

62017CJ0607

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

av den 19 juni 2019 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Inkomstskatt för juridiska personer – Koncern – Etableringsfrihet – Avdrag för ett utländskt dotterbolags förluster – Begreppet slutliga förluster – Dotterbolaget absorberas av moderbolaget genom fusion – Lagstiftning i dotterbolagsstaten som i samband med en fusion endast medger förlustavdrag för förlustsubjektet”

I mål C-607/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 5 oktober 2017, som inkom till domstolen den 24 oktober 2017, i målet

Skatteverket

mot

Memira Holding AB,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen och M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 oktober 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

Skatteverket, genom J. Anderberg, i egenskap av ombud,

—

Memira Holding AB, genom L. Staberg, i egenskap av ombud,

—

Sveriges regering, genom A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren och J. Lundberg, samtliga i egenskap av ombud,

—

Tysklands regering, inledningsvis genom T. Henze och R. Kanitz, därefter genom R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

—

Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,

—

Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon och G. Brown, båda i egenskap av ombud, biträdda av D. Yates, barrister,

—

Europeiska kommissionen, genom K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen och G. Tolstoy, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 10 januari 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF, jämförd med artikel 54 FEUF.

2

Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och Memira Holding AB (nedan kallat Memira) angående möjligheten för Memira att vid inkomstbeskattningen göra avdrag för förluster som uppkommit i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, för det fall dotterbolaget går upp i moderbolaget genom fusion.

Tillämpliga bestämmelser

Svensk rätt

3

Företagsfusioner regleras i skattemässigt hänseende i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (nedan kallad IL).

4

I 16–29 §§ återfinns särskilda skatteregler för så kallade kvalificerade fusioner.

5

För att en fusion ska vara kvalificerad krävs enligt 37 kap. 11 och 12 §§, för det första, att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten och, för det andra, att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte heller vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

6

Vid en kvalificerad fusion gäller enligt 37 kap. 17 § IL att det överlåtande företaget för sådan näringsverksamhet som avses i 11 § inte får ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Enligt 18 § inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation i fråga om sådan näringsverksamhet. Detta innebär bland annat att det övertagande företaget får dra av underskott hos det överlåtande företaget från tidigare beskattningsår, med vissa begränsningar som anges i 37 kap. 21–26 §§ IL.

7

I 35 a kap. IL finns bestämmelser om gränsöverskridande koncernavdrag som innebär en möjlighet att föra över slutliga förluster hos ett helägt utländskt dotterbolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), under förutsättning, bland annat, att dotterbolaget ägs direkt av moderbolaget, att dotterbolaget har försatts i likvidation och att det inte finns företag i intressegemenskap med moderbolaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterbolaget är hemmahörande. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är dessa bestämmelser emellertid inte tillämpliga på fusioner.

Tysk rätt

8

Det framgår av Högsta förvaltningsdomstolens konstateranden, vilka inte har bestritts av den tyska regeringen, att det enligt tysk rätt inte är möjligt att vid en fusion föra över förluster mellan företag som är skattskyldiga i Tyskland.

Målet vid Högsta förvaltningsdomstolen och tolkningsfrågorna

9

Memira är ett svenskt bolag som genom sina dotterbolag bedriver verksamhet inom ögonkirurgi. I Tyskland har Memira ett enda dotterbolag som äger och driver kliniker. Verksamheten i dotterbolaget gick med förlust varför Memira lämnade ett lån för att finansiera verksamheten, men dotterbolagets resultat förbättrades inte. Verksamheten i dotterbolaget avvecklades och kvar i bolaget finns endast skulder och vissa likvida tillgångar.

10

Memira överväger att låta det tyska dotterbolaget gå upp i moderbolaget genom en gränsöverskridande fusion, vilket skulle innebära att dotterbolaget upplöses utan likvidation. Efter fusionen skulle Memira inte längre bedriva någon verksamhet, vare sig direkt eller indirekt, i Tyskland.

11

De ackumulerade förlusterna från tidigare år i Memiras tyska dotterbolag, som inte har kunnat kvittas mot vinster, uppgår till 7,6 miljoner euro. Förlusterna skulle kunna dras av vid inkomstbeskattningen av dotterbolaget i Tyskland antingen genom att kvittas mot eventuella vinster detta beskattningsår eller genom att utan tidsbegränsning föras vidare och dras av mot eventuella vinster under kommande år. Däremot vore det inte möjligt att i Tyskland dra av dessa förluster i det av Memira angivna scenariot, vilket nämnts i föregående punkt, eftersom det enligt tysk rätt inte är möjligt att vid en fusion föra över förluster till ett annat företag som är skattskyldigt i Tyskland.

12

Mot denna bakgrund ansökte Memira om förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att få klarhet i om bolaget, för det fall fusionen genomfördes, med stöd av etableringsfriheten skulle få dra av förlusterna i det tyska dotterbolaget vid inkomstbeskattningen i Sverige. Skatterättsnämnden fann att detta inte var fallet.

