

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
4165-16

meddelat i Stockholm den 20 december 2019

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Memira Holding AB, 556684-0079

Ombud: Skattejurist Lennart Staberg
Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB
113 97 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 7 juli 2016 i ärende dnr 30-14/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

BAKGRUND

1. När ett dotterbolag fusioneras med sitt moderbolag inträder moderbolaget, om vissa villkor är uppfyllda, i dotterbolagets skattemässiga situation (s.k. skattemässig kontinuitet). Detta innebär bl.a. att moderbolaget får ta över dotterbolagets

Dok.Id 212629

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BESLUT

Mål nr
4165-16

förluster från tidigare år. Skattereglerna för fusioner är tillämpliga även vid fusioner med utländska dotterbolag, men ett villkor för skattemässig kontinuitet är att dotterbolaget var skattskyldigt i Sverige före fusionen. Den skattemässiga kontinuiteten gäller vidare endast för sådan näringsverksamhet som beskattas i Sverige.

2. Ett moderbolag får vidare under vissa förutsättningar dra av förluster i ett utländskt dotterbolag som hör hemma i en stat inom EES genom ett koncernavdrag. Ett av villkoren för att avdrag ska medges enligt dessa bestämmelser är att dotterbolaget har likviderats.
3. Skatteregler som innebär att dotterbolagsetableringar i andra medlemsstater i EU behandlas mindre förmånligt än motsvarande inhemska etableringar kan komma i konflikt med EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.
4. Memira Holding AB är moderbolag i en koncern med dotterbolag i flera länder, bl.a. Tyskland. Verksamheten i det tyska dotterbolaget, som har gått med förlust, har avvecklats och kvar i dotterbolaget finns endast skulder och vissa likvida tillgångar. Koncernen överväger nu att låta dotterbolaget gå upp i moderbolaget genom en gränsöverskridande fusion. Fusionen innebär att dotterbolaget upplöses utan likvidation. Efter fusionen kommer koncernen inte att ha kvar något bolag i Tyskland och kommer inte heller att driva någon verksamhet där.
5. Det tyska dotterbolaget har ackumulerat förluster från tidigare år om totalt ca 7,6 miljoner euro. Genom en ansökan om förhandsbesked ville moderbolaget få veta om det efter fusionen får dra av dessa förluster enligt intern svensk rätt eller med stöd av EU-rätten. I ansökan angavs att förlusterna får dras av vid beskattningen av dotterbolaget i Tyskland och att outnyttjade förluster utan tidsbegränsning får föras vidare och dras av mot eventuella vinster hos dotterbolaget under kommande år. Däremot är det enligt tysk rätt inte möjligt att genom en fusion föra över förlusterna till ett annat företag som är skattskyldigt i Tyskland.

BESLUT

Mål nr
4165-16

6. Skatterättsnämnden fann att bolaget inte uppfyller förutsättningarna för att få avdrag för dotterbolagets förluster vare sig enligt intern rätt eller med stöd av EU-rätten. Som motivering angavs följande.
7. Dotterbolagets förluster kan inte tas över av moderbolaget enligt reglerna om skattemässig kontinuitet vid 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 en annan situation än den aktuella.
8. Den omständigheten att det tyska dotterbolagets förluster till följd av villkoret om skattskyldighet inte kan föras över till moderbolaget vid fusionen utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Av EU-domstolens praxis följer dock att inskränkningen kan rättfärdigas. För att inskränkningen ska vara tillåten krävs vidare att den är proportionerlig. Om dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i hemviststaten att göra avdrag för förluster, dvs. om det rör sig om s.k. slutliga förluster, är det inte proportionerligt att vägra moderbolaget avdrag för förlusterna vid beskattningen i Sverige.
9. Vid bedömningen av om det är fråga om en slutlig förlust ska enligt EU-domstolen beaktas hur förlusten behandlas enligt lagstiftningen i dotterbolagsstaten. Eftersom det enligt tysk rätt inte existerar någon möjlighet att utnyttja förlusterna vid en fusion med ett annat företag som är skattskyldigt i Tyskland bör förlusterna inte anses vara slutliga i den mening som avses i EU-domstolens praxis. Att inte medge moderbolaget avdrag för dotterbolagets förluster bör därför inte anses oproportionerligt och strider följaktligen inte mot EU-rätten.
10. Högsta förvaltningsdomstolen har inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 22–27 nedan.

BESLUT

Mål nr
4165-16

YRKANDEN M.M.

11. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.
12. *Memira Holding AB* medger att svaret på frågan om rätt till avdrag föreligger enligt intern svensk rätt fastställs och yrkar för egen del att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, ska förklara att rätt till avdrag föreligger med stöd av EU-rätten.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

13. Målet gäller om ett svenskt bolag efter en gränsöverskridande fusion med sitt tyska dotterbolag har rätt till avdrag för dotterbolagets förluster med stöd av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

Rättslig reglering m.m.

Beskattnings vid fusioner

14. Den skatterättsliga regleringen av fusioner finns huvudsakligen i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.
15. En fusion definieras i 3 § som en ombildning som samtidigt uppfyller två villkor. För det första ska samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) tas över av ett annat företag (det övertagande företaget). För det andra ska det överlåtande företaget upplösas utan likvidation.
16. Med kvalificerad fusion avses enligt 4 § en fusion som uppfyller villkoren i 11–15 §§. Enligt 11 § krävs att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen är

BESLUT

Mål nr
4165-16

skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten samt att inkomsten inte är helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Dessutom fordras enligt 12 § att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen är skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för samt att inkomsten inte är helt eller delvis undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

17. Följden av en kvalificerad fusion är enligt 17 § första stycket att det överlåtande företaget i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 11 § inte ska ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. För denna näringsverksamhet gäller i stället enligt 18 § första stycket att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Detta innebär bl.a. att det övertagande företaget får dra av underskott hos det överlåtande företaget från tidigare beskattningsår, med de begränsningar som följer av 21–26 §§.

Koncernavdrag

18. Enligt 35 a kap. 2 och 5 §§ IL får ett svenskt moderföretag göra koncernavdrag för en förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag som hör hemma i en stat inom EES under förutsättning bl.a. att dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats.
19. Bestämmelserna om koncernavdrag infördes på grund av att Högsta förvaltningsdomstolen i flera avgöranden (RÅ 2009 ref. 13, m.fl.) hade funnit att avdrag för koncernbidrag i vissa fall skulle medges med stöd av EU-rätten trots att förutsättningarna för avdrag enligt svensk rätt inte var uppfyllda (prop. 2009/10:194). Avsikten är att reglerna om koncernavdrag i stället ska tillämpas i dessa situationer. I lagstiftningsärendet aktualiserades frågan om avdrag borde medges för ett utländskt dotterbolags förluster även i samband med en fusion men en sådan möjlighet avvisades av regeringen (a. prop. s. 25).

BESLUT

Mål nr
4165-16

EUF-fördraget

20. Av artiklarna 49 och 54 i EUF-fördraget följer att inskränkningar för ett svenskt aktiebolag att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium, t.ex. genom att upprätta ett dotterbolag där, är förbjudna.
21. Enligt EU-domstolens praxis är en bestämmelse som inskränker etableringsfriheten dock tillåten om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs då också att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att bestämmelsen är proportionerlig, dvs. inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet. Det är inte proportionerligt att vägra avdrag för förluster hos ett dotterbolag i en annan medlemsstat i en situation då dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess egen hemviststat att dra av förlusterna, dvs. då det rör sig om slutliga förluster (se t.ex. Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkterna 35 och 55 samt A, C-123/11, EU:C:2013:84, punkterna 47 och 49).

Förhandsavgörande från EU-domstolen

22. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande frågor.
23. Fråga 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. rättsfallet A – och moderbolaget därmed får dra av förlusten med stöd av artikel 49 i EUF-fördraget – beaktas att det enligt reglerna i dotterbolagsstaten finns begränsningar i möjligheten för andra subjekt än förlustsubjektet självt att dra av förlusten?
24. Fråga 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?

BESLUT

Mål nr
4165-16

25. EU-domstolen besvarade frågorna genom dom i mål C-607/17 (EU:C:2019:510).
26. Fråga 1 besvarades med att 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, 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 till stånd – vilket bl.a. kan ske genom en överlåtelse – att förlusterna utnyttjas skattemässigt av en utomstående part för framtida beskattningsår.
27. Fråga 2 besvarades med att 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Avdrag enligt inkomstskattelagen

28. För att de särskilda skattereglerna för kvalificerade fusioner ska vara tillämpliga krävs enligt 37 kap. 11 och 12 §§ IL att både det överlåtande och det övertagande bolaget är skattskyldigt för den aktuella näringsverksamheten. Eftersom det tyska dotterbolaget inte är skattskyldigt i Sverige har det svenska moderbolaget inte rätt att dra av dotterbolagets förluster enligt dessa regler.
29. Vidare kan konstateras att det av 35 a kap. 5 § IL framgår att bestämmelserna om koncernavdrag är tillämpliga endast i fall då dotterbolaget har likviderats. Fusionen innebär att det tyska dotterbolaget upplöses utan likvidation. Inte heller koncernavdragsreglerna medför således någon rätt för moderbolaget att dra av de aktuella förlusterna efter fusionen (se även prop. 2009/10:194 s. 25).

