG – Artiklarna 10 och 293 EG – Årlig skatt på fondföretag – Dubbelbeskattning – Sanktion som är tillämplig på utländska fondföretag”

I mål C-48/15

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour d'appel de Bruxelles (Bryssels appellationsdomstol, Belgien) genom beslut av den 23 oktober 2014, som inkom till domstolen den 6 februari 2015, i målet

État belge genom SPF Finances

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna C. Toader, A. Rosas, A. Prechal och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 oktober 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- NN (L) International SA, genom J. Malherbe och M. Bertha, avocats,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Gillet, avocat,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 21 januari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 4, 10 och 11 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s.

25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335), av rådets direktiv 85/611/EEG 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), jämförd med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG och av artiklarna 49?60 EG, jämförda med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan État belge (belgiska staten) genom SPF Finances (den federala skattemyndigheten) och NN (L) International SA, tidigare ING International SA, som övertagit ING (L) Dynamic SA:s rättigheter och skyldigheter (nedan kallat NN L) angående återbetalning av den årliga skatten på fondföretag uppgående till 185 739,34 euro, som NN L inbetalat för år 2006.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 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). Artikel 2.1 i direktiv 69/335 hade följande lydelse:

”Transaktioner som ska påföras skatt på kapitaltillskott får endast beskattas i den medlemsstat där kapitalassociationens säte, i form av platsen för dess verkliga ledning, är beläget när dessa transaktioner äger rum.”

4 Artikel 4 i nämnda direktiv hade följande lydelse:

”1. Följande transaktioner är skattepliktiga till skatt på kapitaltillskott:

a) Ett bildande av en kapitalassociation.

b) En omvandling av ett bolag, en förening eller annan juridisk person som inte är en kapitalassociation till en kapitalassociation.

c) En ökning av en kapitalassociations kapital genom tillskott av varje slags tillgångar.

d) En ökning av en kapitalassociations tillgångar genom ett tillskott av varje slags tillgångar, varvid ersättningen inte utgörs av andelar i associationens kapital eller tillgångar utan av sådana rättigheter som delägare eller medlemmar har i associationen, exempelvis rösträtt, andel i vinsten eller andel i ett överskott efter en avveckling.

e) En överföring från ett tredjeland till en medlemsstat av den verkliga ledningen för ett bolag, en förening eller annan juridisk person vars stadgeenliga säte är beläget i ett tredjeland och som, med avseende på beskattningen av kapitaltillskott, anses utgöra en kapitalassociation i den medlemsstaten.

f) En överföring från ett tredjeland till en medlemsstat av det stadgeenliga sätet för ett bolag, en förening eller annan juridisk person, vars verkliga ledning är belägen i ett tredjeland och som, med avseende på beskattningen av kapitaltillskott, anses utgöra en kapitalassociation i den medlemsstaten.

g) En överföring från en medlemsstat till en annan av den verkliga ledningen för ett bolag, en förening eller annan juridisk person som, med avseende på beskattningen av kapitaltillskott, anses utgöra en kapitalassociation i den senare medlemsstaten men inte i den förra.

h) En överföring från en medlemsstat till en annan av det stadgeenliga sätet för ett bolag, en förening eller annan juridisk person, vars verkliga ledning är belägen i ett tredjeland och som, med avseende på beskattningen av kapitaltillskott, anses utgöra en kapitalassociation i den senare medlemsstaten men inte i den förra.”

2. En skatt på kapitaltillskott får fortsatt uttas på följande transaktioner, i den mån de beskattades med 1 procent den 1 juli 1984:

a) En ökning av en kapitalassociations kapital genom kapitalisering av vinster eller av permanenta eller tillfälliga reserver.

b) En ökning av en kapitalassociations tillgångar genom att en delägare eller medlem tillhandahåller tjänster som inte innebär någon ökning av associationens kapital men som medför en ändring av rättigheter i associationen eller kan höja värdet på andelarna i associationen.

c) Ett lån som tas upp av en kapitalassociation, om borgenären får rätt till en andel i associationens vinst.

d) Ett lån som en kapitalassociation tar upp hos en delägare eller medlem eller dennes make/maka eller barn, eller hos tredje part om en säkerhet för lånet ställs av en delägare eller medlem, på villkor att sådana lån har samma funktion som en ökning av associationens kapital.

...”

5 Artikel 10 i nämnda direktiv hade följande lydelse:

”Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, föreningar eller andra juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte någon annan skatt eller avgift, av vilket slag det än må vara, avseende

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tillhandahållande av tjänster inom ramen för transaktioner som avses i artikel 4,

c) registrering eller annan formalitet som krävs innan verksamhet inleds och som ett bolag, en förening eller annan juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte måste utföra till följd av dess rättsliga form.”

6 I artikel 11 i nämnda direktiv föreskrevs följande:

”Medlemsstaterna får inte ta ut någon som helst form av 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.”

7 Direktiv 85/611 ersattes 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). Skälen 2–4 i direktiv 85/611 hade följande lydelse:

”Nationella författningar avseende [fondföretag] bör samordnas i syfte att inom gemenskapen utjämna villkoren för konkurrens mellan dessa företag och samtidigt tillförsäkra andelsägarna ett effektivare och enhetligare skydd. Sådan samordning kommer att underlätta för ett [fondföretag] hemmahörande i en medlemsstat att utbjuda sina andelar i andra medlemsstater.

Förverkligandet av dessa målsättningar kommer att göra det lättare att ta bort de hinder som finns mot fri omsättning inom gemenskapen av andelar i [fondföretag] och en sådan samordning kommer att bidra till att skapa en europeisk kapitalmarknad.

Med hänsyn till dessa målsättningar bör gemensamma grundregler införas om auktorisation, tillsyn, organisation och verksamheter för [fondföretag] hemmahörande i medlemsstaterna och för den information de skall offentliggöra.

...”

8 Artikel 44 i direktiv 85/611 hade följande lydelse:

”1. Ett fondföretag [som handlar med överlåtbara värdepapper (värdepappersfondföretag)] 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.

...

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 får inte tillämpas på ett diskriminerande sätt.”

Belgisk rätt

9 Lagen om arvsskatt, i dess lydelse enligt ramlagen av den 22 december 2003 (*Moniteur belge* av den 31 december 2003, s. 62160) (nedan kallad arvsskattelagen), innefattar bok II bis, med rubriken ”Årlig skatt på [fondföretag], kreditinstitut och försäkringsbolag” (nedan kallad den årliga skatten på fondföretag). Inledningsvis gällde denna skatt endast för fondföretag bildade enligt belgisk rätt, men den kom senare att även omfatta fondföretag bildade enligt utländsk rätt som säljer fondandelar i Belgien. Denna ändring föreskrevs i ovannämnda ramlag som trädde i kraft den 1 januari 2004.

10 I artikel 133 bis i arvsskattelagen föreskrivs följande. Domstolen kan döma vissa personer till ansvar för överträdelser som anges i vissa bestämmelser i samma lag. Domstolen kan dessutom belägga den dömda med yrkesförbud i tre månader till fem år och/eller för samma tid besluta om stängning av driftsställen som tillhör det bolag, den företagssammanslutning eller det företag vari den dömda är ledare, medlem eller anställd.

11 I artikel 161 i arvsskattelagen föreskrivs följande:

”Följande juridiska personer ska omfattas av den årliga skatten från och med den 1 januari året efter det år då de registrerats vid bank-, finans- och försäkringskommissionen:

1° [Fondföretag] bildade på bolagsrättslig grund och som avses i artikel 108 första stycket

punkterna 1 och 2 i lagen av den 4 december 1990 om finansiella transaktioner och om finansmarknaden.

2° Förvaltningsbolag för [fondföretag] bildade på avtalsrättslig grund och som avses i artikel 108 första stycket punkterna 1 och 2 i lagen av den 4 december 1990 om finansiella transaktioner och om finansmarknaden.

3° [Fondföretag] bildade enligt utländsk rätt och som avses i artikel 137 i lagen av den 4 december 1990 om finansiella transaktioner och om finansmarknaden, med undantag för företag för kollektiva investeringar i fordringar.

...”

12 Artikel 161 bis i denna lag har följande lydelse:

”§ 1. Skatt på fondföretag i den mening som avses i artikel 161 punkterna 1 och 2 beräknas på grundval av summan av de nettobelopp som per den 31 december det föregående året har placerats i Belgien.

Vid tillämpningen av första stycket

1° ska andelar som förvärvats utomlands för en belgisk invånares räkning anses ha placerats i Belgien,

2° när fondföretaget har underlåtit att förse myndigheterna med användbara och nödvändiga uppgifter för uppbärande av skatten ska beskattningsunderlaget, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 162, utgöras av det sammanlagda förmögenhetsvärde som förvaltades per den 31 december det föregående året. Konungen får bestämma vad som är användbara och nödvändiga uppgifter för uppbärande av skatten.

§ 2. Vad beträffar fondföretag i den mening som avses artikel 161.3 ska beskattningsunderlaget utgöras av summan av de nettobelopp som per den 31 december det föregående året placerats i Belgien, från tidpunkten för deras registrering vid bank-, finans- och försäkringskommissionen.

Vid tillämpningen av första stycket

1° ska andelar som placerats utomlands av en finansiell mellanhand inte kunna dras av från de bruttobelopp som placerats i Belgien vid förvärv genom en finansiell mellanhand i Belgien.

2° när fondföretaget har underlåtit att förse myndigheterna med användbara och nödvändiga uppgifter för uppbärande av skatten ska beskattningsunderlaget, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 162, utgöras av summan av de bruttobelopp som placerats i Belgien per den 31 december det föregående året. Konungen får bestämma vad som är användbara och nödvändiga uppgifter för uppbärande av skatten.

...”

13 Artikel 162 i nämnda lag hade vid tiden för omständigheterna i det nationella målet följande lydelse:

”Bestämmelserna i bok I om bevisning om underlåtenhet att lämna uppgifter om tillgångar, om preskription, om återbetalning, om rättsmedel och om straffrättsliga påföljder är tillämpliga på den skatt som föreskrivs i artikel 161.

När de [fondföretag] som avses i artikel 161 punkt 3 åsidosätter bestämmelserna i förevarande bok kan dessa av domstol förbjudas att i framtiden placera andelar i Belgien. Detta förbud ska delges fondföretaget, bank-, finans- och försäkringskommissionen och det organ i Belgien som fondföretaget har utsett för att övervaka betalningar till andelsägare, försäljning och köp av andelar och informationsspridning på minst ett av landets språk.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 NN (L), som är ett bolag med säte i Luxemburg, ingav deklaration avseende den årliga skatten på fondföretag för beskattningsåret 2006, vilken avsåg nettobelopp som placerats i Belgien per den 31 december 2005, och betalade denna skatt, uppgående till 185 739,34 euro, inom den angivna fristen. NN (L) väckte därefter talan vid Tribunal de première instance de Bruxelles (förstainstansdomstolen i Bryssel, Belgien) i syfte att ifrågasätta skattens lagenlighet i förhållande till direktiv 69/335, artiklarna 56-60 EG, direktiv 85/611 och artikel 10 EG och, i andra hand, artikel 22 i konventionen mellan Konungariket Belgien och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning och reglering av vissa andra frågor beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknad i Luxemburg den 17 september 1970 (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg).

15 Tribunal de première instance de Bruxelles (förstainstansdomstolen i Bryssel) fann i sin dom av den 23 november 2011 att talan inte kunde bifallas på grunden om åsidosättande av direktiv 69/335, men biföll NN (L):s talan med stöd av bolagets i andra hand åberopade grund om åsidosättande av dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg.

16 Den belgiska staten överklagade genom SPF Finances denna dom till den hänskjutande domstolen med yrkande att denna skulle fastställa att den årliga skatten på fondföretag inte omfattas av dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg, att artikel 160 och följande artiklar i arvsskattelagen är förenliga med unionsrätten och att nämnda skatt, som uppburits korrekt, inte ska återbetalas.

17 NN (L) yrkade att den överklagade domen skulle fastställas. NN (L) yrkade i andra hand, inom ramen för ett anslutningsöverklagande, att domen skulle upphävas i den del som underinstansen däri funnit att NN (L):s talan inte kunde bifallas på grunden om åsidosättande av direktiv 69/335 och i den mån som övriga grunder om åsidosättande av andra unionsrättsliga bestämmelser inte prövats. NN (L) yrkade härvid att den hänskjutande domstolen skulle begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

18 Den hänskjutande domstolen har förklarat att oavsett hur den årliga skatten på fondföretag ska klassificeras vid bedömningen huruvida den omfattas av tillämpningsområdet för dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg, omfattas denna skatt alltså av det allmänna förbudet mot hinder för den fria rörligheten och det kan inte utan vidare uteslutas att bestämmelserna i direktiv 69/335 är tillämpliga på denna skatt.

19 Cour d'appel de Bruxelles (Bryssels appellationsdomstol) beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska direktiv 69/335, 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, om skatt på fondföretag, i den mån denna skatt årligen tas ut från sådana företag som bildats i form av kapitalbolag i en annan medlemsstat och som säljer sina andelar i Belgien, på det totala beloppet av deras andelar som förvärvats i Belgien minskat med beloppet för återköp eller återbetalning avseende sådana förvärv, vilket innebär att de belopp som anskaffas i Belgien av sådana företag omfattas av denna skatt så länge som dessa företag förfogar över dem?

2) Ska artiklarna 49⁵⁵ och 56⁶⁰ EG, i förekommande fall jämförda med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG, tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat unilateralt ändrar kriteriet för att omfattas av en sådan skattskyldighet som föreskrivs i artiklarna 161 och följande 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 med utövande av sin skatterättsliga suveränitet inför en särskild sanktion såsom föreskrivs i artikel 162 andra stycket i den belgiska lagen om arvsskatt som endast påförs utländska aktörer?

3) Ska artiklarna 49 och 56 EG, i förekommande fall jämförda med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG, tolkas så, att de utgör hinder för en sådan skatt som den ovan angivna, vilken, i den mån de skatter som fondföretag som bildats i en annan medlemsstat påförs i deras ursprungsland inte beaktas, utgör en ytterligare ekonomisk börda som kan motverka försäljningen av deras andelar i Belgien?

4) Ska direktiv 85/611, i förekommande fall jämfört med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG, 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 försäljning av andelar som utges av fondföretag inom Europeiska unionen?

5) Ska artiklarna 49 och 56 EG tolkas så, att de utgör hinder för påförande av administrativa avgifter vid uppbärande av en sådan skatt som den ovan beskrivna på fondföretag som har bildats i en annan medlemsstat och som säljer sina andelar i Belgien?

6) Ska artiklarna 49 och 56 EG tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som artikel 162 andra stycket i den belgiska lagen om arvsskatt i den mån denna bestämmelse innebär att en särskild sanktion påförs fondföretag som har bildats i en annan medlemsstat och som säljer sina andelar i Belgien, nämligen ett av domstol meddelat förbud att i framtiden placera andelar i Belgien vid underlåtenhet att ge in sin deklaration senast den 31 mars varje år eller vid underlåtenhet att betala den ovan angivna skatten?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida den femte frågan kan tas upp till sakprövning

20 Den belgiska regeringen anser att det är uppenbart att den femte frågan saknar betydelse för avgörandet av det nationella målet, varför den inte kan upptas till sakprövning. Den belgiska regeringen menar dessutom att nämnda domstol inte tydligt har angett vilka bestämmelser i nationell rätt som föreskriver administrativa avgifter eller på vilket sätt fondföretag bildade enligt utländsk rätt diskrimineras i förhållande till fondföretag bildade enligt belgisk rätt.

21 Domstolen erinrar om att eftersom frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta, kan en begäran från en nationell domstol bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen, eller prövningen av giltigheten, av en unionsrättslig bestämmelse inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då

frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se bland annat dom av den 16 juni 2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 25).

22 Vad gäller dessa faktiska och rättsliga omständigheter föreskrivs i artikel 94 i domstolens rättegångsregler att begäran om förhandsavgörande bland annat ska innehålla en sammanfattning av saken och de relevanta omständigheterna eller, i vart fall, en redogörelse för de faktauppgifter som ligger till grund för frågorna, lydelsen av de nationella bestämmelser som kan vara tillämpliga i det nationella målet och en redogörelse för de skäl som fått den hänskjutande domstolen att undra över tolkningen av vissa unionsrättsliga bestämmelser, och för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan dessa bestämmelser och den nationella lagstiftning som är tillämplig i detta mål.

23 I förevarande fall anger beslutet om hänskjutande inte vilka administrativa avgifter som påförs bolag bildade enligt utländsk rätt och det preciserar inte enligt vilka, eller på grund av vilka, bestämmelser i nationell rätt dessa avgifter tas ut och inte heller varför den hänskjutande domstolen undrar hur unionsrätten ska tolkas i detta sammanhang. EU-domstolen har således inte tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på den femte frågan, varför denna fråga inte kan upptas till sakprövning

Den första frågan

24 Den nationella domstolen 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 mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat.

25 Domstolen konstaterar härvid att den årliga skatten på fondföretag inte anknyter till någon av de transaktioner som ska påföras skatt på kapitaltillskott enligt artikel 4 i direktiv 69/335, vilka, såsom domstolen anmärkt i punkt 20 i dom av den 27 oktober 1998, Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), kännetecknas av att kapital eller tillgångar överförs till en kapitalassociation i den medlemsstat där beskattningen äger rum eller medför att bolagens kapital eller tillgångar verkligen ökar, vilket helt klart inte är fallet med de ”nettobelopp som placerats i Belgien” som denna skatt gäller för. En sådan skatt ingår inte heller bland de skatter som är förbjudna enligt artikel 10 i direktiv 69/335, eftersom den dels inte rör någon av de beskattningsbara transaktioner som uppräknas i artikel 4 i detta direktiv, till vilken det hänvisas i artikel 10 a och b i samma direktiv, dels inte har något samband med registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet, i den mening som avses i artikel 10 c i nämnda direktiv. På samma sätt omfattar inte skatten någon av de åtgärder som omfattas av artikel 11 i samma direktiv.

26 Den årliga skatten på fondföretag omfattas följaktligen inte av tillämpningsområdet för direktiv 69/335. Nämnda direktiv utgör således inte hinder mot att fondföretag bildade enligt utländsk rätt påförs en sådan skatt.

27 Den första frågan ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 2, 4, 10 och 11 i direktiv 69/335 ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat.

Den fjärde frågan

28 Den nationella domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 85/611, i förekommande fall jämförd med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG, ska tolkas så, att den utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat.

29 Den belgiska regeringen anser att denna fråga inte kan upptas till sakprövning, eftersom den hänskjutande domstolen inte angett vilka artiklar i direktiv 85/611 den vill få en tolkning av eller varför den undrar hur detta direktiv ska tolkas.

30 Det framgår emellertid av frågans lydelse att den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida direktiv 85/611, jämförd med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG, utgör hinder mot en skatt som den årliga skatten på fondföretag, genom att denna skatt gör det svårare att uppnå direktivets huvudsyfte, nämligen att underlätta försäljning av andelar som utgivits av fondföretag inom unionen. Dessa upplysningar räcker för att domstolen ska kunna ge den nationella domstolen upplysningar om tolkningen som är användbara när den avgör det nationella målet. Denna fråga ska följaktligen upptas till sakprövning.

31 Vad avser sakfrågan framgår det av det andra, det tredje och det fjärde skälet i direktiv 85/611 att det direktivet, för att säkerställa den fria försäljningen av andelar som utgivits av värdepappersfondföretag i unionen, syftar till att samordna nationella författningar avseende sådana företag. Därigenom ska villkoren för konkurrens mellan dessa företag utjämnas inom unionen och samtidigt ska andelsägarna tillförsäkras ett effektivare och mer enhetligt skydd. I detta syfte föreskriver direktivet gemensamma minimiregler om auktorisation, tillsyn, organisation och verksamheter för värdepappersfondföretagen och om den information de ska offentliggöra (se dom av den 11 september 2014, Gruslin, C-788/13, EU:C:2014:2205, punkt 33).

32 Domstolen konstaterar att beskattning av värdepappersfondföretag inte ingick i tillämpningsområdet för direktiv 85/611, vilket inte innehöll någon bestämmelse på detta område. Artikel 44.3 i direktivet innehöll emellertid ett krav på att lagar och andra författningar som i en medlemsstat är tillämpliga på värdepappersfondföretag och som inte omfattas av direktivets tillämpningsområde ska tillämpas på ett icke diskriminerande sätt.

33 Av detta följer att den årliga skatten på fondföretag inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 85/611 och att, då artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG inte kan föranleda någon annan bedömning, nämnda direktiv inte heller utgör hinder mot att fondföretag påförs en sådan skatt, under förutsättning att bestämmelserna härom tillämpas på ett icke diskriminerande sätt, vilket kommer att prövas inom ramen för den andra, den tredje och den sjätte frågan.

34 Den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. Direktiv 85/611, i förekommande fall jämfört med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG, ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat, under förutsättning att denna lagstiftning tillämpas på ett icke diskriminerande sätt.

Den andra och den tredje frågan

35 Den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, avser artiklarna 49 och 60 EG, i förekommande fall jämförda med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG samt artiklarna 49 och 56 EG, i förekommande fall jämförda med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG. Det ska emellertid påpekas att endast artiklarna 49 och 56 EG är relevanta för svaret på dessa frågor.

36 För det första är det nämligen uppenbart att artiklarna 50-55, 57, 59 och 60 EG saknar samband med den nationella domstolens frågor om huruvida den årliga skatten på fondföretag är förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital.

37 För det andra har artikel 58 EG ingen betydelse för svaret på dessa frågor, eftersom nämnda skatt utan åtskillnad påförs både fondföretag bildade enligt belgisk rätt och fondföretag bildade enligt utländsk rätt.