13

Skatterättsnämnden angav i sitt förhandsbesked att förlusterna i Memiras tyska dotterbolag inte kan tas över av moderbolaget med stöd av den svenska lagstiftningen om beskattning vid kvalificerade fusioner, eftersom villkoret att dotterbolaget ska vara skattskyldigt i Sverige inte är uppfyllt. Avdrag kan inte heller ges enligt reglerna om koncernavdrag, eftersom dessa avser ett annat scenario än det som Memira överväger.

14

Skatterättsnämnden medgav att en sådan situation ger upphov till en inskränkning av etableringsfriheten. Nämnden fann dock att inskränkningen kan rättfärdigas med stöd av den rättspraxis som bygger på domen av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (nedan kallad Marks & Spencer-domen), under förutsättning att proportionalitetsprincipen iakttas och att de aktuella förlusterna således inte omfattas av någon av de i punkt 55 i den domen angivna situationerna där förluster anses vara "slutliga".

15

Med hänvisning till EU-domstolens praxis angav Skatterättsnämnden att det vid bedömningen av om de aktuella förlusterna ska anses vara slutliga ska beaktas hur förlusterna behandlas enligt lagstiftningen i dotterbolagsstaten. Skatterättsnämnden angav att det enligt tysk rätt inte existerar någon möjlighet att utnyttja förlusterna vid en fusion med ett annat företag som är skattskyldigt i Tyskland och drog härav slutsatsen att förlusterna inte borde anses vara slutliga.

16

Tre ledamöter var skiljaktiga och fann tvärtom att förlusterna i Memiras tyska dotterbolag skulle anses vara slutliga, eftersom det i Memirakoncernen inte finns något tyskt företag eller något företag med fast driftsställe i Tyskland som dotterbolaget skulle kunna fusioneras med. Den omständigheten att det enligt tysk rätt inte går att föra över förluster vid en fusion med ett annat företag som är skattskyldigt i Tyskland är därför inte ett relevant kriterium för att slå fast att dotterbolagets förluster inte är slutliga.

17

Både Skatteverket och Memira överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked till Högsta

förvaltningsdomstolen.

18

Högsta förvaltningsdomstolen anser att det inte tydligt framgår av EU-domstolens praxis, särskilt domen av den 21 februari 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), huruvida det vid bedömningen av om ett dotterbolags förluster är slutliga ska beaktas vilka möjligheter som reglerna i dotterbolagets hemviststat ger för andra rättssubjekt att utnyttja förlusterna och, om så är fallet, på vilket sätt dessa regler ska beaktas.

19

Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1)

Ska det vid bedömningen av om en förlust i ett dotterbolag i en annan medlemsstat är slutlig i den mening som avses i bl.a. [dom av den 21 februari 2013, A (C-123/11, ECLI:EU:C:2013:84)] – och moderbolaget därmed får dra av förlusten med stöd av artikel 49 FEUF – beaktas att det enligt reglerna i dotterbolagsstaten finns begränsningar i möjligheten för andra subjekt än förlustsubjektet självt att dra av förlusten?

2)

Om en sådan begränsning som avses i fråga 1 ska beaktas, ska hänsyn då tas till om det i det aktuella fallet rent faktiskt finns något annat subjekt i dotterbolagsstaten som hade kunnat dra av förlusterna om detta hade varit tillåtet där?”

Prövning av tolkningsfrågorna

20

Det ska inledningsvis erinras om att domstolen i punkterna 43–51 i Marks & Spencer-domen slog fast att en inskränkning av etableringsfriheten som avser en begränsning av ett bolags rätt att göra avdrag för ett utländskt dotterbolags förluster, när avdrag samtidigt medges om ett dotterbolag hör hemma i samma stat som moderbolaget, rättfärdigas av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och av att förhindra att förluster utnyttjas två gånger samt att förhindra skatteflykt.

21

I punkt 55 i den domen preciserade domstolen dock att även om det är fråga om en inskränkning som i princip är rättfärdigad, är det likväl oproportionerligt av moderbolagsstaten att inte medge en möjlighet för moderbolaget att vid beskattningen utnyttja förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet, trots att dessa anses vara slutliga, i en situation där

—

dotterbolaget med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att dra av förlusterna under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående part eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och

—

det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående part, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

Den första frågan

22

Den första frågan har ställts för att få klarhet i vilken betydelse som vid bedömningen av huruvida förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet är slutliga, i den mening som avses i punkt 55 i Marks & Spencer-domen, ska tillmätas den omständigheten att reglerna i dotterbolagsstaten inte medger att förluster i ett bolag förs över till en annan skattskyldig person vid en fusion samtidigt som en sådan överföring är möjlig enligt reglerna i moderbolagsstaten vid en fusion mellan bolag som har hemvist i samma stat.

23

Domstolen ombeds således att klargöra huruvida ett sådant scenario som det av Memira angivna ingår bland de situationer som domstolen angav i punkt 55 andra strecksatsen i Marks & Spencer-domen, i vilka det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår.

24

I det avseendet är det tillräckligt att erinra om att de skäl som domstolen angav i punkt 55 andra strecksatsen i Marks & Spencer-domen uttryckligen omfattar att avsaknaden av möjlighet till förlustutnyttjande, som är en förutsättning för att förlusterna ska anses vara slutliga, skulle kunna avse avsaknaden av möjlighet för en utomstående part att utnyttja förlusterna för ett framtida beskattningsår, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

25

I ett sådant scenario som det av Memira angivna – även om det skulle visas att alla andra omständigheter i punkt 55 i Marks & Spencer-domen som medför att det inte är möjligt att utnyttja förlusterna föreligger – kan förluster likväl inte betraktas som slutliga om det fortfarande är möjligt att utnyttja dessa förluster ekonomiskt genom att föra över dem till en utomstående part.

26

Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 65–70 i sitt förslag till avgörande kan det nämligen inte på förhand uteslutas att en utomstående part skulle kunna ha möjlighet att skattemässigt utnyttja dotterbolagets förluster i det bolagets hemviststat, till exempel vid en överlåtelse av dotterbolaget till ett pris som tar hänsyn till det skattemässiga värdet av att kunna göra avdrag för förlusterna för framtiden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari

2013, A,C?123/11, EU:C:2013:84, punkterna 52 och följande punkter, och den i dag meddelade domen Holmen, C?608/17, punkt 38).

27

I ett sådant scenario som det av Memira angivna gäller följaktligen – såvida inte Memira visar att den i föregående punkt nämnda möjligheten inte föreligger – att enbart den omständigheten att reglerna i dotterbolagets hemviststat inte medger att förluster förs över vid en fusion inte i sig kan anses vara tillräcklig för att betrakta dotterbolagets förluster som slutliga.

28

Den första tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande. Vid bedömningen av huruvida förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet är slutliga, i den mening som avses i punkt 55 i Marks & Spencer-domen, är den omständigheten att reglerna i dotterbolagsstaten inte medger att förluster i ett bolag förs över till en annan skattskyldig person vid en fusion mellan bolag som har hemvist i samma stat inte avgörande, såvida inte moderbolaget visar att det saknar möjlighet att utnyttja dessa förluster genom att få till stånd – vilket bland annat kan ske genom en överlåtelse – att förlusterna utnyttjas skattemässigt av en utomstående part för framtida beskattningsår.

Den andra frågan

29

Den andra frågan har ställts för att få klarhet i huruvida – för det fall den i första frågan angivna omständigheten skulle visa sig vara relevant – det ska tas hänsyn till att det då inte finns något annat subjekt i dotterbolagsstaten som hade kunnat dra av förlusterna vid en fusion om ett sådant avdrag hade varit tillåtet där.

30

Såsom angetts ovan i svaret på den första frågan gäller i det avseendet att begränsningar i möjligheterna till förlustöverföring som följer av lagstiftningen i dotterbolagsstaten inte är avgörande så länge moderbolaget inte har visat att det saknar möjlighet att få till stånd att förlusterna utnyttjas av en utomstående part, vilket bland annat kan ske efter en överlåtelse där det skattemässiga värdet av förlusterna avspeglas i priset.

31

Om moderbolaget bevisar att det saknar en sådan möjlighet, och de andra villkoren i punkt 55 i Marks & Spencer-domen dessutom är uppfyllda, ska skattemyndigheten betrakta de förluster som har uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet som slutliga och den måste därmed finna att det är oproportionerligt att inte låta moderbolaget tillgodogöra sig dessa förluster.

32

Mot denna bakgrund saknar det vid bedömningen av om förlusterna är slutliga betydelse huruvida det i det förlustbringande dotterbolagets hemviststat finns andra subjekt till vilka dotterbolagets förluster hade kunnat överföras genom en fusion om detta hade varit möjligt.

33

Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. För det fall den i första frågan angivna

omständigheten skulle visa sig vara relevant saknar det betydelse att det då inte finns något annat subjekt i dotterbolagsstaten som hade kunnat dra av dessa förluster vid en fusion om ett sådant avdrag hade varit tillåtet.

Rättegångskostnader

34

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 (första avdelningen) följande:

1)

Vid bedömningen av huruvida förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet är slutliga, i den mening som avses i punkt 55 i domen av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), är den omständigheten att reglerna i dotterbolagsstaten inte medger att förluster i ett bolag förs över till en annan skattskyldig person genom en fusion mellan bolag som har hemvist i samma stat inte avgörande, såvida inte moderbolaget visar att det saknar möjlighet att utnyttja dessa förluster genom att få tillstånd – vilket bland annat kan ske genom en överlåtelse – att förlusterna utnyttjas skattemässigt av en utomstående part för framtida beskattningsår.

2)

För det fall den i första frågan angivna omständigheten skulle visa sig vara relevant saknar det betydelse att det då inte finns något annat subjekt i dotterbolagsstaten som hade kunnat dra av förlusterna vid en fusion om ett sådant avdrag hade varit tillåtet.

Bonichot

Toader

Rosas

Bay Larsen

Safjan

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 19 juni 2019.

A. Calot Escobar

Justitiesekreterare

J.-C. Bonichot

Ordförande

(*1) Rättegångsspråk: svenska.