Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 19 juli 2012*

”Direkt beskattning — Etableringsfrihet — Fri rörlighet för kapital — EES-avtalet — Artiklarna 31 och 40 — Direktiv 2009/133/EG — Tillämpningsområde — Utbyte av aktier eller andelar mellan ett bolag i en medlemsstat och ett bolag i ett tredjeland som är part i EES-avtalet — Nekande av skattefördel — Konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden”

I mål C-48/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 31 januari 2011, som inkom till domstolen den 2 februari 2011, i målet

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

mot

A Oy,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (referent) och D. Šváby,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 februari 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— A Oy, genom M. Ohtonen, asianajaja,

— Finlands regering, genom M. Pere, i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Fernandes, i egenskap av ombud,

— Norges regering, genom K.B. Moen och K. Moe Winther, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: finska.

— Eftas övervakningsmyndighet, genom X. Lewis och F. Simonetti, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 31 och 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt (Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö) vid den finländska skatteförvaltningen och det finländska bolaget A Oy (nedan kallat A). Målet rör en transaktion avseende utbyte av aktier.

Tillämpliga bestämmelser

EES-avtalet

3 Artikel 6 i EES-avtalet har följande lydelse:

”Utan att föregripa en framtida utveckling av rättspraxis skall bestämmelserna i detta avtal, i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen och i Fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen samt med rättsakter som antagits med tillämpning av dessa två fördrag, vid genomförande och tillämpning tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av Europeiska gemenskapernas domstol som meddelats före dagen för undertecknandet av detta avtal.”

4 I artikel 31 i avtalet anges följande:

”1. Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte förekomma några inskränkningar för medborgare i en [medlemsstat i Europeiska gemenskapen] eller en [stat i Europeiska frihandelssammanslutningen (Efta)] att fritt etablera sig på vilken som helst av dessa staters territorium. Detta skall även gälla rätten för medborgare i varje medlemsstat [i Europeiska gemenskapen] eller EFTA-stat som är etablerad i någon av dessa stater att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.

2. Bilagorna VIII och XI innehåller särskilda bestämmelser om etableringsrätten.”

5 I artikel 40 i avtalet stadgas följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i [medlemsstater i Europeiska gemenskapen] eller EFTA-stater och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller de bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

Unionsrätten

6 Utbyte av aktier eller andelar definieras på följande sätt i artikel 2 e i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (EUT L 310, s. 34):

”… ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar en sådan andel i ett annat bolags kapital att det erhåller röstmajoritet i det bolaget eller, om det redan har en sådan majoritet, förvärvar ytterligare andelar i utbyte mot att det till det senare bolagets delägare, i utbyte mot deras värdepapper, utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i det förra bolaget samt, i tillämpliga fall, att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av de värdepapper som utfärdats i utbyte”.

Den finländska lagstiftningen

7 52 § och 52 f § första och andra styckena i Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 1968/360 har följande lydelse:

”52 §

Bestämmelserna i 52 a–52 f § tillämpas på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som gäller finländska aktiebolag. Lagens 52 a–52 e § tillämpas dessutom på fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser som gäller andra inhemska samfund som avses i 3 § i inkomstskattelagen än aktiebolag. Vad som föreskrivs om aktiebolag, aktier, aktiekapital och aktieägare gäller då samfundet, andelarna i samfundet, det kapital som motsvarar aktiekapital och delägarna eller medlemmarna i samfundet. Bestämmelserna om fusion tillämpas dessutom på fusioner av inhemska näringssammanslutningar. Vad som föreskrivs om aktiebolag, aktier och aktieägare gäller då sammanslutningen, andelarna i sammanslutningen och delägarna i sammanslutningen.

Lagens 52 a–52 f § tillämpas med nedan nämnda begränsningar även när fusionen, fissionen, verksamhetsöverlåtelsen eller aktiebytet gäller sådana samfund som är skyldiga att betala samfundsskatt och som avses i artikel 3 a i rådets direktiv 90/434/EEG [av den 23 juli 1990] om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan. Ett bolag anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt medlemsstatens lagstiftning har sin hemort i den staten och det inte enligt något avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan en medlemsstat i Europeiska unionen och en tredje stat anses vara hemmahörande utanför unionen.

…

52 f §

Med aktiebyte avses ett arrangemang där ett aktiebolag skaffar en sådan andel av aktierna i ett annat aktiebolag att de aktier det förstnämnda bolaget äger medför mera än hälften av det röstetal som alla aktier i det andra bolaget medför eller, om aktiebolaget redan har mera än hälften av röstetalet, skaffar flera aktier i detta bolag och som vederlag till aktieägarna i det andra bolaget ger nya aktier som det emitterar eller egna aktier som det innehar. Som vederlag får också lämnas pengar, dock inte mera än tio procent av det nominella värdet av de aktier som lämnats som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet som motsvarar aktierna.

