Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 10 juli 2012 [1]

Mål C-207/11

3D I Srl
mot
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cremona

(begäran om förhandsavgörande från Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. distaccata di Brescia (Italien))

”Skattesystem som gäller för överföring av tillgångar inom unionen — Direktiv 90/434/EEG — Direktiv 78/660/EEG — Skatteneutralitet — Huruvida en bokföringsskyldighet enligt nationell rätt är förenlig med direktiv 90/434 — Ekonomisk dubbelbeskattning — Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning”

I – Inledning

1. Detta mål gäller tolkningen av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (nedan kallat direktiv 90/434). [2] Det gäller närmare bestämt bestämmelser om uppskov med beskattningen av kapitalvinster som uppkommer vid en överföring av tillgångar inom unionen.

2. Den nationella hänskjutande domstolen har uttryckt tvivel i fråga om huruvida en italiensk bestämmelse är förenlig med direktiv 90/434 på grund av en påstådd avvikelse från principen om skatteneutralitet som fastslås i det direktivet. Den ifrågavarande italienska bestämmelsen föreskriver att en reservfond ska redovisas i det överlåtande bolagets balansräkning för det fall det åsätter de erhållna aktierna ett värde i bokföringen som är högre än värdet av den överlåtna tillgången vid tiden för transaktionen. Jag betvivlar emellertid starkt att tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning då den faktiskt och rättsligt sett förefaller vara hypotetisk.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionslagstiftningen*

3. Fjärde och sjätte skälen i direktiv 90/434 har följande lydelse:

”Det gemensamma skattesystemet bör undvika beskattning av fusioner, fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier eller andelar samtidigt som det bör värna om den stats ekonomiska intressen där överlåtande eller övertaget bolag är hemmahörande.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20.

…

Systemet med att skjuta upp beskattningen av kapitalvinster på överförda tillgångar till dess att de faktiskt har avyttrats medger, tillämpat på den del av dessa tillgångar som överförs till ett sådant fast driftställe, befrielse från beskattning av däremot svarande kapitalvinst samtidigt som det säkerställer att tillgångarna till slut blir beskattade i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande vid den tidpunkt då de avyttras.”

4. Artikel 2 i direktiv 90/434 har följande lydelse:

”I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

…

c) *överföring av tillgångar*: en transaktion varigenom ett bolag utan att upplösas överför alla eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag i utbyte mot värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna,

…

e) *överlåtande bolag*: ett bolag som överför sina tillgångar och skulder eller överför alla eller en eller flera verksamhetsgrenar,

f) *övertagande bolag*: ett bolag som tar emot tillgångar och skulder eller alla eller en eller flera verksamhetsgrenar från ett överlåtande bolag,

…”

5. Artikel 4 i direktiv 90/434 har följande lydelse:

”1. En fusion eller fission skall inte leda till beskattning av kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde.

…

2. Medlemsstaterna skall göra tillämpningen av punkt 1 avhängig av att det övertagande bolaget beräknar nya värdeminskningsavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som överförts enligt de regler som skulle ha tillämpats för det eller de överlåtande bolagen om fusionen eller fissionen inte hade ägt rum.

3. Om det övertagande bolaget enligt lagstiftningen i det överlåtande bolagets medlemsstat har rätt att beräkna nya värdeminskningsavdrag och vinst eller förlust avseende de överförda tillgångarna och skulderna på en grund som skiljer sig från den som är angiven i punkt 2, skall punkt 1 inte tillämpas på de tillgångar och skulder beträffande vilka denna möjlighet utnyttjas.”

6. Enligt artikel 9 i direktiv 90/434 gäller artiklarna 4, 5 och 6 för överföring av tillgångar.

7. Artikel 33.2 a och d i rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag [3] har följande lydelse:

”a) Om punkt 1 tillämpas, skall ett belopp som motsvarar skillnaden mellan en värdering enligt den använda metoden och en värdering enligt bestämmelserna i artikel 32 tillföras en uppskrivningsfond på passivsidan. Hur detta belopp behandlas skattemässigt skall anges i balansräkningen eller i en not.

Tillämpas punkt 1 sista stycket skall ett bolag, om uppskrivningsfondens storlek har ändrats under räkenskapsåret, i en not lämna en översikt som visar

— uppskrivningsfondens storlek vid räkenskapsårets början,

— uppskrivningsbelopp som har tillförts uppskrivningsfonden under räkenskapsåret,

— belopp som har överförts till det egna kapitalet eller på annat sätt under räkenskapsåret överförts från uppskrivningsfonden med uppgift om överföringens art,

— uppskrivningsfondens storlek vid räkenskapsårets utgång.

