ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

19 juli 2012*

„Directe belastingen — Vrijheid van vestiging — Vrij verkeer van kapitaal — EER-Overeenkomst — Artikelen 31 en 40 — Richtlijn 2009/133/EG — Werkingssfeer — Aandelenruil tussen in lidstaat gevestigde vennootschap en vennootschap gevestigd in derde staat die partij is bij de EER-Overeenkomst — Weigering van belastingvoordeel — Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken”

In zaak C-48/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (Finland) bij beslissing van 31 januari 2011, ingekomen bij het Hof op 2 februari 2011, in de procedure

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

tegen

A Oy,

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (rapporteur) en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 februari 2012,

gelet op de opmerkingen van:

— A Oy, vertegenwoordigd door M. Ohtonen, asianajaja,

— de Finse regering, vertegenwoordigd door M. Pere als gemachtigde,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes als gemachtigde,

— de Noorse regering, vertegenwoordigd door K. B. Moen en K. Moe Winther als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en I. Koskinen als gemachtigden,

* Procestaal: Fins.

— de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, vertegenwoordigd door X. Lewis en F. Simonetti als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 31 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, te weten de Finse belastingdienst, en A Oy (hierna: „A"), een Finse vennootschap, over een aandelenruil.

Toepasselijke bepalingen

EER-Overeenkomst

3 Artikel 6 van de EER-Overeenkomst luidt:

„Onverminderd de toekomstige ontwikkelingen van de jurisprudentie, worden de bepalingen van deze Overeenkomst, voor zover zij in essentie gelijk zijn aan de overeenkomstige regels van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal en de ter uitvoering van die Verdragen aangenomen besluiten, wat de tenuitvoerlegging en toepassing betreft, uitgelegd overeenkomstig de desbetreffende uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen daterende van vóór de ondertekening van deze Overeenkomst."

4 Artikel 31 van deze Overeenkomst luidt:

„1. In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er geen beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat van de [Europese Gemeenschap] of een [staat van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA)] op het grondgebied van een andere staat bij de Overeenkomst. Dit geldt eveneens voor de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat van de [Europese Gemeenschap] of een EVA-staat die op het grondgebied van een van deze staten zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van hoofdstuk 4, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van artikel 34, tweede alinea, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.

2. De bijlagen VIII tot en met XI bevatten specifieke bepalingen inzake het recht van vestiging."

5 Artikel 40 van deze Overeenkomst luidt:

„In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er tussen de overeenkomstsluitende partijen geen beperkingen van het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten van de [Europese Gemeenschap] of de EVA-staten en is er geen discriminerende behandeling op grond van de nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd. Bijlage XII bevat de bepalingen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van dit artikel."

Unierecht

6 Artikel 2, sub e, van richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PB L 310, blz. 34) definieert aandelenruil als volgt:

„[...] rechtshandeling waarbij een vennootschap in het maatschappelijk kapitaal van een andere vennootschap een deelneming verkrijgt waardoor zij een meerderheid van stemmen in die vennootschap krijgt, of waardoor zij, indien zij reeds over een meerderheid beschikt, haar deelneming vergroot, tegen uitgifte aan de deelgerechtigden van laatstgenoemde vennootschap, in ruil voor hun bewijzen van deelgerechtigdheid, van bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van eerstgenoemde vennootschap, eventueel met een bijbetaling in geld welke niet meer mag bedragen dan 10 % van de nominale waarde, of bij gebreke van een nominale waarde, van de fractiewaarde van de in het kader van deze ruil uitgegeven bewijzen".

Fins recht

7 §§ 52 en 52f, eerste en tweede alinea, van Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (wet 360/1968 betreffende belastingheffing op inkomsten uit een bedrijfsactiviteit; hierna: „wet inzake de vennootschapsbelasting") bepalen:

„§ 52

§§ 52a tot en met 52f zijn van toepassing op de fusie, splitsing, bedrijfsoverdracht en aandelenruil van binnenlandse naamloze vennootschappen. §§ 52a tot en met 52e van deze wet zijn ook van toepassing op de fusie, splitsing, bedrijfsoverdracht en aandelenruil van de andere in § 3 van de wet inzake inkomstenbelasting bedoelde vennootschappen. De bepalingen inzake naamloze vennootschappen, aandelen, kapitaal en aandeelhouders zijn daartoe van toepassing op de andere vennootschappen, hun aandelen, hun aandelenkapitaal dat overeenkomt met hun kapitaal en hun aandeelhouders of leden. De bepalingen inzake fusies zijn ook van toepassing op fusies van nationale economische groepen. De bepalingen inzake naamloze vennootschappen, aandelen en aandeelhouders zijn daartoe van toepassing op de aandelen van de groepen, hun aandeelhouders en de groepen zelf.