Aktiebyte betraktas inte som överlåtelse vid beskattningen. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits i bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del som pengar erhålls som vederlag betraktas bytet som överlåtelse av aktier.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 A Oy innehar 4 093 av de totalt 20 743 aktierna i det enligt finländsk rätt bildade bolaget C Oy (nedan kallat C), vilket motsvarar en andel på cirka 19,7 procent. Den andra delägaren i C är det norska bolaget B AS (nedan kallat B), med en andel på cirka 80,3 procent. Syftet med den transaktion som gav upphov till målet i den nationella domstolen var att genomföra ett aktieutbyte i den mening som avses i 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet: A överlät sina aktier i C till B och fick i gengäld från B nyemitterade aktier i B motsvarande cirka 6 procent av kapitalet. Detta arrangemang gjorde B till ägare av 100 procent av C.

9 A hade ställt frågan till Centralskattenämnden, huruvida bestämmelsen i 52 f §, enligt vilken ett aktieutbyte under vissa villkor inte är att betrakta som en skattepliktig överlåtelse, kunde tillämpas på det aktieutbyte som var i fråga i det nationella målet.

10 Centralskattenämnden meddelade genom förhandsavgörande nr 55/2008 av den 1 oktober 2008 att principerna i 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet kunde tillämpas på det planerade aktieutbytet mellan A och B. Enligt förhandsavgörandet var principerna i 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpliga i det aktuella fallet, så att bytet inte skulle betraktas som en aktieöverlåtelse vid beskattningen av A.

11 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt överklagade Centralskattenämndens förhandsavgörande till Högsta förvaltningsdomstolen.

12 Högsta förvaltningsdomstolen beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

”Om ett finskt aktiebolag överlåter aktierna i ett bolag som det finska aktiebolaget äger till ett norskt bolag (vars bolagsform är aksjeselskap) och som vederlag får nyemitterade aktier i det norska bolaget, ska detta byte av aktier då, med hänsyn till artiklarna 31 och 40 i EES-avtalet, behandlas neutralt på samma sätt som hade varit fallet om aktiebytet hade skett mellan inhemska aktiebolag eller bolag med säte i stater som är medlemmar i Europeiska unionen?”

Prövning av tolkningsfrågan

13 Inledningsvis ska det påpekas att den hänskjutande domstolen har angett att direktivet har införlivats med nationell rätt genom lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

14 Enligt artikel 1 i direktivet är direktivet endast tillämpligt på utbyte av aktier eller andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater. Eftersom ett av de bolag som deltar i det, i det nationella målet, aktuella aktieutbytet inte kommer från någon medlemsstat, det vill säga B som har hemvist i Norge, kan direktiv 2009/133 inte vara tillämpligt på utbytet. Därmed ska den fråga som har ställts av den hänskjutande domstolen besvaras genom en prövning av huruvida bestämmelserna i den nationella skattelagstiftningen är förenliga med bestämmelserna i EES-avtalet.

15 Ett av huvudmålen med EES-avtalet är att så långt som möjligt genomföra fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom hela Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), så att den inre marknad som upprättats i unionen utsträcks till Efta-staterna. I enlighet med detta mål syftar

flera regler i avtalet till att säkerställa en så enhetlig tolkning som möjligt av avtalet i hela EES-området (se yttrande 1/92 av den 10 april 1992, REG 1992, s. I-2821; svensk specialutgåva, volym 12, s. 41). Domstolen ska härvid se till att de regler i EES-avtalet som i sak är identiska med bestämmelserna i EUF-fördraget tolkas på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna (domstolens dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 65, av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, Établissements Rimbaud, REU 2010, s. I-10659, punkt 20).

16 För övrigt erinrar domstolen om att det framgår av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska dessa, enligt fast rättspraxis, inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19, av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl., REG 2007, s. I-1835, punkt 19, av den 24 maj 2007 i mål C-157/07, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 21, och av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 68). Denna befogenhet ger dem inte heller rätt att tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter vilka säkerställs genom liknande bestämmelser i EES-avtalet (se domen i det ovannämnda målet Établissements Rimbaud, punkt 23).

