

62017CJ0608

DOMSTOLEN (första avdelningen)

den 19 juni 2019 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Inkomstskatt för juridiska personer – Koncern – Etableringsfrihet – Avdrag för ett utländskt dotterbolags förluster – Begreppet slutliga förluster – Tillämpning av det begreppet på ett dotterdotterbolag – Lagstiftning i moderbolagsstaten som kräver att dotterbolaget ska vara direkt ägt – Lagstiftning i dotterbolagsstaten som innebär att möjligheten att kvitta förluster är begränsad och att det inte är tillåtet att kvitta förluster under likvidationsåret”

I mål C-608/17

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

Holmen 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 M. Andersson Berg, i egenskap av ombud,

—

Holmen AB, genom H. Andersson, 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,

–

Nederländernas regering, genom M. K. Bulterman och J. M. Hoogveld, båda i egenskap av ombud,

–

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

–

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 Holmen AB (nedan kallat Holmen) angående möjligheten för Holmen att vid inkomstbeskattningen göra avdrag för förluster som uppkommit i ett dotterdotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

Svensk rätt

3

Bestämmelser om koncernbidrag och koncernavdrag finns i 35 kap. respektive 35 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (nedan kallad IL).

4

Bestämmelserna i 35 kap. IL medför att ett dotterbolag som går med förlust får föra över förlusterna till moderbolaget, oavsett om dotterbolaget ägs direkt eller indirekt av detta.

5

Om en förlust är slutlig i den mening som avses i punkt 55 i domen av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (nedan kallad Marks & Spencer-domen), har – enligt bestämmelserna i 35 a kap. IL – ett helägt dotterbolag som hör hemma i en medlemsstat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) rätt att göra en sådan förlustöverföring, 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.

Spansk rätt

6

Det framgår av beslutet om hänskjutande att det spanska systemet för skattekonsolidering innebär att vinster och förluster hos enheter inom samma koncern utan begränsning kan kvittas mot varandra. Outnyttjade förluster kan utan tidsbegränsning föras vidare och dras av mot eventuella vinster under kommande år.

7

Sedan år 2011 gäller dock att endast en del av de vinster som har uppkommit ett visst år får kvittas mot tidigare års förluster. De förluster som på grund av denna begränsning inte får dras av förs på samma sätt som andra outnyttjade förluster vidare till följande år.

8

Om en skattegrupp upplöses på grund av att de enheter som ingår i gruppen likvideras, fördelas eventuella kvarvarande förluster på de bolag där de har uppstått.

9

Under likvidationsåret är det inte möjligt för någon annan enhet än den där förlusterna har uppstått att utnyttja dessa.

Målet vid Högsta förvaltningsdomstolen och tolkningsfrågorna

10

Holmen är moderbolag i en svensk koncern. Bolaget äger i Spanien, genom ett dotterbolag, flera dotterdotterbolag som är verksamma inom pappers- och tryckeribranschen. De spanska bolagen bildar en skattegrupp. Ett av dessa dotterdotterbolag har sedan 2003 ackumulerade förluster om totalt cirka 140 miljoner euro. Holmen avser därför att avveckla den spanska verksamheten.

11

Holmen ansökte om förhandsbesked av Skatterättsnämnden för att få klarhet i om bolaget, när avvecklingen avslutats, skulle ha rätt att – med stöd av Marks & Spencer-domen – göra koncernavdrag i Sverige för nyss nämnda förluster. Dessa skulle annars inte få dras av i Spanien, på grund av att det saknas en rättslig möjlighet att föra över förluster i ett avvecklat bolag under likvidationsåret, och inte heller i Sverige, på grund av kravet på att dotterbolaget med slutliga förluster ska vara helägt.

12

I ansökan om förhandsbesked angav Holmen närmare bestämt två alternativ för avveckling som Skatterättsnämnden skulle bedöma. Enligt det första alternativet skulle Holmens spanska dotterbolag och dotterdotterbolag likvideras och enligt det andra skulle dotterbolaget gå upp i dotterdotterbolaget genom en omvänd fusion, varefter den nya enheten skulle likvideras. Enligt båda alternativen skulle Holmen inte komma att bedriva någon rörelse i Spanien under den period

då likvidationen genomfördes och inte heller komma att bedriva någon verksamhet i Spanien efter det att åtgärderna genomförts.

13

Skatterättsnämnden fann i sitt förhandsbesked att Holmen inte hade rätt att göra koncernavdrag enligt det första alternativet, men hade en sådan rätt enligt det andra alternativet.

14

Skatterättsnämnden medgav att det negativa svaret på frågan i förhandsbeskedet avseende det första alternativet ger upphov till en inskränkning av etableringsfriheten. Nämnden fann dock att inskränkningen kan rättfärdigas med stöd av EU-domstolens praxis, i synnerhet Marks & Spencer-domen, under förutsättning att proportionalitetsprincipen iaktas 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

Både Skatteverket och Holmen överklagade förhandsbeskedet till Högsta förvaltningsdomstolen.

16

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen uppkommer i målet för det första frågan om rätten till avdrag för slutliga förluster förutsätter att dotterbolaget ägs direkt av moderbolaget. Den anser att svaret på den frågan inte framgår av EU-domstolens praxis. Vidare uppkommer frågan huruvida man vid bedömningen av om dotterbolagets förluster är slutliga ska ta hänsyn till de möjligheter som reglerna i dotterbolagsstaten ger för andra subjekt att utnyttja förlusterna. Om den frågan besvaras jakande uppkommer dessutom frågan om på vilket sätt denna lagstiftning ska beaktas.

17

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

"1)

Förutsätter den rätt – som följer av [bland annat Marks & Spencer-domen] – för ett moderbolag i en medlemsstat att med stöd av artikel 49 FEUF få dra av slutliga förluster i ett dotterbolag i en annan medlemsstat att dotterbolaget ägs direkt av moderbolaget?

2)

Ska en förlust anses vara slutlig även till den del den, som en följd av reglerna i dotterbolagsstaten, inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit där under ett visst år utan i stället har fått föras vidare för att eventuellt kunna dras av ett kommande år?

3)

Ska det vid bedömningen av om en förlust är slutlig beaktas att det enligt reglerna i dotterbolagsstaten finns begränsningar i möjligheten för andra subjekt än förlustsubjektet självt att dra av förlusten?

4)

Om en sådan begränsning som avses i fråga 3 ska beaktas, ska hänsyn då tas till i vilken utsträckning begränsningen rent faktiskt har lett till att någon del av förlusterna inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit hos ett annat subjekt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

18

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.

19

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

20

Den första frågan har ställts för att få klarhet i huruvida begreppet slutliga förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet, i den mening som avses i punkt 55 i Marks & Spencer-domen, kan tillämpas på ett dotterdotterbolag.

21

Frågan har uppkommit i samband med den svenska lagstiftning som är aktuell i målet vid Högsta förvaltningsdomstolen, enligt vilken ett moderbolag endast har rätt att göra koncernavdrag för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet om det finns ett direkt ägarförhållande mellan moderbolaget och det utländska dotterbolag där förlusterna uppkommit.

Det ska erinras om att ett villkor av detta slag, som innebär att det i vissa fall inte är möjligt att göra ett gränsöverskridande koncernavdrag, kan rättfärdigas av de tvingande skäl av allmänintresse som anges i punkt 18 ovan.

Såsom domstolen slog fast i punkterna 45–52 i Marks & Spencer-domen kan det nämligen för att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna bli nödvändigt att – beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i en av medlemsstaterna – tillämpa enbart skattereglerna i den medlemsstaten på såväl vinster som förluster. Sett i det perspektivet skulle det bli påtagligt svårare att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna om bolagen gavs en möjlighet att välja om deras förluster ska beaktas i den medlemsstat där dessa bolag hör hemma eller i en annan medlemsstat, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna. Medlemsstaterna måste dessutom ha möjlighet att, genom att neka gränsöverskridande avdrag, undanröja både risken för att förluster utnyttjas två gånger och risken för att koncerner ägnar sig åt organiserade förlustöverföringar till bolag som är hemmahörande i medlemsstater som tillämpar höga skattesatser och där förlusternas skattemässiga värde därför är högre.

Det krävs emellertid att ett villkor för att få göra koncernavdrag, som det som är aktuellt i målet vid Högsta förvaltningsdomstolen, är ägnat att säkerställa förverkligandet av de mål som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

I det avseendet ska två typfall urskiljas.

Det första typfallet är att det eller de dotterbolag som ligger mellan det moderbolag som begär att få göra koncernavdrag och det dotterdotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit inte hör hemma i samma medlemsstat.

I det fallet kan det inte uteslutas att en koncern skulle kunna välja i vilken medlemsstat den vill utnyttja de slutliga förlusterna, det vill säga antingen i den medlemsstat där det yttersta moderbolaget hör hemma eller i den medlemsstat där det mellanliggande dotterbolaget eller de mellanliggande dotterbolagen hör hemma.

En sådan valmöjlighet skulle öppna upp för strategier för att optimera koncernens skattebelastning. Dessa strategier skulle kunna undergräva den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och medföra att medlemsstaterna löper en risk för att förluster utnyttjas flera gånger.

Det är då inte oproportionerligt för en medlemsstat att som villkor för att medge gränsöverskridande avdrag kräva att det finns ett direkt ägarförhållande, 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, i synnerhet då en begäran om att få göra gränsöverskridande avdrag för dotterdotterbolagets förluster kan komma att göras i den medlemsstat där det dotterbolag som direkt äger dotterdotterbolaget hör hemma och att det undantag som slås fast i nämnda punkt under alla omständigheter är tillämpligt på den sistnämnda medlemsstaten.

Det andra typfallet är att det eller de dotterbolag som ligger mellan det moderbolag som begär att få göra koncernavdrag och det dotterdotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma i samma medlemsstat. Detta förefaller vara fallet i målet vid Högsta förvaltningsdomstolen, eftersom både Holmens mellanliggande dotterbolag och Holmens dotterdotterbolag där förluster har uppkommit är hemmahörande i Spanien.

Riskerna för att koncernen optimerar sin skattebelastning genom att välja i vilken medlemsstat den utnyttjar förlusterna och för att förlusterna beaktas flera gånger av flera medlemsstater är vid sådana förhållanden av samma slag som de risker som domstolen konstaterade i punkterna 45–52 i Marks & Spencer-domen.

Det skulle då vara oproportionerligt för en medlemsstat att uppställa ett krav på direkt ägande, som det som är aktuellt i målet vid Högsta förvaltningsdomstolen, om villkoren i punkt 55 i Marks & Spencer-domen är uppfyllda.

Den första tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande. Begreppet slutliga förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet, i den mening som avses i punkt 55 i Marks & Spencer-domen, är inte tillämpligt på ett dotterdotterbolag, såvida inte alla mellanliggande bolag mellan moderbolaget som begär att få göra koncernavdrag och det dotterdotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma i samma medlemsstat.

Den tredje frågan

Den tredje 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 under likvidationsåret, men likväl att sådana förluster förs vidare till andra beskattningsår för nämnda bolag.

Domstolen ombeds således att klargöra huruvida ett sådant scenario som det av Holmen angivna – i vilket det under likvidationsåret, enligt reglerna i det utländska bolagets hemvistmedlemsstat, endast är det bolag där förlusterna har uppkommit som har möjlighet att skattemässigt utnyttja förlusterna – 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.

36

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.

37

Av detta följer att i ett sådant scenario som det av Holmen 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 innan likvidationen har avslutats.

38

Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 57–63 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 Memira Holding, C?607/17, punkt 26).

39

I ett sådant scenario som det av Holmen angivna gäller följaktligen – såvida inte Holmen 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 under likvidationsåret inte i sig kan anses vara tillräcklig för att betrakta dotterbolagets eller dotterdotterbolagets förluster som slutliga.

40

Den tredje 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 under likvidationsåret 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 av en utomstående part för framtida beskattningsår.

Den andra och den fjärde frågan

41

Domstolen finner att den andra och den fjärde frågan ska prövas gemensamt och sist av alla frågor. Dessa frågor har ställts för att få klarhet i huruvida – för det fall den i den tredje frågan angivna omständigheten skulle visa sig vara relevant – det ska tas hänsyn till att lagstiftningen i den stat i vilken det dotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma har medfört att en del av förlusterna har fått föras vidare på grund av en begränsning i möjligheten till kvittning av förluster i det förlustbringande dotterbolaget, eller inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit hos ett annat subjekt inom samma koncern.

42

Såsom angetts ovan i svaret på den tredje frågan gäller i det avseendet att begränsningar – av vilket slag de än må vara – 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. Ett sådant utnyttjande kan bland annat kan ske efter en överlåtelse där det skattemässiga värdet av förlusterna avspeglas i priset.

43

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.

44

I det perspektivet är det för att bedöma huruvida förluster är slutliga inte relevant i vilken utsträckning det förlustbringande bolagets möjligheter att föra vidare förluster har varit begränsade, eller i vilken utsträckning begränsningar skulle kunna ha gällt för möjligheterna att föra över dotterbolagets förluster till andra subjekt inom samma koncern.

45

Den andra och den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. För det fall den i den tredje frågan angivna omständigheten skulle visa sig vara relevant, saknar det betydelse i vilken utsträckning lagstiftningen i den stat i vilken det dotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma har medfört att en del av förlusterna inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit hos det förlustbringande dotterbolaget eller mot vinster som har uppkommit hos ett annat subjekt inom samma koncern.

Rättegångskostnader

46

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)

Begreppet slutliga förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet, 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 inte tillämpligt på ett dotterdotterbolag, såvida inte alla mellanliggande bolag mellan moderbolaget som begär att få göra koncernavdrag och det dotterdotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma i samma medlemsstat.

2)

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 under likvidationsåret 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 av en utomstående part för framtida beskattningsår.

3)

För det fall den i punkt 2 i förevarande domslut angivna omständigheten skulle visa sig vara relevant, saknar det betydelse i vilken utsträckning lagstiftningen i den stat i vilken det dotterbolag där förluster som kan betraktas som slutliga har uppkommit hör hemma har medfört att en del av förlusterna inte har kunnat kvittas mot vinster som har uppkommit hos det förlustbringande dotterbolaget eller mot vinster som har uppkommit hos ett annat subjekt inom samma koncern.

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.