…

d) Uppskrivningsfonden får inte minskas i andra fall än som framgår av b och c.”

B – *Den nationella rätten*

8. Artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544 av den 30 december 1992 (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 544/1992), varigenom direktiv 90/434 införlivades, har följande lydelse: ”Inte någon av de överlåtelser [av verksamheter eller verksamhetsgrenar] som avses i punkt c [i artikel 1] ska utgöra realisering av kapitalvinster eller kapitalförluster. Det skattemässiga värde som senast åsatts den överförda verksamheten eller verksamhetsgrenen ska emellertid utgöra det skattemässiga värde som åsätts det mottagna aktiekapitalet. Skillnaden mellan de mottagna aktiernas värde och det senaste värde som fastställts för inkomstbeskattningen av de överförda tillgångarna ska inte ingå i det överlåtande företagets eller bolagets skattepliktiga inkomst så länge som den inte realiserats eller delats ut till aktieägarna. Om de mottagna aktierna tas upp i balansräkningen till ett värde som är högre än det bokförda värdet på den överlåtna verksamheten ska skillnaden tas upp under en lämplig rubrik och ingå i den skattepliktiga inkomsten om den delas ut …”. [4]

9. Artikel 1 i lagstiftningsdekret nr 358 av den 8 oktober 1997 (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 358/1997) har följande lydelse:

”1. Vad gäller kapitalvinster som härrör från överlåtelse av verksamheter som innehafts under minst tre år och som beräknats enligt föreskrifterna i artikel 54 i den konsoliderade versionen av inkomstskattelagen, som godkänts genom republikens presidents dekret nr 917 av den 22 december 1986, kan beskattning ske genom uttagande av en alternativskatt om 19 procent i stället för inkomstskatt.

…

3 — EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17.

4 — Denna bestämmelse är inte längre i kraft. Den upphävdes i samband med reformeringen av den italienska företagsbeskattningen år 2003.

2. För tillämpning av alternativskatten erfordras att avsikten att nyttja den möjligheten anges i inkomstdeklarationen avseende den beskattningsperiod under vilken kapitalvinsterna realiserats.”

10. Artikel 4.2 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 har följande lydelse:

”I stället för tillämpning av punkt 1 [i artikel 4 i lagstiftningsdekret 358/1997] har däri nämnda personer rätt att vid genomförande av överlåtelsen välja tillämpning av den konsoliderade version av inkomsskattelagen som godkänts genom republikens presidents dekret nr 917 av den 22 december 1986 och av artikel 1 i förevarande dekret. Den valmöjligheten kan också utnyttjas avseende överlåtelser som avses i artikel 1 i lagstiftningsdekret nr 544 av den 30 december 1992 om åtgärder för införlivande av gemenskapsdirektiv avseende beskattningen av fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier.”

III – Faktiska omständigheter och tolkningsfrågan

11. 3D I, det överlåtande bolaget, är ett kapitalbolag med säte i Crema, Italien. Det överlät den 12 oktober 2000 en verksamhetsgren i Italien till ett bolag hemmahörande i Luxemburg, det övertagande bolaget, och erhöll i utbyte aktier i det bolaget. Genom denna transaktion kom den överlåtna verksamhetsgrenen att ingå i Luxemburgbolaget som dess fasta driftställe i Italien.

12. 3D I valde att åsätta aktierna i det övertagande bolaget ett värde som var högre än det skattemässiga värdet på den överlåtna verksamhetsgrenen.

13. 3D I valde den 9 maj 2001 att betala italiensk alternativskatt på kapitalvinsten på grund av transaktionen med en skattesats om 19 procent enligt artiklarna 1.1 och 4.2 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 i stället för den vanliga skattesatsen om 33 procent enligt eljest tillämpliga italienska skattebestämmelser. Därigenom underlät 3D I att iaktta grundregeln om skatteneutralitet som föreskrivs i artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992. Den sistnämnda bestämmelsen skulle ha befriat 3D I från att betala skatt på den kapitalvinst som uppkom vid tiden för överlåtelsen på det sätt som framgår av en tillämpning av artikel 2 jämförd med artikel 4 i direktiv 90/434. Den av 3D I erlagda alternativskatten till de italienska skattemyndigheterna uppgick till 5 732 298 000 lire, det vill säga 2 960 484,85 euro.