17 När det gäller frågan vilken frihet som ska tjäna som måttstock vid bedömningen av den nationella lagstiftningen, framgår det av fast rättspraxis att bedömningen av huruvida den nationella lagstiftningen omfattas av reglerna om etableringsfriheten eller av reglerna om den fria rörligheten för kapital ska göras med beaktande av ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (beslut av den 10 maj 2007 i mål C-492/04, Lasertec, REG 2007, s. I-3775, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

18 Nationella bestämmelser vilka rör innehavet av en andel som ger innehavaren möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och att bestämma över dess verksamhet omfattas i materiellt hänseende av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se beslutet i det ovannämnda målet Lasertec, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

19 Det framgår tydligt av lydelsen i artikel 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet att det, för att ett aktieutbyte inte ska betraktas som en skattepliktig överlåtelse, är ett krav att det förvärvande bolaget innehar eller förvärvar aktier i det andra bolaget vilka representerar mer än hälften av rösterna. Nationella bestämmelser som således är tillämpliga på transaktioner som avser kontrollen eller övertagande av kontrollen av ett bolag omfattas av etableringsfriheten.

20 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras endast med beaktande av artikel 31 i EES-avtalet.

21 Domstolen har redan slagit fast att de bestämmelser om förbud mot inskränkningar av etableringsfriheten som anges i artikel 31 i EES-avtalet är identiska med dem som föreskrivs i artikel 49 FEUF (se dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 49, och av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, REG 2008, s. I-8061, punkt 24).

22 Det ska vidare konstateras att det anges i artikel 6 i EES-avtalet att bestämmelserna i detta avtal, utan att föregripa en framtida utveckling av rättspraxis, och i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i unionens fördrag, vid genomförande och tillämpning tolkas i enlighet med relevanta avgöranden från domstolen som meddelats före dagen för undertecknandet av avtalet.

23 Etableringsfriheten innefattar en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, eller med lagstiftningen i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, att utöva verksamhet i andra medlemsstater eller tredjeländer som är parter i EES-avtalet genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

24 Domstolen har tidigare fastslagit att ”etablering”, i den mening som avses i EUF-fördraget, är ett mycket vitt begrepp som innebär en möjlighet för unionsmedborgarna att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och att erhålla utbyte av detta i form av vinst. Begreppet främjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom unionen på företagarområdet (se domen i det ovannämnda målet ELISA, punkt 63). Syftet med etableringsfriheten är sålunda att säkerställa en nationell behandling i dotterbolagets värdmedlemsstat genom ett förbud mot all diskriminering, hur obetydlig den än må vara, som grundar sig på var moderbolaget har valt att förlägga sitt säte (se domen av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 22).

25 Dessutom gäller enligt fast rättspraxis att varje åtgärd som innebär att utövandet av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska betraktas som sådana inskränkningar (se domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 30).

26 Enligt den nationella lagstiftningen ska ett utbyte av aktier eller andelar mellan bolag endast vara föremål för en skattemässigt neutral behandling hos ett överlåtande bolag med säte i Finland, under förutsättning dels att det förvärvande bolaget också har sitt säte i Finland eller i en av unionens medlemsstater, dels att utbytet leder till att det förvärvande bolaget blir majoritetsägare i det förvärvade bolaget. Om nämnda villkor inte är uppfyllda – till exempel när det förvärvande bolaget, liksom i det förevarande fallet, har sitt säte i ett tredjeland som är part i EES-avtalet – behandlas aktieutbytet skattemässigt som en skattepliktig aktieöverlåtelse.

27 Den sålunda konstaterade skillnaden i behandling förklaras inte av någon objektiv skillnad mellan de situationer som föreligger. Det nationella bolaget blir nämligen, i ett sådant fall som det som är i fråga i det nationella målet, föremål för en skattemässig behandling av aktieutbytet som bestäms enbart av platsen för det förvärvande bolagets säte. Artikel 31 i EES-avtalet förbjuder dock all diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda, REG 2008, s. I-4571, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

28 Det är viktigt att också framhålla att en tillämpning av artikel 31 i EES-avtalet på en sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet inte, såsom den finländska regeringen har påstått, innebär att tillämpningsområdet för direktiv 2009/133 utsträcks till att också omfatta bolag från tredjeländer som är parter i EES-avtalet. Det följer nämligen av icke-diskrimineringsprincipen, som stadfästs i artikel 31 i EES-avtalet, att en medlemsstat är skyldig att också tillämpa den skattemässiga behandling som är förbehållen aktieutbyten mellan inhemska bolag, på sådana aktieutbyten där ett av de inblandade bolagen är hemmahörande i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

29 Domstolens slutsats av detta är att de skatteregler som berörs i det nationella målet innehåller en inskränkning av den rätt som avses i artikel 31 i EES-avtalet.

30 Av domstolens rättspraxis framgår att en inskränkning av etableringsfriheten bara är tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 40).

31 Domstolen ska därför pröva huruvida den ifrågavarande inskränkningen kan motiveras av de tvingande skäl av allmänintresse som rör behovet av att bekämpa skattebedrägeri och av att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

32 Endast den omständigheten att det vid ett aktieutbyte konstateras att det förvärvande bolaget har sitt säte i ett tredjeland som är part i EES-avtalet kan emellertid inte grunda någon allmän presumtion om skattebedrägeri och motivera en åtgärd som begränsar utövandet av en grundläggande frihet som

garanteras i EES-avtalet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 62, av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 27, och av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus, REU 2011, s. I-12273, punkt 84).

33 När det gäller behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll har domstolen slagit fast att det inte a priori kan uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där beskattningen sker att på ett klart och precist sätt kontrollera att den skattskyldiga personen inte försöker undvika eller smita från betalningen av skatterna (se dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

34 Den rättspraxis som avser inskränkningar i utövandet av de fria rörligheterna inom unionen kan dock inte tillämpas i alla delar på de friheter som garanteras i EES-avtalet, eftersom utövandet av dem ingår i ett annat rättsligt sammanhang (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen A, punkt 60, och Établissements Rimbaud, punkt 40).

35 Det samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter som inrättas genom rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) och rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, s. 1), finns inte mellan medlemsstaternas myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, såvida inte detta land gjort ett åtagande om ömsesidigt bistånd (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Établissements Rimbaud, punkt 41).

36 Domstolen gör följande bedömning vad beträffar stater som är parter i EES-avtalet. När det i nationell lagstiftning ställs upp vissa villkor för att en skattefördel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar erhålls från myndigheterna i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, är en medlemsstat i princip berättigad att inte bevilja skattefördelen, om det visar sig omöjligt att få dessa upplysningar från nämnda myndigheter, särskilt på grund av att det inte finns någon avtalsmässig skyldighet för de utländska myndigheterna att lämna ut dem (se domen i det ovannämnda målet Établissements Rimbaud, punkt 44).

37 Det ska påpekas att det mellan Republiken Finland och Konungariket Norge finns en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden, nämligen konvention 37/1991 som undertecknades i Köpenhamn den 7 december 1989. Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida denna konvention innehåller förfaranden för informationsutbyten som räcker för att de finländska myndigheterna ska kunna kontrollera och granska att villkoren i den nationella lagstiftningen är uppfyllda för att ett aktieutbyte, såsom det som är i fråga i det nationella målet, ska vara föremål för en skattemässigt neutral behandling, konstaterar domstolen att den finländska regeringen själv under förhandlingen förklarade att nämnda konvention innehåller bestämmelser om ett utbyte av upplysningar mellan de nationella myndigheterna som är lika effektivt som det utbyte av upplysningar som föreskrivs i direktiven 77/799 och 2011/16.

38 Under dessa omständigheter kan den berörda medlemsstaten inte stödja sig på behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll för att motivera den skillnad i behandling som har konstaterats ovan i punkt 27 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ELISA, punkterna 98–101).

39 Med hänsyn till det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 31 i EES-avtalet utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att ett utbyte av aktier eller andelar mellan ett bolag med hemvist i nämnda medlemsstat och ett bolag med hemvist i ett tredjeland som

är part i EES-avtalet likställs med en skattepliktig aktieöverlåtelse, medan en sådan transaktion skulle vara skattemässigt neutral om den endast berörde inhemska bolag eller bolag i andra medlemsstater, förutsatt att det mellan medlemsstaten och tredjelandet föreligger en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden som innehåller bestämmelser om ett utbyte av upplysningar mellan de nationella myndigheterna som är lika effektivt som det utbyte av upplysningar som föreskrivs i direktiven 77/799 och 2011/16, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att ett utbyte av aktier eller andelar mellan ett bolag med hemvist i nämnda medlemsstat och ett bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet likställs med en skattepliktig aktieöverlåtelse, medan en sådan transaktion skulle vara skattemässigt neutral om den endast berörde inhemska bolag eller bolag i andra medlemsstater, förutsatt att det mellan medlemsstaten och tredjelandet föreligger en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden som innehåller bestämmelser om ett utbyte av upplysningar mellan de nationella myndigheterna som är lika effektivt som det utbyte av upplysningar som föreskrivs i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område och i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter