

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 februari 2013 (*)

”Etableringsfrihet – Artikel 49 FEUF – Skattelagstiftning – Fusion mellan ett moderbolag med hemvist i en medlemsstat och ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat – Moderbolagets avdragsrätt för förluster i dotterbolagets verksamhet – Avdragsrätt saknas beträffande dotterbolag utan hemvist i landet”

I mål C-123/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 7 mars 2011, som inkom till domstolen den 9 mars 2011, i ett förfarande som anhängiggjorts av

A Oy,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av L. Bay Larsen, tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot (referent), C. Toader, A. Prechal och E. Jaraši?nas,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 juni 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A Oy, genom A. Blomqvist, asianajaja,
- Finlands regering, genom M. Pere, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom K. Petersen, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av M. Santoro, avvocato dello Stato,
- Sveriges regering, genom A. Falk och S. Johannesson, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Murrell, i egenskap av ombud, biträdd av K. Bacon och R. Hill, barristers,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 19 juli 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål som anhängiggjorts av A Oy (nedan kallat A), som är ett bolag bildat enligt finländsk rätt, avseende Centralskattenämndens beslut att A, i samband med en fusion med ett svenskt dotterbolag, inte hade rätt till avdrag för sistnämnda bolags underskott.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

3 I artikel 7 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, som ingicks i Helsingfors den 23 september 1996 (SopS 26/1997) anges följande:

”Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.”

Finländsk rätt

4 Syftet med lag 360/1968 om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är bland annat att införliva 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). I lagen anges vilka bestämmelser som ska gälla vid fusion (absorption) av bolag.

5 I 52 a § punkt 2 i denna lag definieras begreppet fusion enligt följande:

”Med *fusion* avses arrangemang där:

...

2) ett överlåtande bolag genom upplösning utan likvidationsförfarande överför alla sina tillgångar och skulder till ett övertagande bolag som innehar alla aktier som representerar det överlåtande bolagets aktiekapital, eller till ett aktiebolag som helt ägs av ett sådant bolag.”

6 I inkomstskattelag 1535/1992 av den 30 december 1992 (nedan kallad inkomstskattelagen) anges bestämmelser för förluster i bolag.

7 I 117 § i denna lag föreskrivs att fastställd förlust ska dras av från de följande årens inkomster.

8 I 119 § första och andra styckena i nämnda lag föreskrivs följande:

”Förlust som härrör av näringsverksamhet (*näringsförlust*) och av jordbruk (*jordbruksförlust*) under ett skatteår dras av från näringsverksamhetens ... resultat under de tio följande skatteåren,

Med näringsförlust avses ett enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

uträknat förlustresultat”

9 I 123 § andra stycket i denna lag föreskrivs villkoren för att ett övertagande samfund[*] ska få göra skattemässigt avdrag för förluster i det överlåtande samfundet enligt följande: [*Med samfund avses i lagen stat, kommun, aktiebolag och flertalet andra juridiska personer, med undantag för bland annat handelsbolag och kommanditbolag. Se 2 kap. 3 § inkomstskattelagen. Övers. anm.]

”Vid fusion mellan samfund ... har det övertagande samfundet rätt att enligt 119 och 120 §§ från sin beskattningsbara inkomst dra av det överlåtande samfundets förlust, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans från ingången av förluståret har ägt över hälften av aktierna eller andelarna i det överlåtande samfundet. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 A är ett finländskt företag som är specialiserat inom handel med möbler. Det har ett helägt dotterbolag i Sverige (nedan kallat B) som där bedriver liknande verksamhet i tre förhyrda affärslokaler. A innehar inte för egen del några andra dotterbolag eller filialer i Sverige.

11 B redovisade underskott och valde därför att upphöra med verksamheten i de tre försäljningsställena, det första av dessa i december år 2007 och de övriga två i mars år 2008. B avsåg inte att fortsätta driva näringsverksamhet i Sverige men var fortsatt bunden av två långfristiga hyresavtal avseende affärslokaler. B:s underskott uppgick till 44,8 miljoner SEK för perioden åren 2001–2007.

12 Sedan B upphört med sin verksamhet önskade A genomföra en fusion med detta dotterbolag. En sådan fusion var ekonomiskt motiverad och skulle bland annat göra det möjligt att överföra de av B ingångna hyresavtalen till A. Det rörde sig för övrigt om ett förfarande som var transparent och enkelt att genomföra och som skulle förenkla bolagskoncernens struktur.