14. När denna skatt betalts kunde kapitalvinsten på grund av överlåtelsen delas ut. Detta betyder att skillnaden mellan det skattemässiga värdet på den överlåtna verksamhetsgrenen och det bokförda värde som 3D I åsatt de aktier som erhållits i utbyte kunde läggas till grund för beskattning.

15. 3D I har hävdat att när bolaget fick kännedom om domstolens praxis, särskilt domen i målet X och Y,[5] beslöt det den 8 januari 2004 att begära återbetalning av den erlagda alternativskatten från de italienska skattemyndigheterna. 3D I har påstått att artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 var oförenlig med direktiv 90/434 genom att det i den artikeln uppställdes villkor för neutraliteten för överlåtelsen vad gäller skyldigheten att betala kapitalvinstskatt som inte var tillåtna enligt det direktivet. 3D I har i synnerhet ifrågasatt den del av artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 som krävde att det avsatte skillnaden mellan de bokförda värdena på den överlåtna verksamhetsgrenen och de mottagna aktierna till en reserv som skulle utgöra skattepliktig inkomst om den delades ut.

16. 3D I har därför påstått att detta villkor om bokföring som föreskrivs i den tredje meningen i artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 var rättsstridigt. Det har vidare påstått att det på grund av detta rättsstridiga villkor valt alternativskatt i stället för det system med skatteneutralitet som infördes i artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 vid införlivandet av direktiv 90/434.

5 — Dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00 (REG 2002, s. I-10829).

17. Denna begäran om återbetalning avslogs implicit av Agenzia delle Entrate i april 2004, varefter 3D I väckte talan vid Commissione tributaria provinciale di Cremona (skattedomstol i första instans, Cremona). Talan ogillades i oktober 2006 främst av det skälet att 3D I av egen vilja valt systemet med alternativskatt och att en skattesats tillämpades som var fördelaktig i jämförelse med den skatt som 3D I normalt skulle ha varit tvunget att betala vid realisation av kapitalvinsten.

18. 3D I överklagade den 5 mars 2011 detta avgörande till Commissione Tributaria Regionale di Milano, som fann att artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 stod i strid med direktiv 90/434 och domstolens fasta praxis som innebar att åtgärder som hindrade den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten var rättsstridiga.

19. Motiveringen var att denna artikel föreskrev en skyldighet för 3D I, som det överlåtande bolaget, att redovisa en reservfond i sin balansräkning samtidigt som underlåtenhet att göra detta medförde beskattning av den kapitalvinst som uppkommit vid överlåtelsen. Samma nationella domstol angav att medlemsstaterna för att undvika denna uppenbara oförenlighet med unionsrätten borde skjuta upp beskattningen av kapitalvinster till dess att kapitalvinsten realiserats utan uppställande av villkor som på ett orimligt sätt inskränkte grundläggande friheter.

20. Under förevarande omständigheter har den hänskjutande domstolen ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

”Strider en lagstiftning i en medlemsstat, i ett fall som det i förevarande mål, mot artiklarna 2, 4, 8.1 och 8.2 i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, om det i lagstiftningen föreskrivs, såsom i den italienska enligt artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544 av den 30 december 1992, att en överföring eller ett utbyte av aktier eller andelar leder till att det överlåtande bolaget ska beskattas för kapitalvinsten vid överföringen motsvarande skillnaden mellan de ursprungliga anskaffningskostnaderna för de aktier eller andelar som överförts och deras aktuella värde, om inte det överlåtande bolaget till en särskild reservfond i balansräkningen avsätter ett belopp som motsvarar kapitalvinsten?”

IV – Bedömning

A – *Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning*

21. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 4 och 8.1 och 8.2 i direktiv 90/434. Jag anser emellertid att den av den nationella domstolen ställda frågan inte kan tas upp till sakprövning.

22. Enligt fast rättspraxis ska de uppgifter som lämnas och de frågor som ställs i begäran om förhandsavgörande inte bara göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar, utan de ska också ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga.

23. Det krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor. Den nationella domstolen ska vidare i begäran om förhandsavgörande ange de närmare skälen till att den anser det vara oklart hur unionsrätten ska tolkas och till att den anser det vara nödvändigt att ställa tolkningsfrågor till domstolen.

24. Som en följd härav är det väsentligt att den nationella domstolen åtminstone lämnar upplysningar när det gäller de unionsrättsliga bestämmelser som den begär en tolkning av, och att den upplyser om sambandet mellan dessa bestämmelser och de nationella rättsregler som är tillämpliga på tvisten. [6]

25. Å andra sidan föreligger en presumtion för att tolkningsfrågor är befogade. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av unionsdomstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller unionsdomstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att frågorna ska kunna besvaras på ett ändamålsenligt sätt. [7]

26. Jag konstaterar inledningsvis att tolkningsfrågan från den nationella domstolen innehåller en begäran om tolkning av artikel 8.1 och 8.2 i direktiv 90/434. Enligt artikel 9 i det direktivet är emellertid artikel 8 inte tillämplig på överföring av tillgångar. Begäran om förhandsavgörande innehåller inte någon förklaring till varför artikel 8 har någon betydelse i målet vid den nationella domstolen.

27. Enligt begäran om förhandsavgörande beskattas vidare ett överlåtande bolag för kapitalvinst på grund av överlåtelsen av tillgångarna, och den kapitalvinsten anses motsvara skillnaden mellan den ursprungliga anskaffningskostnaden för de överlåtna aktierna och deras aktuella marknadsvärde. Ett överlåtande bolag kan undvika att betala skatt på kapitalvinsten om det i sin balansräkning avsätter ett belopp till en särskild reservfond motsvarande de kapitalvinster som uppkommit vid överlåtelsen.

28. Denna beskrivning av den ifrågavarande nationella bestämmelsen överensstämmer emellertid inte med lagtexten. Tolkningen av den nationella rätten i begäran om förhandsavgörande ifrågasätts också av den italienska regeringen och kommissionen.

29. Artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992, som är den enda nationella bestämmelse som berörs i tolkningsfrågan, föreskriver följande:

— att överlåtelsen av tillgångar *inte* innebär en realisering av vinster eller förluster,

— att skillnaden mellan värdet på de mottagna aktierna och det senaste skattemässiga värdet på de överlåtna tillgångarna *inte* medför skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget före realisering eller utdelning därav, och

— att *om* aktier förs in i balansräkningen till ett högre värde än det senaste bokförda värdet på de överlåtna tillgångarna ska skillnaden *i så fall* redovisas under en särskild rubrik och behandlas som skattepliktig inkomst om den *delas ut*.

30. Härav följer att den ifrågavarande nationella bestämmelsen inte medför beskattning på grund av överlåtelse av tillgångar. Det förefaller också vara så att 3D I inte påstår att den ifrågavarande överlåtelsen av tillgångar i sig har utlöst någon skyldighet att betala skatt. Om jag uppfattat deras inställning korrekt valde de att betala alternativskatt då de hade uppfattningen att den italienska lagstiftningen krävde en bokföring som inte var tilltalande.

6 — Se dom av den 8 september 2009 i mål C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional och Bwin International (REG 2009, s. I-7633), punkt 40 och där angiven rättspraxis.

7 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2010 i mål C-393/08, Sbarigia (REU 2010, s. I-6337), punkt 20 och där angiven rättspraxis.

31. Enligt fast rättspraxis ankommer det inte på domstolen att i ett mål om förhandsavgörande uttala sig om tolkningen av nationella bestämmelser och avgöra om den hänskjutande domstolens tolkning av dessa är korrekt. [8] Det ankommer på domstolen, i enlighet med fördelningen av behörighet mellan gemenskapsdomstolen och de nationella domstolarna, att beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande. [9]

32. I förevarande mål är jag ändå av den uppfattningen att den bristande överensstämmelsen mellan innehållet i den ställda tolkningsfrågan å ena sidan och den nationella bestämmelsens ordalydelse samt parternas yttranden å den andra medför att begäran om förhandsavgörande framstår som hypotetisk både faktiskt och rättsligt. Det är naturligtvis möjligt för domstolen att helt enkelt överlåta till Commissione Tributaria Regionale di Milano att granska dess ursprungliga tolkning av den nationella rätten [10] efter det att domstolen besvarat den ställda tolkningsfrågan. Detta kan emellertid vara otillräckligt för att komma till rätta med problemet med att frågan är hypotetisk.

33. För det fall att syftet med tolkningsfrågan är att få klarhet i huruvida italiensk rätt är förenlig med unionsrättens förbud mot diskriminering vid beskattning beroende på var ett bolag är hemmahörande berör inte frågan från den nationella domstolen uttryckligen detta ämne. Emellertid berörs i den del av begäran om förhandsavgörande där det redogörs för skälen till att frågan ställs en skillnad i behandlingen som kan ”förefalla” stå i strid med unionsrätten. Detta uppges vara fallet med hänsyn till att det ifrågasatta systemet endast gäller för överlåtelser inom unionen och att rent inhemska överlåtelser inte omfattas. Den nationella hänskjutande domstolen lägger vikt vid en rad av domstolens domar, däribland domen i mål C-436/00, X och Y, på vilken 3D I till stor del grundar sin talan. [11]

34. På denna punkt består problemet i en otillräcklig beskrivning av det rättsliga sammanhanget och närmare bestämt avsaknaden av beskrivning av hur de ifrågavarande nationella bestämmelserna förhåller sig till de unionsrättsliga principerna om likabehandling och icke-diskriminering. Samtidigt som det anges i begäran om förhandsavgörande att 3D I omfattades av ett system som inte var tillämpligt i fråga om överlåtelser som enbart ägde rum i Italien förekom det en diskussion vid förhandlingen om den rätta tolkningen av den nationella rätten. 3D I påstod att den italienska lagstiftningen innebar en för dem oförmånlig behandling jämfört med rent inhemska överlåtelser av tillgångar. Den italienska regeringen och kommissionen gjorde däremot gällande en motsatt tolkning av nationell rätt och anförde att det inte förelåg någon situation där en inhemsk överlåtelse av tillgångar behandlades mer förmånligt än en överlåtelse inom unionen (det förutsattes att principen om skatteneutralitet infördes senare för den förstnämnda än för den sistnämnda). [12]

35. Det är uppenbart att detta är en fråga som domstolen inte kan pröva. Dessutom ska den nationella domstolen i varje tvist, i vilken ett åsidosättande av förbudet mot diskriminerande behandling görs gällande, för domstolen klargöra den nationella rättsliga situationen. Om så inte sker är det inte möjligt för domstolen att avgöra huruvida de nationella bestämmelserna är oförenliga med unionsrätten. Detta har också fått mig att ifrågasätta huruvida begäran om förhandsavgörande innehåller de uppgifter som är nödvändiga för att domstolen ska kunna göra en tolkning av unionsrätten inom området för icke-diskriminering som är användbar för den nationella domstolen. [13]

8 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-482/01 och C-493/01, Orfanopoulos och Oliveri (REG 2004, s. I-5257), punkt 42, och dom av den 3 oktober 2000 i mål C-58/98, Corsten (REG 2000, s. I-7919), punkt 24.

9 — Se domstolens dom av den 25 oktober 2001 i mål C-475/99, Ambulanz Glöckner (REG 2001, s. I-8089), punkt 10, och av den 13 november 2003 i mål C-153/02, Neri (REG 2003, s. I-13555), punkt 35.

10 — Se den ovannämnda domen i målet Orfanopoulos och Oliveri, punkt 45.

11 — Övriga mål som den nationella domaren åberopade var dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal (REG 2003, s. I-9409), dom av den 15 juli 2004 i mål C-242/03, Weidert och Paulus (REG 2004, s. I-7379), dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), och dom av den 5 november 2002 i mål C-208/00, Überseering (REG 2002, s. I-9919).

12 — Utvecklingen av den italienska lagstiftningen i detta avseende var också föremål för omfattande och resultatlös diskussion vid förhandlingen.

13 — Beslut av den 28 juni 2000 i mål C-116/00, Laguillaumie (REG 2000, s. I-4979), punkt 13.

36. Om domstolen alternativt skulle finna att tolkningsfrågan kan tas upp till prövning anser jag att den behöver formuleras om så att den endast avser huruvida artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 är förenlig med artiklarna 2, 4 och 9 i direktiv 90/434. Som jag redan anfört saknar artikel 8 i direktiv 90/434 betydelse för målet vid den nationella domstolen.

B – *Tillämpningsområdet för och syftet med direktiv 90/434*

37. Jag börjar med att erinra om gränserna för syftena med direktiv 90/434. Som framhållits av både kommissionen och den italienska regeringen inför inte direktiv 90/434 ett system för att undanta kapitalvinster från beskattning vilka uppkommer vid fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier inom unionen. Dess syfte är snarare att åstadkomma skatterättslig neutralitet genom införande av ett gemensamt system för *uppskov* med beskattning av kapitalvinster avseende gränsöverskridande fusion, fission, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier. Beskattning ska inte ske förrän vid tiden för den faktiska avyttringen av aktierna eller tillgångarna. [14]

38. Tanken bakom direktiv 90/434 är att undvika att utlösa beskattning av orealiserade kapitalvinster och (i övrigt) obeskattade reserver enbart på grund av att en transaktion ägt rum inom unionen av det slag som avses i direktiv 90/434. Problemet har ingående beskrivits av generaladvokaten Sharpston i målet A.T., där hon uttalade följande:

”När ett bolags tillgångar överförs till ett annat bolag i samband med en omstrukturering kan detta utgöra en skattepliktig händelse. När det gäller beskattning av kapitalvinster betraktas överföringen som en avyttring, och om tillgångarna har ökat i värde sedan överlåtaren ursprungligen förvärvade dem kan en skattepliktig vinst uppkomma. En del medlemsstater medger en möjlighet att skjuta upp beskattningen eftersom tillgångarna de facto inte har realiserats. Denna möjlighet medges emellertid sällan när överföringen görs till ett i landet ej hemmahörande bolag, av rädsla för att betalningen av skatten kan komma att undvikas helt och inte endast skjutas upp.” [15]

39. Fjärde skälet i direktiv 90/434 återspeglar detta genom att ange att ”det gemensamma skattesystemet bör undvika beskattning *av fusioner*” (min kursivering) medan sjätte skälet anger att ”systemet med att skjuta upp beskattningen av kapitalvinster på överförda tillgångar till dess att de faktiskt har avyttrats … samtidigt som det säkerställer att tillgångarna till slut blir beskattade i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande vid den tidpunkt då de avyttras”. Denna så kallade skatteneutralitetsprincip gäller endast för skattebehandlingen vid tiden för en gränsöverskridande fusion, fission, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier och inte vid något annat tillfälle. Skatteneutralitet gäller för överföring av tillgångar av det slag som avses i målet vid den nationella domstolen genom en tillämpning av artikel 4 jämförd med artikel 9 i direktiv 90/434.

40. Det är därför uteslutet att 3D I skulle kunna åberopa direktiv 90/434 i syfte att ifrågasätta beskattningen i Italien vid tiden för realiseringen av en kapitalvinst. Medlemsstaternas rätt att beskatta realiserade kapitalvinster erkänns uttryckligen i sjätte skälet i direktiv 90/434. Förhållandet att en transaktion som föranlett en kapitalvinst ägt rum inom unionen saknar betydelse för den beskattning som ska ske vid tiden för avyttring av tillgångarna eller, i förekommande fall, aktierna.

41. Dessutom innebär syftena med direktiv 90/434, och i synnerhet artikel 4 däri, begränsningar på ett sätt som har betydelse för rättsfrågorna i målet vid den nationella domstolen. Artikel 4 avser huvudsakligen det sätt på vilket det övertagande bolaget, i detta fall Luxemburgbolaget, värderar de överlåtna tillgångarna. Undantaget av kapitalvinster från beskattning vid tiden för överlåtelsen som

14 — Terra, B.J.M. och Wattel, P.J., *European Tax Law*, Kluwer International, 2012, s. 669.

15 — Mål C-285/07, A.T. (REG 2008, s. I-9329), punkt 1 i hennes förslag till avgörande.

föreskrivs i artikel 4.1 villkoras uttryckligen i artikel 4.2 av ”att det övertagande bolaget beräknar nya värdeminskningsavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som överförts enligt de regler som skulle ha tillämpats för det eller de överlåtande bolagen om fusionen eller fissionen inte hade ägt rum”.

42. Direktiv 90/434 saknar emellertid reglering av den skattemässiga värderingen i den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande, i detta fall Italien, av de aktier som erhålls i utbyte vid en överlåtelse av tillgångar. Medlemsstaterna har med andra ord rätt att ge överlåtande bolag tillstånd att bestämma värderingen av erhållna aktier och redovisa den i sin bokföring medan medlemsstaterna inte har rätt att ge övertagande bolag samma tillstånd om de senare vill åtnjuta förmånen av skatteneutralitet. Detta regleras i artikel 4.2 och 4.3 i direktiv 90/434.

43. Kommissionen har vid två tillfällen försökt säkerställa att direktiv 90/434 behandlar värderingen av aktier som erhållits av överlåtande bolag för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av ”samma” kapitalvinst. Den gjorde detta år 1969 när den föreslog vad som mycket senare blev direktiv 90/434. Detta förslag innehöll en bestämmelse om att aktierna i det övertagande bolaget kunde åsättas ett värde i det överlåtande bolagets balansräkning motsvarande det verkliga värdet på de överlåtna tillgångarna utan att detta ledde till beskattning.[16] Kommissionen föreslog en liknande ändring av direktiv 90/434[17] som inte antogs.[18]

44. På grund härav anser jag att det av 3D I framförda argumentet inte är övertygande i den del det innebär att beskattning av dess slutliga kapitalvinst ska knytas och uppskjutas till den tidpunkt när det övertagande bolaget avyttrar de överlåtna tillgångarna. Lagstiftaren har med direktiv 90/434 varken syftat till att undvika ekonomisk dubbelbeskattning i samband med överlåtelse av tillgångar eller syftat till att göra det möjligt för det överlåtande bolaget att dela ut obeskattade kapitalvinster till sina aktieägare.

45. Avslutningsvis medför direktiv 90/434 begränsade skyldigheter för medlemsstaterna avseende bolag som överlåter tillgångar till ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat och som erhåller aktier i utbyte. Både överlåtande bolag och övertagande bolag ska ha möjlighet att dra fördel av den skatteneutralitet som fastslås i artikel 4.1 i direktivet. Medlemsstaterna har emellertid inte mera omfattande skyldigheter än så. Det finns dessutom inte något krav på att överlåtande bolag ska värdera erhållna aktier på något särskilt sätt, då förslag härom har avslagits samtidigt som artikel 4.2 och 4.3 innehåller klara regler i detta avseende för övertagande bolag.

C – *Huruvida artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 är förenlig med direktiv 90/434*

46. Garantin för skatteneutralitet som fastslås i artikel 4 i direktiv 90/434 är inte absolut. Som kommissionen och den italienska regeringen framhållit i sina skriftliga yttranden förutsätts att transaktionen bibehåller de skattemässiga värdena.

47. Som kommissionen framhållit i sina skriftliga yttranden innehåller artikel 4.2 i direktiv 90/434 på goda grunder detta krav på det övertagande bolaget. Syftet är att undvika en situation där skatteneutralitet skulle kunna medföra en lättnad i beskattningen av kapitalvinster samtidigt som direktiv 90/434 endast syftar till att skjuta upp beskattningen till dess att kapitalvinsten har realiserats.

16 — Förslag till rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission och överföring av tillgångar som berör bolag i olika medlemsstater, artikel 10.3 (EGT C 39, 1969, s. 1).

17 — Förslag till rådets direktiv om ändring av rådets direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, KOM(2003) 613 slutlig. Se den föreslagna nya artikeln 9.2.

18 — Se rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EUT L 58, s. 19).

Som jag redan förklarat föreskriver artikel 4.2 och 4.3 i direktiv 90/434 avseende det *övertagande bolaget* principen om kontinuitet i värderingen av de överlåtna tillgångarna såvitt gäller beräkning av nya värdeminskningsavdrag och vinst eller förlust avseende tillgångar och skulder. Detta är en förutsättning för skatteneutralitet.

48. Detta gäller emellertid inte för överlåtande bolag som 3D I, som har mottagit aktier i utbyte mot en tillgång. Som jag förklarat ovan innehåller direktiv 90/434 inte någon bestämmelse om det överlåtande bolagets värdering av aktierna i det övertagande bolaget i skatte- eller redovisningshänseende.

49. Principen om skatteneutralitet i artikel 4.1 i direktiv 90/434 gäller emellertid i lika hög grad för det överlåtande bolaget. Jag anser att detta utesluter beskattning av det överlåtande bolagets kapitalvinster *enbart* på grund av överlåtelsen av tillgångarna. Med beaktande av detta behåller den nationella lagstiftaren rätten att bestämma huruvida det överlåtande bolaget ska vara bundet av principen om kontinuitet mellan skattemässiga och/eller bokförda värden på de överlåtna tillgångarna och det värde som det åsätter de aktier som erhållits som vederlag eller huruvida bolaget ska få använda andra värden. Den italienska lagstiftningen har valt det sistnämnda alternativet.

50. Som jag redan anfört valde 3D I att bokföra de aktier som det erhöll i utbyte mot överlåtelsen av sin verksamhetsgren till ett högre värde än det skattemässiga värdet på den tillgången och att utnyttja valmöjligheten i den italienska lagstiftningen att betala alternativskatt. 3D I valde denna väg eftersom det var mindre fördelaktigt för bolaget att bokföra skillnaden mellan det (högre) värde som det åsatte aktierna och det (lägre) bokförda värdet på verksamhetsgrenen i dess balansräkning som en reservfond. Detta tillvägagångssätt skulle ha medfört skattepliktig inkomst vid en avyttring.

51. Såsom den italienska regeringen och kommissionen yttrade vid förhandlingen, och som 3D I höll med om, är skyldigheten i den tredje meningen i artikel 2.2 att ange skillnaden i värdet mellan den överlåtna tillgången och de mottagna aktierna i 3D I:s bokföring en självklar följd av de krav på redovisning som nödvändigtvis uppkommer på grund av aktievärderingen.

52. Jag vill dessutom tillägga att skyldigheten att redovisa en särskild reservfond under ”Skulder och eget kapital” i balansräkningen vid en omvärdering av en tillgång överensstämmer med föreskriften om en uppskrivningsfond i artikel 33.2 a och d i rådets fjärde direktiv 78/660. Den redovisningsskyldighet i den italienska lagstiftningen som angrips av 3D I och som återfinns i den tredje meningen i artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 förefaller med andra ord stå i samklang med föreskrifterna i direktiv 78/660.

53. Det var således 3D I:s eget beslut att värdera aktierna på det sätt som här beskrivits. Artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 innehöll inte någon skyldighet att värdera aktierna på det sätt som 3D I gjorde. Inte heller medförde denna värderingsmöjlighet i sig beskattning av överlåtelsen av tillgångarna. Enligt den andra meningen i artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544/1992 sker beskattning endast som en följd av realiseringen eller utdelningen av skillnaden mellan de skattemässiga värdena.

54. Som kommissionen har framhållit innehåller direktiv 90/434 endast ett krav på den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande att tillhandahålla möjligheten att välja skatteneutralitet för överlåtelser av tillgångar. 3D I valde att inte dra fördel av det med direktiv 90/434 förenliga system som erbjöds i den italienska lagstiftningen, eftersom detta var mest fördelaktigt för bolaget. På detta sätt kunde det betala alternativskatt som togs ut med en skattesats på 19 procent, i stället för med de 33 procent som annars skulle ha tillämpats vid realisering eller utdelning [19] av kapitalvinsten.

19 — Förhållandet mellan begreppen realisering av kapitalvinster och utdelning därav till aktieägarna diskuterades vid förhandlingen. Jag anser att direktiv 90/434 inte syftar till att hindra medlemsstaterna från att beskatta öppna eller dolda reserver motsvarande en skillnad mellan det skattemässiga värdet på överlåtna tillgångar och det verkliga värdet på aktier som erhållits i utbyte när en sådan reserv delas ut till aktieägarna på ett eller annat sätt, om sådan utdelning är möjlig enligt bolagsrättsliga bestämmelser.

55. Som kommissionen framhållit skiljer sig omständigheterna i förevarande mål helt från dem som domstolen prövade i den ovannämnda domen i målet A.T., som gällde utbyte av aktier. I det målet var följden av den tyska lagstiftningen i fråga den att de överlåtande bolagen hemmahörande i Tyskland berövades möjligheten att genomföra ett utbyte av aktier på ett skatteneutralt sätt. Detta var fallet på grund av att det överlåtande bolaget enligt den tyska lagstiftningen i fråga hade rätt att fortsätta att använda det bokförda värdet på de till dem överlåtna aktierna endast om det övertagande bolaget i en annan medlemsstat också använde det bokförda värdet på det aktieinnehav som mottagits. I fallet A.T. hade det övertagande (franska) bolaget värderat innehavet till dess marknadsvärde och inte till bokfört värde. På grund av dessa omständigheter uppställdes tydliga ”extra villkor” [20] för skatteneutraliteten i Tyskland om ömsesidighet, vilka inte var tillåtna i direktiv 90/434. Av de skäl jag anfört ovan är de redovisningskrav som föreskrivs i den italienska och unionsrättsliga lagstiftningen inte jämförbara med den tyska lagstiftning som ifrågasattes i den ovannämnda domen i målet A.T.

56. I förevarande mål har inte 3D I tvingats välja mellan beskattning som var oförenlig med unionsrätten eller något annat mindre förmånligt tillvägagångssätt. Jag anser därför att bolaget inte kan åberopa direktiv 90/434 till stöd för sitt krav mot den italienska staten. [21]

V – Förslag till avgörande

57. Jag föreslår därför att domstolen förklarar att begäran om förhandsavgörande från Commissione Tributaria Regionale di Milano inte kan tas upp till prövning.

Om tolkningsfrågan kan prövas ska den besvaras på följande sätt:

Artiklarna 4 och 9 i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater utgör inte hinder för sådana nationella bestämmelser som de italienska bestämmelserna i artikel 2.2 i lagstiftningsdekret nr 544 av den 30 december 1992.

20 — Den ovannämnda domen i målet A.T., punkt 26.

21 — Även om så vore skulle 3D I enligt rättspraxis inte kunna kräva återbetalning av olagligt påförd skatt utan endast kunna kräva skadestånd enligt domen av den 9 november 1995 i mål C-479/93, Francovich (REG 1995, s. I-3843). Se dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 207.