BESLUT

Mål nr
4165-16

Avdrag med stöd av EU-rätten

30. Frågan blir då om EUF-fördragets bestämmelser kan grunda rätt till avdrag för förlusterna i det tyska dotterbolaget. De bestämmelser som aktualiseras är artiklarna 49 och 54 om etableringsfrihet eftersom bolaget både genom att driva verksamhet i Tyskland via ett dotterbolag där och genom den planerade fusionen utövar sin rätt till fri etablering (A, punkterna 24 och 25).
31. Bolaget får genom uppgifterna i ansökan anses ha lämnat som förutsättning att dotterbolagets förluster skulle ha fått tas över enligt bestämmelserna i 37 kap. IL om dotterbolaget hade varit svenskt. Regelsystemet medger dock inte att förluster som har uppkommit i en verksamhet som inte beskattas i Sverige tas över vid en fusion. Detta får anses missgynna dotterbolagsetableringar i andra medlemsstater jämfört med etableringar av inhemska dotterbolag och utgör därmed en inskränkning av etableringsfriheten (se t.ex. Marks & Spencer, punkterna 32–34 och A, punkterna 31–37).
32. Liknande bestämmelser som de nu aktuella prövades av EU-domstolen i A-målet. Domstolen fann då att bestämmelserna kunde motiveras av önskemålen att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, att förhindra att förluster utnyttjas två gånger och att förhindra skatteflykt samt att de också var ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppfylldes (se punkterna 40–46 och där angiven rättspraxis). Detsamma gäller enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening för de svenska bestämmelserna.
33. Det som då återstår att bedöma är om bestämmelserna också tillgodoser kravet på proportionalitet. Högsta förvaltningsdomstolens frågor till EU-domstolen syftade till att få vägledning beträffande hur den bedömningen ska göras. Frågorna gällde närmare bestämt vilken betydelse utformningen av regelsystemet i Tyskland har vid bedömningen av om det tyska dotterbolagets förluster kan anses vara slutliga i den mening som avses i EU-domstolens praxis.

BESLUT

Mål nr
4165-16

34. Skatterättsnämndens förhandsbesked bygger i denna del på synsättet att eftersom det enligt tysk rätt inte är möjligt att utnyttja förlusterna vid en fusion med ett annat företag som är skattskyldigt i Tyskland så är förlusterna inte slutliga. Av EU-domstolens svar på fråga 1 framgår emellertid att den omständigheten inte i sig utesluter att förlusterna kan vara slutliga.
35. Av svaret på fråga 1 framgår vidare att för att förlusterna i dotterbolaget ska anses vara slutliga krävs att moderbolaget visar att det saknar möjlighet att utnyttja förlusterna genom att få till stånd – vilket bl.a. kan ske genom en överlåtelse – att förlusterna utnyttjas skattemässigt av en utomstående part för framtida beskattningsår. Detta motiveras med att det inte på förhand kan uteslutas att en utomstående part skulle kunna ha möjlighet att skattemässigt utnyttja dotterbolagets förluster i Tyskland, t.ex. 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 punkt 26 i EU-domstolens dom).

Ska förhandsbesked lämnas?

36. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får förhandsbesked efter ansökan av en enskild lämnas om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.
37. När det gäller bolagets rätt till avdrag för förlusterna med stöd av inkomstskattelagen följer det direkt av lagtexten och förarbetena att någon sådan rätt inte föreligger. Det kan därför inte anses vara av vikt för bolaget eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att detta i sig klargörs genom ett förhandsbesked.
38. För att avgöra om bolaget har rätt till avdrag för förlusterna med stöd av EU-rätten krävs bl.a. att ställning tas till om förlusterna är slutliga. Bedömningen av om en förlust är slutlig innefattar förutom rättsfrågor också bevisfrågor. Detta begränsar utrymmet för att behandla den frågan inom ramen för ett förhandsbesked.

BESLUT

Mål nr
4165-16

39. Efter EU-domstolens dom har bolaget dels gett in uppgifter om innehållet i tysk skattelagstiftning när det gäller möjligheterna för en utomstående köpare av dotterbolaget att tillgodogöra sig förlusterna i detta, dels fört en argumentation kring de kommersiella möjligheterna att överlåta dotterbolaget. Framför allt det sistnämnda aktualiserar bedömningar som inte lämpar sig att göras i ett förhandsbesked.
40. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Mari Andersson och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Camilla Mundt och Charlotta Alsterstad Lindfors.