38 För det tredje uppställer artikel 10 EG en allmän skyldighet för medlemsstaterna, varför den inte kan tolkas så, att den innebär en fristående skyldighet för dessa stater, som går utöver de skyldigheter som följer av artiklarna 49, 56 och 293 EG. Syftet med sistnämnda artikel är inte att skapa en tillämplig rättsregel utan den anger endast ramen för en förhandling som medlemsstaterna ska inleda i den utsträckning det är nödvändigt. Även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom unionen utgör ett av EG-fördragets syften kan bestämmelsen som sådan inte ge enskilda rättigheter som kan åberopas vid nationella domstolar (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 19 september 2012, Levy och Sebbag, C-540/11, ej publicerat, EU:C:2012:581, punkterna 26 och 27, och där angiven rättspraxis).

39 Domstolen vill även erinra om att när en nationell bestämmelse kan knytas till såväl friheten att tillhandahålla tjänster som den fria rörligheten för kapital ska domstolen i princip undersöka den aktuella bestämmelsen mot bakgrund av endast en av dessa två friheter om det visar sig att den ena av dem, under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, är helt underordnad den andra och kan anknytas till den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, punkt 34, och dom av den 1 juli 2010, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 33).

40 Såsom generaladvokaten påpekat i punkterna 48 och 49 i sitt förslag till avgörande belastar den årliga skatten på fondföretag emellertid nettotillgångarna hos fondföretag bildade enligt utländsk rätt, varför den är knuten till inhemska rättssubjekts förvärv av andelar från utländska organ, både andelar som omsätts på en fondbörs och sådana som inte omsätts på en sådan. Denna åtgärd ingår bland de kapitalrörelser som uppräknas i del A angående "[t]ransaktioner i andelar utfärdade av [fondföretag]", i rubrik IV i bilaga I till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), med rubriken "Aktiviteter med andelar utgivna av [fondföretag]", vilket är en nomenklatur som domstolen ansett vara vägledande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2012, VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, punkt 21, och dom av den 21 maj 2015, Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, punkterna 23 och 24). En sådan skatt har således samband med den fria rörligheten för kapital.

41 Även om friheten att tillhandahålla tjänster även den kan påverkas av en skatt som den årliga skatten på fondföretag genom att denna skatt kan påverka de finansiella tjänster fondföretag bildade enligt utländsk rätt erbjuder i Belgien framstår denna frihet här som underordnad den fria rörligheten för kapital och kan anknytas till den.

42 Den andra och den tredje frågan ska därför förstås som att den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 56 EG ska tolkas så, att den utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat.

43 Domstolen erinrar härvid om att det framgår av dess fasta praxis att medlemsstaterna ska utöva sina befogenheter i fråga om direkt beskattning med iakttagande av unionsrätten, särskilt de

grundläggande friheter som garanteras i fördraget (se bland annat dom av den 23 februari 2016, kommissionen/Ungern, C-179/14, EU:C:2016:108, punkt 171 och där angiven rättspraxis).

44 Vad avser den fria rörligheten för kapital framgår det också av domstolens fasta praxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 56.1 EG omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

45 I förevarande fall anser NN (L) att Konungariket Belgien, genom att påföra fondföretag bildade enligt utländsk rätt den årliga skatten på fondföretag, utövar extraterritoriell beskattningsrätt på ett sätt som strider mot internationell skattepraxis. Bolaget har hävdatt att denna skatt är diskriminerande och utgör ett hinder mot den fria rörligheten för kapital genom att fondföretag bildade enligt belgisk rätt och fondföretag bildade enligt utländsk rätt behandlas lika i skattehänseende, trots att de befinner sig i en situation som inte är objektivt jämförbar. Fondföretag bildade enligt utländsk rätt har nämligen, till skillnad från fondföretag bildade enligt belgisk rätt, bildats enligt utländsk rätt, de har inte sitt hemvist i Belgien och både deras förmögenhet och deras investeringskapital befinner sig utomlands. Nämda skatt innebär vidare en ytterligare ekonomisk börda för fondföretag bildade enligt utländsk rätt, vilken, vad gäller fondföretag bildade enligt luxemburgsk rätt, påförs förutom den teckningsskatt som redan ska betalas, vilket medför att avkastningen på andelarna minskar till nackdel för alla andelsägare, oavsett om de är belgiska eller utländska, samt avskräcker från teckning av sådana andelar, vilket följaktligen medför nackdelar för fondföretag bildade enligt utländsk rätt jämfört med fondföretag bildade enligt belgisk rätt.

46 Domstolen konstaterar emellertid att den årliga skatten på fondföretag tillämpas utan åtskillnad på alla fondföretag, oavsett om de är bildade enligt belgisk eller utländsk rätt, varvid den enda skillnaden i den objektiva situationen för dessa två kategorier av fondföretag, vad avser deras skyldighet att betala denna skatt, ligger i det faktum att för fondföretag bildade enligt utländsk rätt tillkommer den årliga skatten på fondföretag utöver den skatt som de kan påföras i den medlemsstat där de är etablerade.

47 Domstolen har emellertid vid flera tillfällen slagit fast att i avsaknad av harmonisering på unionsnivå gäller i detta avseende att de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sin beskattningsrätt parallellt inte utgör restriktioner för den fria rörligheten, så länge utövandet av beskattningsrätten inte är diskriminerande (dom av den 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 38 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 november 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, punkt 28), och medlemsstaterna är inte skyldiga att anpassa sina egna skatte- och avgiftssystem till de övriga medlemsstaternas skatte- och avgiftssystem i syfte att, bland annat, undvika dubbelbeskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009, Block, C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 31).

48 Den årliga skatten på fondföretag kan således inte anses utgöra en inskränkning av den fria rörligheten för kapital.

49 Den andra och den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 56 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat.

Den sjätte frågan

50 Den nationella domstolen har ställt den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 56 EG ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell bestämmelse, som artikel 162 andra stycket i arvsskattelagen varigenom en medlemsstat föreskriver en viss påföljd, nämligen ett förbud utfärdat av en domare att i framtiden placera aktier i denna medlemsstat, för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som inte uppfyller sin skyldighet att inge den årliga deklaration som behövs för uppbörden av den årliga skatten på fondföretag eller som inte betalar in denna skatt.

51 Den belgiska regeringen anser att frågan inte kan tas upp till prövning och har anfört följande. Målet vid den nationella domstolen rör inte den sanktion som föreskrivs i artikel 162 andra stycket i arvsskattelagen, utan återbetalning av den årliga skatten på fondföretag som NN (L) betalat avseende beskattningsåret 2006, varför nämnda fråga saknar samband med saken i det aktuella målet och frågan om framtida sanktioner mot detta bolag är en hypotetisk fråga.

52 Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att NN (L) i det nationella målet har gjort gällande att den skatt bolaget har påförts är rättsstridig, bland annat med hänvisning till att bestämmelserna i arvsskattelagen rörande den årliga skatten på fondföretag, däribland bestämmelserna om sanktioner, inte överensstämmer med vad som föreskrivs i unionsrätten. Det är således inte uppenbart att den nationella domstolens fråga saknar samband med saken i det nationella målet. Vad avser frågan huruvida sanktionen är hypotetisk kan det inte krävas att en part bryter mot inhemsk lagstiftning och därmed åläggs en sanktion, för att denne vid en nationell domstol ska kunna göra gällande att unionsrätten har åsidosatts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, punkt 64). Den sjätte frågan kan således upptas till sakprövning.

53 Den sanktion som föreskrivs i artikel 162 andra stycket i arvsskattelagen innebär att fondföretag bildade enligt utländsk rätt förbjuds att placera andelar i Belgien, varför den, såsom generaladvokaten förklarat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande, ska prövas mot bakgrund av reglerna rörande friheten att tillhandahålla tjänster

54 Vad avser denna sanktion har den belgiska regeringen i sitt skriftliga yttrande och vid förhandlingen vid domstolen angett att denna sanktion liknar den sanktion som föreskrivs i artikel 133 ter i arvsskattelagen, vilken det hänvisas till i artikel 161 första stycket i nämnda lag, och vilken gäller för fondföretag bildade såväl enligt belgisk rätt som enligt utländsk rätt.

55 Domstolen konstaterar emellertid att tvärtemot vad denna regering hävdar kan den sanktion som föreskrivs i artikel 133 ter i arvsskattelagen och den sanktion som föreskrivs i artikel 162 andra stycket i samma lag inte anses jämförbara, trots att den första sanktionen kan innefatta att ett fondföretag med säte i Belgien stängs, samtidigt som den andra sanktionen inte hindrar fondföretag bildade enligt utländsk rätt från att bedriva sin verksamhet någon annanstans. Såsom den belgiska regeringen påpekat vid förhandlingen vid domstolen avser dessa sanktioner nämligen inte samma faktiska omständigheter. Den första sanktionen kan till skillnad från den andra sanktionen utdömas först efter det att vissa personer dömts för överträdelser av arvsskattelagen, medan den andra sanktionen kan ådömas ett fondföretag bildat enligt utländsk rätt vilket underlåtit att inge årlig deklaration eller att betala in skatten. Den andra sanktionen, som inte utesluter att den första tillämpas, är slutligen, till skillnad från den första sanktionen inte tidsbegränsad.

56 Den belgiska lagstiftningens sanktionssystem framstår således som strängare gentemot fondföretag bildade enligt utländsk rätt än gentemot fondföretag bildade enligt belgisk rätt, vilka har åsidosatt samma rättsliga förpliktelser. En sådan skillnad grundad på det berörda företags

etableringsort är ägnad att avskräcka fondföretag bildade enligt utländsk rätt från att sälja andelar i Belgien. Denna åtskillnad innebär således en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster

57 Den belgiska regeringen har som motivering till denna skillnad i behandling gjort gällande att yrkesförbudet eller beslutet att stänga ett företag vars företrädare eller ledning dömts till ansvar med tillämpning av artikel 133 ter och artikel 162 första stycket i arvsskattelagen svårligen kan tillämpas på fondföretag bildade enligt utländsk rätt vilka placerar sina andelar via en finansiell mellanhand i Belgien, på grund av att företaget inte har hemvist i detta land, och att andra sanktioner, såsom ekonomiska sanktioner, även är svåra att verkställa i utlandet.

58 Det ska härvid erinras om att en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster endast kan tillåtas om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs det även att tillämpningen av inskränkningen är ägnad att säkerställa uppnåendet av syftet i fråga och att denna tillämpning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom av den 18 oktober 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

59 Domstolen har redan slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera att friheten att tillhandahålla tjänster inskränks (dom av den 18 oktober 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, punkt 39, och dom av den 19 juni 2014, Strojírny Prost?jov och ACO Industries Tábor, C?53/13 och C?80/13, EU:C:2014:2011, punkt 46). Domstolen har även erinrat om att det betraktas som nödvändigt att vidta sanktionsåtgärder, inklusive straffrättsliga sådana, för att säkerställa att en nationell lagstiftning verkligen efterlevs, dock på villkor att den sanktionsåtgärd som vidtas till sin natur och till sitt belopp i varje enskilt fall står i proportion till hur allvarlig den aktuella överträdelsen är (se dom av den 3 december 2014, De Clercq m.fl., C?315/13, EU:C:2014:2408, punkt 73 och där angiven rättspraxis).

60 I förevarande fall framstår möjligheten att vidta sanktioner mot ett fondföretag bildat enligt utländsk rätt, som inte har uppfyllt sin skyldighet att inge deklaration och betala skatten, som berättigad med hänsyn till nödvändigheten att säkerställa att den årliga skatten på fondföretag uppbärs och den framstår som ägnad att uppnå detta mål.

61 Trots kravet på domstolsprövning måste emellertid en sanktionsåtgärd som består i förbud mot att dessa fondföretag framdeles placerar andelar i Belgien, såsom den åtgärd som föreskrivs i artikel 162 andra stycket i arvsskattelagen, anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål, eftersom denna bestämmelse inte tidsbegränsar ett sådant förbud och inte föreskriver någon möjlighet att anpassa förbudet eller att införa mindre ingripande sanktioner beroende på överträdelsens allvar.

62 Den sjätte frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 49 EG ska tolkas så, att den utgör hinder mot en nationell bestämmelse, såsom artikel 162 andra stycket i arvsskattelagen, varigenom en medlemsstat föreskriver en viss påföljd, nämligen ett förbud utfärdat av en domare att i framtiden placera andelar i denna medlemsstat, för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som inte uppfyller sin skyldighet att inge den årliga deklaration som behövs för uppbörden av den årliga skatten på fondföretag eller som inte betalar in denna skatt.

Rättegångskostnader

63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 2, 4, 10 och 11 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat.**
- 2) **Rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), i förekommande fall jämfört med artiklarna 10 och 293 andra strecksatsen EG, ska tolkas så, att det inte utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat. under förutsättning att denna lagstiftning tillämpas på ett icke diskriminerande sätt.**
- 3) **Artikel 56 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning om årlig skatt på fondföretag, som den i det nationella målet, som gäller för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som placerar andelar i denna medlemsstat.**
- 4) **Artikel 49 EG ska tolkas så, att den utgör hinder mot en nationell bestämmelse, som artikel 162 andra stycket i arvsskattelagen i dess lydelse enligt ramlagen av den 22 december 2003, varigenom en medlemsstat föreskriver en viss påföljd, nämligen ett förbud utfärdat av en domare att i framtiden placera andelar i denna medlemsstat, för fondföretag bildade enligt utländsk rätt som inte uppfyller sin skyldighet att inge den årliga deklaration som behövs för uppbörden av den årliga skatten på fondföretag eller som inte betalar in denna skatt.**

Underskrifter

**** Rättegångsspråk: franska.**