13 Efter det att transaktionen slutförts skulle B:s tillgångar, skulder och övriga åtaganden överföras till A, och moderbolaget skulle därmed varken ha dotterbolag eller fast driftställe i Sverige.

14 A ingav en ansökan om förhandsbesked till Centralskattenämnden avseende frågan huruvida A, efter det att fusionen genomförts, skulle ha rätt att göra avdrag för förlusterna i B i enlighet med 123 § andra stycket inkomstskattelagen.

15 Centralskattenämnden meddelade i förhandsbesked den 25 mars 2009 att någon sådan avdragsrätt inte kunde medges eftersom underskotten i B fastställts med tillämpning av svensk skattelagstiftning. Enligt nämnden omfattades de aktuella underskotten därmed inte av tillämpningsområdet för 119 § inkomstskattelagen.

16 A överklagade förhandsbeskedet till Högsta förvaltningsdomstolen med åberopande av bland annat etableringsfriheten.

17 Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att om ett bolag med hemvist i Finland absorberar ett finländskt bolag får det göra skattemässigt avdrag för förlusterna i sistnämnda bolag i enlighet med 119 och 123 §§ inkomstskattelagen, förutsatt att transaktionen inte genomförts uteslutande i syfte att uppnå en skattefördel.

18 Nämnda domstol konstaterade att den finländska lagen däremot saknar bestämmelser om en sådan avdragsmöjlighet när det överlåtande bolaget är beläget i en annan medlemsstat.

19 Enligt nämnda domstol kunde det därför ifrågasättas om inte den finländska lagen innebär en inskränkning av etableringsfriheten och, i så fall, om denna inskränkning kan anses vara motiverad av de skäl av allmänintresse som de finländska myndigheterna åberopat avseende medlemsstaternas behov av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och av att förhindra dels att samma förluster utnyttjas två gånger, dels skatteflykt.

20 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Förutsätter artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF att, när två bolag fusioneras, det övertagande bolaget vid sin beskattning ska få dra av det överlåtande bolagets förluster från år som föregått fusionen vilka uppstått genom verksamhet som det överlåtande bolaget, som har sitt säte i en annan medlemsstat, har bedrivit där, när man beaktar att det övertagande bolaget inte kommer att ha något fast verksamhetsställe i den medlemsstat där det överlåtande bolaget har sitt säte, men enligt de nationella rättsreglerna i sin egen hemstat har rätt att vid fusion dra av det överlåtande bolagets förluster, om det överlåtande bolaget har haft sitt säte i samma stat eller förlusterna har uppstått vid ett fast verksamhetsställe där?

2) Om svaret på den första frågan är jakande, har bestämmelserna i artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF då inverkan på avgörandet av frågan huruvida storleken på den avdragbara förlusten ska bestämmas enligt skattelagstiftningen i den stat där det övertagande bolaget har sitt säte eller om man som avdragbar förlust ska betrakta de förluster som fastställts enligt lagstiftningen i den stat där det överlåtande bolaget har sitt säte?”

Den första frågan

21 Högsta förvaltningsdomstolen har ställt den första frågan till domstolen för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett moderbolag med hemvist i landet saknar möjlighet att, efter en fusion med ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för förluster som sistnämnda bolag redovisat under taxeringsår före fusionen, medan en sådan möjlighet ges enligt nämnda lagstiftning när moderbolaget fusioneras med ett dotterbolag med hemvist i samma land som moderbolaget.

22 Domstolen konstaterar inledningsvis att direktiv 2009/133 inte avser frågan om övertagande av eventuella förluster i det överlåtande bolaget i en sådan situation.

23 Vidare har den tyska, den finländska och den italienska regeringen samt Förenade kungarikets regering gjort gällande att etableringsfriheten inte är tillämplig i tvisten i det nationella målet eftersom det överlåtande bolaget hade upphört med sin näringsverksamhet innan fusionen ägde rum och eftersom denna omstrukturering egentligen uteslutande betingas av en önskan att uppnå en skattefördel i form av avdrag för förluster i det överlåtande dotterbolaget från det övertagande moderbolagets skattepliktiga inkomst.

24 Domstolen erinrar i detta avseende för det första om att gränsöverskridande fusioner, i likhet med andra former för omvandling av bolag, tillgodoser behovet av samarbete mellan och sammanslagningar av bolag med hemvist i olika medlemsstater. De anses således utgöra ett särskilt sätt att utöva etableringsfriheten som är viktigt för den inre marknadens goda funktion, och de utgör därmed sådan ekonomisk verksamhet beträffande vilken medlemsstaterna är skyldiga att

iaktta den i artikel 49 FEUF föreskrivna etableringsfriheten (dom av den 13 december 2005 i mål C-411/03, SEVIC Systems, REG 2005, s. I-10805, punkt 19).

25 Domstolen konstaterar därefter att under de i det nationella målet rådande omständigheterna är A:s bildande av ett dotterbolag i Sverige ett resultat av att A utövat sin etableringsfrihet, vilket medför att artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF är tillämpliga.

26 Den omständigheten att en fusion uteslutande betingas av skattemässiga överväganden och att berörda bolag därigenom i själva verket på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen, kan slutligen inte i sig leda till att det är uteslutet att tillämpa dessa bestämmelser.

27 Frågan om tillämpningen av dessa artiklar skiljer sig nämligen från frågan huruvida en medlemsstat får vidta åtgärder för att hindra att vissa av dess medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att utnyttja de möjligheter som ges i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros, REG 1999, s. I-1459, punkt 18).

28 Med hänsyn till det ovan anförda ska etableringsfriheten anses vara tillämplig i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.

Hinder för etableringsfriheten

29 Eftersom etableringsfriheten är tillämplig i det nationella målet finns det skäl att erinra om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, ska medlemsstaterna enligt fast rättspraxis likväl iaktta unionsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

30 Den etableringsfrihet som enligt artikel 49 FEUF tillerkänns unionsmedborgare inbegriper, i enlighet med artikel 54 FEUF, en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och vilka har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, och av den 25 februari 2010 i mål C-337/08, X Holding, REU 2010, s. I-1215, punkt 17).

31 Den möjlighet som erbjuds i finländsk rätt för ett moderbolag med hemvist i landet att göra avdrag för förluster i ett dotterbolag som också har hemvist i det landet när moderbolaget fusioneras med dotterbolaget, utgör en skattefördel för moderbolaget.

32 Genom att ett moderbolag som har ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat utesluts från denna fördel, kan det bli mindre attraktivt för moderbolaget att etablera sig i denna andra medlemsstat varför det kan avhållas från att bilda dotterbolag där.

33 För att en sådan skillnad i behandling ska vara förenlig med de bestämmelser i EUF-fördraget som avser etableringsfrihet krävs det att den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, i analogi med den fria rörligheten för kapital, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 167). Det framgår av domstolens praxis att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (se, analogt, dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, s. I-6373, punkterna 36–38).

34 Den skattskyldiges hemvist utgör inom skatterätten en faktor som kan motivera skillnader i behandlingen av skattskyldiga personer med, respektive utan, hemvist i landet, men detta gäller inte undantagslöst. Om det nämligen godtas att hemvistmedlemsstaten alltid får särbehandla ett bolag enbart på grund av att det har sitt säte i en annan medlemsstat, kommer nämligen artikel 49 FEUF att bli helt innehållslös (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, punkt 37).

35 Situationen för å ena sidan ett moderbolag med hemvist i landet som önskar fusionera med ett dotterbolag med hemvist i landet och därigenom utnyttja möjligheten till skattemässigt avdrag för förluster i detta och, å andra sidan, situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar genomföra samma transaktion med ett dotterbolag utan hemvist i landet, är i detta avseende objektivt jämförbara när det gäller ändamålet med en sådan skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – nämligen att moderbolaget ska åtnjuta en skattefördel i form av att det får göra ett skattemässigt avdrag för förluster i dotterbolaget.

36 Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har dock gjort gällande att vägran att medge skattemässigt avdrag för förlusterna inte utgör någon inskränkning i etableringsfriheten, eftersom ett avdrag från den skattepliktiga inkomsten för förlusterna i det överlåtande bolaget, i enlighet med vad som framgår av de ovan i punkt 17 återgivna konstaterandena av den hänskjutande domstolen, även skulle ha vägrats under samma omständigheter om fusionen hade skett med ett dotterbolag med hemvist i landet, eftersom transaktionen uteslutande betingades av en önskan att uppnå en skattefördel.

37 Det ankommer dock enbart på den nationella domstolen att bedöma huruvida detta är fallet i det nationella målet. Om nämnda domstol skulle komma till denna slutsats, kan A inte göra gällande att bolag utan hemvist i landet behandlas annorlunda än bolag med hemvist i landet.

38 I brist på närmare preciseringar i beslutet om hänskjutande har domstolen hursomhelst att även ta ställning till frågan huruvida skillnaden i behandling när det gäller bolag utan hemvist i landet motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse, för det fall vägran att medge avdrag grundas på ett annat skäl.

39 För detta ändamål ska det prövas om denna skillnad i behandling är ägnad att säkerställa uppnåendet av det åberopade ändamålet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detsamma (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, punkt 35).

Huruvida hindret kan motiveras

40 De regeringar som har yttrat sig vid domstolen har hävdats att den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra att förluster utnyttjas två gånger samt att förhindra skatteflykt.

41 Vad för det första gäller behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, kan detta motivera en skillnad i behandling om syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt beträffande verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 54).

42 Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle således kunna göra det nödvändigt att beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag med hemvist i en av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster (domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 45).

43 Om bolag ges rätten att välja huruvida deras förluster ska beaktas i den medlemsstat där de har hemvist eller i en annan medlemsstat skulle detta påtagligt äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 55), eftersom beskattningsunderlaget skulle ändras i dessa två stater med belopp motsvarande överförda förluster.

44 Vad därefter gäller risken för att förluster utnyttjas två gånger, föreligger faktiskt en sådan risk om ett moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat vid en sådan fusion som den i det nationella målet har möjlighet att från sin skattepliktiga inkomst dra av förlusterna i det överlåtande dotterbolaget. Denna risk undviks genom en bestämmelse genom vilken denna möjlighet utesluts (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkterna 47 och 48).

45 Vad slutligen gäller risken för skatteflykt, innebär möjligheten att vid en fusion överföra förluster från ett dotterbolag utan hemvist i landet till ett moderbolag med hemvist i landet en risk att denna slags omstrukturering utformas så, att avdrag för förlusterna ska medges i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna där värdet på förlusterna ur skattesympunkt följaktligen är som högst (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 49).

46 Med hänsyn till dessa överväganden konstaterar domstolen att en lagstiftning i en medlemsstat – enligt vilken ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat, vid en sådan fusion som den i det nationella målet, saknar möjlighet att från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för förluster i det överlåtande dotterbolaget, med hemvist i en annan medlemsstat – dels tjänar legitima ändamål som är förenliga med fördraget och som avser tvingande skäl av allmänintresse, dels är ägnad att säkerställa att dessa ändamål uppnås (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 51).

47 Icke desto mindre måste det prövas huruvida sådana bestämmelser inte går utöver vad som krävs för att uppnå dessa ändamål (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 53).

48 Vad gäller frågan huruvida hindret för etableringsfriheten är proportionerligt, ska det för det första påpekas att den omständigheten att moderbolaget ges möjlighet att göra avdrag för förluster i sitt dotterbolag utan hemvist i landet i samband med en gränsöverskridande fusion, inte a priori

ger moderbolaget möjlighet att fritt välja vilka skatteregler som ska gälla för förluster i dess dotterbolag från ett år till ett annat (se, e contrario, domen i det ovannämnda målet X Holding, punkt 31).

49 För det andra framgår det av domstolens praxis att en sådan inskränkande åtgärd som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvas i en situation där ett dotterbolag utan hemvist i landet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att göra avdrag för förluster (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 55). Det ankommer på moderbolaget att visa att så är fallet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 56).

50 När det gäller det nationella målet framgår det visserligen av de handlingar som ingetts till domstolen, att det i svensk rätt föreskrivs en möjlighet att vid beräkningen av beskattningsunderlaget göra avdrag för en skattskyldig persons underskott vid framtida taxeringar.

51 A har emellertid gjort gällande att B, när fusionen väl genomförts, kommer att likvideras och att A då inte längre kommer att ha något dotterbolag eller fast driftställe i Sverige. Ingetdera av dessa bolag tycks alltså ha möjlighet att efter fusionen göra avdrag i Sverige för de underskott som B redovisat i den medlemsstaten före fusionen.

52 Dessa specifika omständigheter visar dock inte i sig att det inte finns någon möjlighet att göra avdrag för förluster i dotterbolagets hemviststat.

53 Flera medlemsstater som yttrat sig i målet anser tvärtom att det fortfarande är möjligt att göra avdrag för B:s underskott i Sverige. Den tyska regeringen har således gjort gällande att dessa underskott kan dras av från en – visserligen minimal – inkomst som B fortsätter att uppbära i Sverige. Den tyska regeringen har tillagt att detta bolag även fortsättningsvis har hyresavtal som det kan överlåta. Den franska regeringen har även hävdats att det enligt svensk rätt är tillåtet för bolag att göra avdrag för underskott under tidigare taxeringsår eller vid beskattningen av kapitalvinster som realiserats på tillgångar och skulder i det överlåtande bolaget. Den italienska regeringen har gjort gällande att Sverige har rätt att värdera de överförda tillgångarna och beskatta det överlåtande bolaget för den därigenom realiserade vinsten.

54 Det ankommer följaktligen på den nationella domstolen att bestämma om A verkligen har bevisat att B har uttömt alla sina möjligheter till avdrag för underskott i Sverige.

55 För det fallet att den hänskjutande domstolen skulle finna att beviskravet uppfyllts, skulle det strida mot artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF om A, i samband med den fusion som är i fråga i det nationella målet, saknade möjlighet att göra avdrag från sin skattepliktiga inkomst i hemviststaten för underskott i ett dotterbolag utan hemvist i landet.

56 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan som ställts besvaras enligt följande. Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF utgör under sådana omständigheter som dem i det nationella målet inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett moderbolag, som fusioneras med ett dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat och som har upphört med sin verksamhet, saknar möjlighet att från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för förluster som detta dotterbolag har redovisat under taxeringsår före fusionen, medan en sådan möjlighet ges enligt nämnda lagstiftning när moderbolaget fusioneras med ett dotterbolag med hemvist i samma land som moderbolaget. En sådan nationell lagstiftning är dock oförenlig med unionsrätten om den inte ger moderbolaget en möjlighet att bevisa att dotterbolaget utan hemvist i landet har uttömt möjligheterna till avdrag för dessa förluster och att det inte existerar några möjligheter till avdrag för dem i dotterbolagets hemviststat under kommande taxeringsår, vare sig för dotterbolaget självt

eller för en utomstående.

Den andra tolkningsfrågan

57 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att domstolen, för det fallet att tillämpningen av unionsrätten ger moderbolaget rätt att göra avdrag för förluster i ett dotterbolag utan hemvist i landet i samband med en sådan fusion som den i det nationella målet, ska precisera huruvida dessa förluster ska fastställas med tillämpning av lagstiftningen i den medlemsstat där moderbolaget har sitt hemvist eller med tillämpning av lagstiftningen i den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist.

58 Det ska i detta sammanhang för det första konstateras att etableringsfriheten på unionsrättens nuvarande stadium i princip inte innebär att en viss lagstiftning ska tillämpas på beräkningen av förluster i det dotterbolag som övertagits av moderbolaget vid en sådan transaktion som den i det nationella målet.

59 Det strider däremot mot unionsrätten att tillämpa beräkningsmetoder som är ägnade att utgöra ett hinder för etableringsfriheten. Härav följer i princip att beräkningen inte får leda till en särbehandling i jämförelse med den beräkning som skulle ha gjorts i motsvarande situation om förlusterna hade övertagits från ett dotterbolag med hemvist i landet.

60 En sådan fråga kan dock inte besvaras abstrakt och hypotetiskt, utan ska om den aktualiseras bli föremål för en bedömning i det enskilda fallet.

61 Under dessa förhållanden ska den andra frågan besvaras så, att reglerna för beräkning av förluster i ett dotterbolag utan hemvist i landet när de ska övertas av ett moderbolag med hemvist i landet, genom en sådan transaktion som den i det nationella målet, inte får medföra en särbehandling i jämförelse med de beräkningsregler som skulle vara tillämpliga om fusionen hade genomförts med ett dotterbolag med hemvist i landet.

Rättegångskostnader

62 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 (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF utgör under sådana omständigheter som dem i det nationella målet inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett moderbolag, som fusioneras med ett dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat och som har upphört med sin verksamhet, saknar möjlighet att från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för förluster som detta dotterbolag har redovisat under taxeringsår före fusionen, medan en sådan möjlighet ges enligt nämnda lagstiftning när moderbolaget fusioneras med ett dotterbolag med hemvist i samma land som moderbolaget. En sådan nationell lagstiftning är dock oförenlig med unionsrätten om den inte ger moderbolaget en möjlighet att bevisa att dotterbolaget utan hemvist i landet har uttömt möjligheterna till avdrag för dessa förluster och att det inte existerar några möjligheter till avdrag för dem i dotterbolagets hemviststat under kommande taxeringsår, vare sig för dotterbolaget självt eller för en utomstående.**
- 2) **Reglerna för beräkning av förluster i ett dotterbolag utan hemvist i landet när de ska övertas av ett moderbolag med hemvist i landet, genom en sådan transaktion som den i det nationella målet, får inte medföra en särbehandling i jämförelse med de beräkningsregler**

som skulle vara tillämpliga om denna fusion hade genomförts med ett dotterbolag med hemvist i landet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: finska.