§§ 52a tot en met 52f van de wet zijn, binnen de hierna aangegeven grenzen, eveneens van toepassing wanneer de fusie, splitsing, bedrijfsoverdracht of aandelenruil betrekking heeft op vennootschappen in de zin van artikel 3, sub a, van richtlijn 90/434/EEG van de Raad [van 23 juli 1990] betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Een vennootschap van een lidstaat is een

vennootschap die volgens de wetgeving van een lidstaat wordt geacht in die lidstaat te zijn gevestigd en die niet volgens een tussen de lidstaat van de Unie en een derde staat gesloten verdrag inzake dubbele belastingheffing wordt geacht buiten de Unie te zijn gevestigd.

[...]

§ 52f

Aandelenruil is een regeling waarbij een naamloze vennootschap een deel van de aandelen in een andere naamloze vennootschap verwerft waardoor de aandelen die zij bezit meer dan de helft van alle stemrechten die verbonden zijn aan de door de andere vennootschap uitgegeven aandelen vertegenwoordigen, of, indien zij reeds een meerderheid van de stemrechten bezit, nog meer aandelen in deze vennootschap verwerft en als tegenprestatie aan de aandeelhouders van de andere vennootschap nieuw uitgegeven aandelen of in haar bezit zijnde aandelen uitreikt. De tegenprestatie kan ook bestaan uit een betaling in geld, welke niet meer mag bedragen dan 10 % van de nominale waarde van de als tegenprestatie uitgereikte aandelen of, bij gebreke van een nominale waarde, het met de aandelen overeenstemmende deel van het gestorte kapitaal.

Aandelenruil wordt fiscaal niet beschouwd als een overdracht. Als aanschaffingskosten van de door de ruil verkregen aandelen worden beschouwd het niet afgeschreven deel bij de belastingheffing van de overgedragen aandelen. Voor zover als tegenprestatie geld is ontvangen, wordt de ruil aangemerkt als een overdracht van aandelen."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 A bezit 4 093 van de in totaal 20 743 aandelen van C Oy (hierna: „C"), een vennootschap naar Fins recht, dat wil zeggen een deelneming van ongeveer 19,7 %. De andere eigenares van C, met een deelneming van ongeveer 80,3 % in deze onderneming, is B AS (hierna: „B"), een Noorse vennootschap. Het doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transactie was een aandelenruil in de zin van § 52f van de wet inzake de vennootschapsbelasting, waarbij A haar aandelen in C heeft overgedragen aan B, in ruil voor door B nieuw uitgegeven aandelen ten belope van ongeveer 6 % van haar kapitaal. Door deze transactie zou B dus 100 % van het kapitaal van C in handen hebben.

9 A had de keskusverolautakunta (centrale belastingcommissie) gevraagd of § 52f, volgens welke een aandelenruil onder bepaalde voorwaarden niet wordt beschouwd als een belastbare overdracht, van toepassing was op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aandelenruil.

10 Deze commissie heeft in haar voorafgaande beschikking nr. 55/2008 van 1 oktober 2008 verklaard dat de in § 52f van de wet inzake de vennootschapsbelasting genoemde beginselen van toepassing waren op de tussen A en B overwogen aandelenruil. Volgens deze beschikking zijn de uit § 52f van de wet inzake de vennootschapsbelasting voortvloeiende beginselen in casu van toepassing, zodat deze ruil bij de fiscale behandeling van A niet als een overdracht van aandelen kan worden beschouwd.

11 De Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö heeft bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter) beroep ingesteld tot nietigverklaring van de voorafgaande beschikking van de centrale belastingcommissie.

12 De Korkein hallinto-oikeus heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dient een aandelenruil waarbij een Finse vennootschap aan een Noorse vennootschap (met de rechtsvorm van een aksjeselskap [NV]) aandelen in een vennootschap die haar eigendom is, overdraagt en als tegenprestatie door de Noorse vennootschap uitgegeven aandelen ontvangt, gelet op

de artikelen 31 en 40 van de EER-Overeenkomst, op dezelfde wijze fiscaal neutraal behandeld te worden als wanneer de aandelenruil binnenlandse vennootschappen of in de lidstaten van de Europese Unie gevestigde vennootschappen zou betreffen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

13 Vooraf zij opgemerkt dat de verwijzende rechter erop wijst dat richtlijn 2009/133 in nationaal recht is omgezet bij de wet inzake de vennootschapsbelasting.

14 Artikel 1 van richtlijn 2009/133 bepaalt dat deze richtlijn uitsluitend van toepassing is op een aandelenruil waarbij vennootschappen zijn betrokken die op het grondgebied van twee of meer lidstaten zijn gevestigd. Aangezien een van de vennootschappen die deelnemen aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aandelenruil niet in een lidstaat is gevestigd, te weten de vennootschap B, die in Noorwegen is gevestigd, valt deze ruil niet binnen de werkingssfeer van richtlijn 2009/133. Derhalve dient de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter te worden beantwoord door de nationale wettelijke belastingregeling te toetsen aan de EER-Overeenkomst.

15 Een van de belangrijkste doelstellingen van de EER-Overeenkomst is een zo volledig mogelijke verwezenlijking van het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de gehele Europese Economische Ruimte (EER), zodat de op het grondgebied van de Unie verwezenlijkte interne markt wordt uitgebreid naar de EVA-staten. In deze optiek beogen meerdere bepalingen van deze Overeenkomst een zo uniform mogelijke uitlegging ervan te waarborgen in de gehele EER (zie advies 1/92 van 10 april 1992, Jurispr. blz. I-2821). Het staat aan het Hof om er in dit kader over te waken dat de regels van de EER-Overeenkomst, die in wezen gelijk zijn aan die van het VWEU, uniform worden uitgelegd in de lidstaten (arresten van 19 november 2009, Commissie/Italië, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 65, en 28 oktober 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Jurispr. blz. I-10659, punt 20).

16 Voorts is het vaste rechtspraak dat de lidstaten, hoewel de directe belastingen tot hun bevoegdheid behoren, niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen (zie met name arresten van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19; 6 maart 2007, Meilicke e.a., C-292/04, Jurispr. blz. I-1835, punt 19; 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 21, en 11 oktober 2007, ELISA, C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 68). Deze bevoegdheid staat hun ook niet toe maatregelen toe te passen die in strijd zijn met de door overeenkomstige bepalingen van de EER-Overeenkomst gewaarborgde vrijheden van verkeer (zie reeds aangehaald arrest Établissements Rimbaud, punt 23).

17 Met betrekking tot de vrijheid waaraan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling moet worden getoetst, blijkt uit vaste rechtspraak dat om te bepalen of een nationale wettelijke regeling valt onder de regels inzake de vrijheid van vestiging dan wel onder de regels inzake het vrije kapitaalverkeer, rekening moet worden gehouden met het voorwerp van de betrokken wettelijke regeling (beschikking van 10 mei 2007, Lasertec, C-492/04, Jurispr. blz. I-3775, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Zo vallen de nationale bepalingen die betrekking hebben op het bezit van een belang waardoor een beslissende invloed op de besluiten van de betrokken vennootschap kan worden uitgeoefend en de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, binnen de materiële werkingssfeer van de bepalingen van het VWEU inzake de vrijheid van vestiging (zie reeds aangehaalde beschikking Lasertec, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Uit de formulering van § 52f van de wet inzake de vennootschapsbelasting blijkt duidelijk dat de betrokken aandelenruil slechts dan niet als een belastbare overdracht wordt aangemerkt, indien de verwervende vennootschap aandelen van de andere vennootschap bezit of verwerft die haar recht

geven op meer dan de helft van de stemrechten in deze andere vennootschap. Dergelijke nationale bepalingen, die aldus van toepassing zijn op transacties die de zeggenschap of de verwerving van de zeggenschap over een vennootschap tot gevolg hebben, vallen onder de vrijheid van vestiging.

20 De prejudiciële vraag dient dus alleen in het licht van artikel 31 van de EER-Overeenkomst te worden beantwoord.

21 Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat de voorschriften van artikel 31 van de EER-Overeenkomst die beperkingen van de vrijheid van vestiging verbieden, gelijk zijn aan die van artikel 49 VWEU (zie arresten van 23 februari 2006, Keller Holding, C-471/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 49, en 23 oktober 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Jurispr. blz. I-8061, punt 24).

22 Voorts zij opgemerkt dat artikel 6 van de EER-Overeenkomst bepaalt dat de bepalingen van deze Overeenkomst, onverminderd de toekomstige ontwikkelingen van de jurisprudentie, voor zover zij in essentie gelijk zijn aan de overeenkomstige regels van de Unieverdragen, wat de tenuitvoerlegging en toepassing betreft, worden uitgelegd overeenkomstig de desbetreffende op het tijdstip van ondertekening van deze Overeenkomst bestaande uitspraken van het Hof.

23 Aldus brengt de vrijheid van vestiging voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat of een derde land dat partij is bij de EER-Overeenkomst zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie of een derde land dat partij is bij de EER-Overeenkomst hebben, het recht mee om in andere lidstaten of andere derde landen die partij zijn bij de EER-Overeenkomst hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (zie in die zin reeds aangehaald arrest Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Voorts heeft het Hof benadrukt dat het begrip „vestiging” in de zin van het VWEU zeer ruim is en inhoudt dat een burger van de Unie duurzaam kan deelnemen aan het economische leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, daar voordeel uit kan halen en op die wijze de economische en sociale vervlechting in de Unie op het gebied van niet in loondienst verrichte werkzaamheden kan bevorderen (zie reeds aangehaald arrest ELISA, punt 63). De vrijheid van vestiging beoogt dus het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst van de dochtermaatschappij te garanderen, door elke, zelfs minieme discriminatie op grond van de plaats van de zetel van de moedermaatschappij te verbieden (zie arrest van 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France, C-170/05, Jurispr. blz. I-11949, punt 22).

25 Het is vaste rechtspraak dat als dergelijke beperkingen moeten worden beschouwd alle maatregelen die de uitoefening van deze vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie reeds aangehaald arrest Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punt 30).

26 Overeenkomstig de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling wordt een aandelenruil tussen vennootschappen bij de overdragende vennootschap met zetel in Finland slechts fiscaal neutraal behandeld indien ook de zetel van de verwervende vennootschap in Finland of een lidstaat van de Unie is gevestigd en voorts de aandelenruil ten gevolge heeft dat de verwervende vennootschap een meerderheidsbelang verwerft in de verworven vennootschap. Indien niet aan deze voorwaarden is voldaan, met name wanneer zoals in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie de zetel van de verwervende vennootschap is gevestigd in een derde land dat partij is bij de EER-Overeenkomst, wordt de aandelenruil fiscaal behandeld als een belastbare overdracht van aandelen.

27 Het aldus geconstateerde verschil in behandeling wordt niet verklaard door een objectief situatieverschil. De fiscale behandeling van een aandelenruil waaraan een nationale vennootschap wordt onderworpen, wordt in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, immers

uitsluitend bepaald door de plaats van de zetel van de verwervende vennootschap. Artikel 31 van de EER-Overeenkomst verbiedt echter elke discriminatie op grond van de plaats van de zetel van een vennootschap (zie in die zin arrest van 26 juni 2008, Burda, C-284/06, Jurispr. blz. I-4571, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Voorts dient te worden benadrukt dat, anders dan de Finse regering stelt, de toepassing van artikel 31 van de EER-Overeenkomst op een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet leidt tot uitbreiding van de werkingssfeer van richtlijn 2009/133 tot vennootschappen die zijn gevestigd in een derde land dat partij is bij de EER-Overeenkomst. Krachtens het in artikel 31 van de EER-Overeenkomst neergelegde non-discriminatiebeginsel moet een lidstaat immers de aan een aandelenruil tussen nationale vennootschappen voorbehouden fiscale behandeling toepassen op een aandelenruil waarbij ook een vennootschap is betrokken die is gevestigd in een derde land dat partij is bij de EER-Overeenkomst.

29 Vastgesteld zij dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regeling een belemmering van het in artikel 31 van de EER-Overeenkomst neergelegde recht oplevert.

30 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat een beperking van de vrijheid van vestiging slechts toelaatbaar is wanneer zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de beperking geschikt zijn om het aldus nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (zie reeds aangehaald arrest Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punt 40).

31 De verwijzende rechter werpt de vraag op of een dergelijke beperking gerechtvaardigd is om dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om belastingfraude te bestrijden en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

32 De omstandigheid alleen dat in het kader van een aandelenruil de verwervende vennootschap haar zetel in een derde land dat partij is bij de EER-Overeenkomst heeft, is echter niet voldoende om uit te gaan van een algemeen vermoeden van belastingfraude en kan geen rechtvaardigingsgrond zijn voor een maatregel die afbreuk doet aan de uitoefening van een bij de EER-Overeenkomst beschermde fundamentele vrijheid (zie in die zin arresten van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 45; 21 november 2002, X en Y, C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 62; 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 27, en 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, Jurispr. blz. I-12273, punt 84).

33 Met betrekking tot de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, heeft het Hof geoordeeld dat niet op voorhand kan worden uitgesloten dat de belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren of hij niet probeert de betaling van de belastingen te vermijden of te omzeilen (arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Deze rechtspraak, die betrekking heeft op beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Unie, kan evenwel niet integraal worden getransponeerd naar de door de EER-Overeenkomst gewaarborgde vrijheden, aangezien de uitoefening van deze vrijheden in een andere juridische context valt (zie in die zin reeds aangehaalde arresten A, punt 60, en Établissements Rimbaud, punt 40).

35 Dienaangaande zij erop gewezen dat een kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten als dat waarin is voorzien door richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) en richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van

richtlijn 77/799 (PB L 64, blz. 1), tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat niet bestaat wanneer deze staat geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan (zie in die zin reeds aangehaald arrest Établissements Rimbaud, punt 41).

36 In het bijzonder, wat de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst betreft, mag een lidstaat wanneer ingevolge zijn regeling een belastingvoordeel afhankelijk is van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, in beginsel dit voordeel weigeren wanneer, met name wegens het ontbreken van een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor deze derde staat om inlichtingen te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van laatstgenoemde staat te verkrijgen (zie reeds aangehaald arrest Établissements Rimbaud, punt 44).

37 Opgemerkt zij dat er tussen de Republiek Finland en het Koninkrijk Noorwegen een verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken bestaat, namelijk verdrag 37/1991, dat op 7 december 1989 te Kopenhagen is ondertekend. Ook al staat het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of dit verdrag voldoende regelingen inzake uitwisseling van informatie bevat om de Finse autoriteiten in staat te stellen om na te gaan en te controleren of is voldaan aan de in de nationale wettelijke regeling gestelde voorwaarden voor de toepassing van de regeling van fiscale neutraliteit op een aandelenruil als in het hoofdgeding aan de orde is, vastgesteld moet worden dat de Finse regering ter terechtzitting zelf heeft verklaard dat dit verdrag voorziet in een even doeltreffende uitwisseling van informatie tussen nationale autoriteiten als die waarin de richtlijnen 77/799 en 2011/16 voorzien.

38 Bijgevolg kan de betrokken lidstaat zich niet baseren op de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen ter rechtvaardiging van het in punt 27 van het onderhavige arrest geconstateerde verschil in behandeling (zie in die zin reeds aangehaald arrest ELISA, punten 98-101).

39 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 31 van de EER-Overeenkomst zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die een aandelenruil tussen een op het grondgebied van deze lidstaat gevestigde vennootschap en een vennootschap die is gevestigd op het grondgebied van een derde land dat partij is bij deze Overeenkomst, gelijkstelt met een belastbare overdracht van aandelen, terwijl een dergelijke transactie fiscaal neutraal zou zijn indien hierbij uitsluitend nationale vennootschappen of in andere lidstaten gevestigde vennootschappen waren betrokken, voor zover er tussen deze lidstaat en dit derde land een verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken bestaat dat voorziet in een even doeltreffende uitwisseling van informatie tussen nationale autoriteiten als die waarin is voorzien in de richtlijnen 77/799 en 2011/16, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 31 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 verzet zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die een aandelenruil tussen een op het grondgebied van deze lidstaat gevestigde vennootschap en een vennootschap die is gevestigd op het grondgebied van een derde land dat partij is bij deze Overeenkomst, gelijkstelt met een belastbare overdracht van aandelen, terwijl een dergelijke transactie fiscaal neutraal zou zijn indien hierbij uitsluitend nationale vennootschappen of in andere lidstaten gevestigde

vennootschappen waren betrokken, voor zover er tussen deze lidstaat en dit derde land een verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken bestaat dat voorziet in een even doeltreffende uitwisseling van informatie tussen nationale autoriteiten als die waarin is voorzien in richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen