

HFD 2018 ref. 79

Fråga om det föreligger förutsättningar för efterbeskattning och påförande av skattetillägg.

4 kap. 15 och 16 §§ samt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), 66 kap. 27 § samt 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 december 2018 följande dom (mål nr 4901–4904-17).

Bakgrund

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag. Detta gäller för det ordinarie förfarandet. Vid eftertaxering, eller efterbeskattning som nu är termen, med anledning av oriktig uppgift har Skatteverket bevisbördan. Skatteverket måste visa att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift och att det är den oriktiga uppgiften som har lett till att Skatteverket vid sin granskning av deklarationen kommit att fatta ett felaktigt beslut.

Essity Treasury B.V. Holland (bolaget) bedrev under nu aktuella år verksamhet i Sverige genom dels ett fast driftställe i form av en filial, dels ett dotterbolag. Förvärvet av dotterbolaget hade finansierats genom koncerninterna lån. Såväl lånen som aktierna i dotterbolaget allokerades till filialen i enlighet med ett den 17 juni 2004 av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked. Förhandsbeskedet avsåg taxeringsåren 2005–2007. Bolaget yrkade avdrag för räntorna på lånen och fortsatte med det även sedan giltighetstiden för förhandsbeskedet löpt ut.

I juli 2012 publicerade Skatteverket ställningstagandet Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe (dnr 131 470760-12/111). Sammanfattningsvis skriver verket att aktier i dotterbolag normalt ska allokeras till den del av företaget där de personer finns som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolaget samt hur förvärvet ska finansieras. Om dessa personer inte är verksamma i det fasta driftstället anser Skatteverket att aktierna i dotterbolaget normalt inte kan allokeras dit. Slutsatserna i ställningstagandet baseras på en OECD-rapport från juli 2008, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, i det följande benämnd 2008 års vinstallokeringsrapport.

I december 2014 fattade Skatteverket omprövningsbeslut avseende bolagets taxeringar 2009–2013 och beslutade då att underkänna allokeringen av dotterbolagsaktierna och att inte

medge avdrag för räntor eftersom filialen ”saknat de personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelarna samt hur förvärvet ska finansieras”. Bolaget ansågs ha lämnat oriktig uppgift genom att inte lämna några upplysningar om vilka funktioner som funnits i filialen. Grund för eftertaxering för åren 2009–2012 förelåg därför liksom för att påföra skattetillägg för samtliga år. Skattetillägget halverades dock med hänsyn till att det handlade om höga belopp och gällde en svår skatterättslig fråga.

Bolaget överklagade till förvaltningsrätten och kammarrätten som avlog överklagandena liksom i domstolarna framställda yrkanden om ersättning för kostnader. Bolaget har nu fullföljt sin talan till Högsta förvaltningsdomstolen såvitt avser taxeringsåren 2009–2012.

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i frågan om det föreligger förutsättningar för eftertaxering och påförande av skattetillägg samt, om så är fallet, om det är uppenbart oskäligt med eftertaxering respektive oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.

Yrkanden m.m.

Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatteverkets beslut om eftertaxering och påförda skattetillägg för åren 2009–2012. Bolaget yrkar vidare ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med 820 000 kr respektive 619 775 kr och för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 521 900 kr samt anför följande.

Förekomsten av oriktig uppgift förutsätter att det – vid den tidpunkt då uppgiften lämnas – finns ett klarlagt rättsläge i förhållande till vilket uppgiften kan konstateras var oriktig. Under nu aktuella taxeringsår gällde enligt intern rätt att en förutsättning för att aktier i dotterbolag skulle hänföras till ett fast driftställe var att det fanns ett verksamhetssamband mellan dotterbolaget och det fasta driftstället. Aktieinnehavet skulle vara betingat av driftställets verksamhet.

Dessutom fanns 2008 års vinstallokeringsrapport. Skatteverkets och underrätternas tolkning av den rapporten är att det inte längre är verksamhetssambandet, utan förekomsten av vissa beslutsfunktioner, som är avgörande för om allokering av dotterbolagsaktier får ske. Rapporten handlar emellertid om allokering av rörelsevinst till fasta driftställen enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal och inte om allokering av aktier, vilket regleras i artiklarna 10 och 13 i avtalet.

Underinstansernas inställning innebär att rättsläget till följd av rapporten ska ha förändrats 2008. Skatteverket hade emellertid de s.k. filialmålen under utredning sedan åtminstone det året men agerade i samtliga fall först efter 2012 års ställningstagande. De

aktuella taxeringsbesluten hade med all säkerhet blivit desamma även om bolaget lämnat upplysning om ”de personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelarna samt hur förvärvet ska finansieras”.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet såvitt avser eftertaxeringarna och skattetilläggen men tillstyrker att bolaget medges ersättning för kostnader med 150 000 kr i förvaltningsrätten och kammarrätten och med 50 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen samt anför följande.

Oriktig uppgift förutsätter inte att det vid tidpunkten för uppgiftslämnandet finns ett klarlagt rättsläge som lämnade uppgifter kan jämföras med utan kan föreligga även om det då finns en osäkerhet om gällande rätt. Detta gäller även om den skattskyldige haft anledning att utgå från ett visst rättsläge. Kraven är högt ställda för att det i efterhand ska anses att Skatteverket tidigare haft en sådan felaktig uppfattning om gällande rätt som medför att orsakssambandet är brutet (se HFD 2013 ref. 51). För detta torde krävas att Skatteverket på ett tydligt och förutsättningslöst sätt har klargjort sin felaktiga uppfattning om gällande rätt vid beslutstidpunkten. Först genom ställningstagandet i juli 2012 har Skatteverket gett uttryck för sin uppfattning om den i målet aktuella frågan.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

Förutsättningar för eftertaxering

De bestämmelser som är tillämpliga i målen finns i 4 kap. 15 och 16 §§ och 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324). Motsvarande bestämmelser finns nu i 66 kap. 27 § samt 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Om tiden för ordinarie omprövning till den skattskyldiges nackdel gått ut får Skatteverket ompröva genom att fatta beslut om eftertaxering. En förutsättning är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen och att den oriktiga uppgiften medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt. En uppgift ska anses var oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och för att den oriktiga uppgiften medfört ett felaktigt taxeringsbeslut. Beviskravet är dessutom

högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (prop. 2002/03:106 s. 118 ff. och s. 233 samt HFD 2012 ref. 69).

Allokering av andelar i dotterbolag

Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, begränsat skattskyldiga i Sverige. Den som är begränsat skattskyldig är enligt 11 § första stycket 1 skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe här i landet. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I andra stycket anges att uttrycket innefattar bl.a. filial.

En filial ska enligt 8 och 10 §§ lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. stå under ledning av en verkställande direktör som är ansvarig för filialens verksamhet. En verkställande direktör har till uppgift att sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar, jfr 8 kap. 29 § aktiebolagslagen (2005:551).

Det saknas särskilda regler i inkomstskattelagen för hur fördelningen av intäkter och kostnader till ett fast driftställe ska göras och hur inkomsten från ett fast driftställe ska beräknas. De allmänna bestämmelser som gäller för inkomstlaget näringsverksamhet och för juridiska personer är därför tillämpliga även vid beskattning av filialer. Av 16 kap. 1 § IL framgår att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. I samma bestämmelse anges att ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.

Frågan om under vilka förutsättningar dotterbolagsaktier kan betraktas som en tillgång i ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige prövades i RÅ 1998 not. 229. Rättsfallet avsåg ett finskt företag som hade ett kontor i Stockholm där koncernledningens möten hölls. Kontoret hade bedömts utgöra ett fast driftställe och frågan var om utdelning från företaget svenska dotterbolag skulle fördelas dit. Så ansågs inte vara fallet och Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. följande. För att utdelningen ska utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet måste aktierna innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver och utgöra en tillgång i den svenska förvärvskällan. Innehavet av dotterbolagsaktierna ska utgöra en nödvändig förutsättning för den verksamhet som driftstället bedriver och betingas av just den verksamheten.

Förarbetsuttalanden som gjordes när bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar infördes i inkomstskattelagen, liksom när bestämmelserna utökades till att även gälla andelar i handelsbolag, ger uttryck för samma synsätt som redovisas i rättsfallet i fråga om när utdelning från dotterbolag kan hänföras till ett fast driftställe. Som exempel

på när så kan ske nämndes den situationen att ett svenskt dotterbolags verksamhet är integrerad med den verksamhet som bedrivs vid den utländska juridiska personens fasta driftställe (prop. 2002/03:96 s. 109 och prop. 2009/10:36 s. 47).

I 2008 års vinstallokeringsrapport uttalar OECD bl.a. att vid bedömningen av vilka inkomster som ska fördelas till ett fast driftställe bör ”the functionally separate entity approach” iakttas. Inkomstfördelningen bör vidare ske enligt en tvåstegsmetod där första steget utgörs av en funktions- och riskanalys. Funktionsanalysen konkretiseras genom bl.a. begreppet ”significant people functions”. Med ”significant people functions” avses personer som har mandat att fatta beslut om förvärv, avyttring och finansiering av tillgångar (punkt 125). När sådana funktioner kan lokaliseras till ett fast driftställe anses det tala för att en huvuddel av risktagandet och det ekonomiska ägandet av tillgångarna också ligger i det fasta driftstället och då bör inkomster hänförliga till dem beskattas där. Vinstallokeringsrapporten behandlar inte uttryckligen andelar i dotterbolag.

I Skatteverkets ställningstagande Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe, som publicerades i juli 2012, redogör verket för sin uppfattning att när det finns ett skatteavtal med det land där det utländska företaget hör hemma måste 2008 års vinstallokeringsrapport beaktas när det gäller att avgränsa vilken verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället och om tillgångar i form av andelar i dotterbolag kan hänföras till den verksamheten. Detta bör enligt verket gälla trots att inga uttalanden i rapporten direkt rör dotterbolagsandelar. Skatteverkets slutsats är att sådana andelar i normalfallet ska allokeras till den del av företaget där sådana ”significant people functions” finns som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolaget samt om hur förvärvet ska finansieras. Om sådana funktioner inte ingår i den verksamhet som bedrivs i det fasta driftstället anser Skatteverket att dotterbolagsandelarna normalt inte kan anses allokerade dit när inkomsten ska beräknas och detsamma gäller den skuld som avser förvärvet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatteverket har i målen bedömt att bolagets filial i Sverige saknar de personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsaktier och hur ett sådant förvärv ska finansieras. Verket anser att bolaget, genom att inte lämna några upplysningar om vilka funktioner som i detta hänseende finns i filialen, lämnat oriktig uppgift och hävdar att uppgiften medfört att de ursprungliga taxeringsbesluten blivit felaktiga.

Skatteverket gör alltså gällande att det vid 2009–2012 års taxeringar förelåg en upplysningsskyldighet för bolaget i nu

aktuellt hänseende och att de ursprungliga taxeringsbesluten skulle ha fått ett annat innehåll om bolaget hade lämnat de upplysningar som Skatteverket anser sig ha saknat.

Högsta förvaltningsdomstolen har inte meddelat prövnings-tillstånd i frågan om den allokering som skett är korrekt eller inte. Utan att ta ställning i den frågan, eller till vilken betydelse som förekomsten av vissa beslutsfunktioner kan ha för den, anser sig domstolen oförhindrad att pröva om Skatteverket har fog för sina påståenden.

I vart fall innan OECD publicerade sin vinstallokeringsrapport 2008 var den allmänna uppfattningen att det som var avgörande för om aktier i ett dotterbolag skulle allokeras till en filial eller annat fast driftställe, var om verksamheterna i dotterbolaget och driftstället var tillräckligt integrerade med varandra. Ett krav var att aktieinnehavet var en nödvändig förutsättning för och betingat av den verksamhet som bedrevs i det fasta driftstället.

Skatteverkets ställningstagande 2012 angående förut-sättningarna för allokering av dotterbolagsaktier till fasta drift-ställen innebär att verket gör gällande att ytterligare ett rekvisit ska vara uppfyllt, nämligen att i normalfallet ska det i det fasta drift-stället finnas personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av aktierna samt om hur förvärvet av dem ska finansieras.

Beslut om köp och försäljning av dotterbolag kan inte annat än undantagsvis anses falla inom ramen för den löpande förvaltningen. Detta innebär att Skatteverkets nya synsätt i frågan om vad som är avgörande för om aktier i ett dotterbolag kan hänföras till ett fast driftställe medför att det i praktiken är närmast uteslutet för ett utländskt företag att allokera sådana aktier till dess fasta driftställe.

Mot den bakgrunden anser Högsta förvaltningsdomstolen att det skulle föra väl långt att på 2008 års vinstallokeringsrapport grunda en skyldighet att upplysa om vilka funktioner som finns i en filial. Inte minst med tanke på vad det innebär i fråga om möjligheterna för Skatteverket att fatta beslut om eftertaxering och att påföra skattetillägg. En eventuell upplysningsskyldighet kan tidigast ha uppkommit i och med Skatteverkets ställningstagande från 2012.

Men oavsett hur det förhåller sig med den saken kan frågan ställas om avsaknaden av upplysningar om beslutsfunktioner i bolagets filial påverkade innehållet i de grundläggande beskattningsbesluten.

Av bolagets deklarationer för nu aktuella år framgår att filialen hade tillgångar i form av andelar i koncernföretag, att filialens skulder avsåg skulder till koncernföretag samt att filialen mottagit koncernbidrag och betalat ränta. Därmed måste det vid en granskning av deklarationerna ha framstått som mycket sannolikt att tillgångar i form av aktier i dotterbolag hade allokats till filialen.

Som framgått ovan kan det inte annat än undantagsvis förekomma att det i en filial finns sådana personer som har behörighet att fatta beslut om förvärv och försäljning av dotterbolag. Om Skatteverket hade ansett att förekomsten av sådana beslutsfunktioner var relevant för allokeringsfrågan så var den information som lämnades i deklARATIONERNA tillräcklig för att Skatteverket borde ha utrett frågan.

Det står därmed klart att det inte var avsaknaden av information om ”significant people functions” i filialen som ledde till de enligt Skatteverket felaktiga taxeringsbesluten.

Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att det saknas grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg. Vid sådant förhållande ska prövningstillstånd meddelas i de delar av målen i vilka frågan om prövningstillstånd har förklarats vilande och underinstansernas avgöranden upphävas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 1 961 675 kr. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 500 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i de delar av målen i vilka frågan om prövningstillstånd har förklarats vilande.

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

Essity Treasury B.V. Holland, Stockholm Filial, tillerkänns ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 500 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Justitieråden *Baran* och *Gäverth* var av skiljaktig mening beträffande motiveringen och ansåg att domen under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens bedömning fram till underrubriken Ersättning för kostnader borde ha utformats enligt följande:

Som grundläggande förutsättning för eftertaxering gäller att den skattskyldige ska ha lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin beskattning och att den oriktiga uppgiften har medfört att beslutet har blivit felaktigt. Med oriktig uppgift avses en felaktig sakuppgift eller underlåtenhet att lämna en uppgift som har betydelse för beskattningen.

Av det anförda följer att vid bedömningen av om oriktig uppgift lämnats måste först avgöras vilken eller vilka sakuppgifter som är av betydelse för skattefrågan. Detta innebär att ställning måste tas till hur beskattningsreglerna ska tolkas i det aktuella fallet (jfr prop. 2001/02:25 s. 162 f. och RÅ 2002 ref. 57).

I nu aktuella mål har prövningstillstånd lämnats i frågan om det föreligger förutsättningar för eftertaxering, dvs. dels i frågan om någon oriktig uppgift lämnats, dels – om så är fallet – huruvida den oriktiga uppgiften har lett till att ett felaktigt beslut fattats. Högsta förvaltningsdomstolen måste således pröva om de i målen aktualiserade beslutsfunktionerna avseende aktierna i dotterbolaget är av betydelse för allokeringen.

Det har – såsom framgår av redovisningen av den rättsliga regleringen ovan – i praxis konstaterats att för att utdelning på aktier i ett dotterbolag ska utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet måste aktierna innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver och utgöra en tillgång i den svenska förvärvskällan (RÅ 1998 not. 229). I förarbetena till bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar – såvitt gäller andelar som ett utländskt bolag inom EES-området kan inneha genom ett fast driftställe – redovisas samma synsätt (prop. 2002/03:96 s. 109 och prop. 2009/10:36 s. 47).

Det kan varken av praxis eller av motivuttalanden som behandlar allokering av dotterbolagsaktier till fasta driftställen utläsas krav på förekomst av vissa beslutsfunktioner för att aktier i ett dotterbolag ska kunna hänföras till ett fast driftställe. Ett sådant krav skulle för övrigt innebära att det i praktiken är närmast uteslutet för ett utländskt företag att allokera aktier i ett dotterbolag till ett fast driftställe. Beslut om köp och försäljning av dotterbolag kan nämligen inte annat än undantagsvis anses falla inom ramen för den löpande förvaltningen.

När det gäller nu aktuella dotterbolagsaktier kan det dessutom tilläggas att förvärvet, finansieringen och allokeringen skedde i samband med att filialen inrättades. Beslut avseende dessa åtgärder fattades således som ett led i inrättandet av filialen och faller därför redan på den grunden utanför ramen för den löpande förvaltningen i filialen. Det har vidare inte framkommit att det, såvitt gäller nu aktuella beskattningsår, aktualiserats några andra åtgärder avseende aktierna än åtgärder av löpande karaktär såsom betalning av ränteutgifter. Mot bakgrund av att bolagets all personal och dess ledning var hänförlig till filialen saknas det anledning att ifrågasätta att filialen skulle kunna utföra sådana löpande åtgärder inom ramen för dess verksamhet.

Mot bakgrund av det anförda anser Högsta förvaltningsdomstolen att avsaknaden av upplysningar om vissa beslutsfunktioner i form av ”significant people functions” i filialen med avseende på dotterbolagsaktierna inte innebär att det har lämnats oriktig uppgift till ledning för

aktuella taxeringar. Därmed saknas grund för eftertaxering och påförande av skattetillegg. Vid sådant förhållande ska prövningstillstånd meddelas i de delar av målen i vilka frågan om prövningstillstånd har förklarats vilande och underinstansernas avgöranden upphävas.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-03-10, ordförande Önell):

Utgångspunkter för vinstallokering

[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten konstaterar att bestämmelsen om fasta driftställen i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna är formulerad på samma sätt som den i IL. Enligt förvaltningsrätten är också den metod för allokering som uttrycks i 2008 års vinstallokeringsrapport och OECD:s kommentarer i linje med nämnda svensk praxis, d.v.s. inkomster hos en filial ska bestämmas som om filialen vore ett fristående företag, eller ”separate entity” (se även prop. 1955:87 s. 63 f.). För tolkningen av bestämmelsen i IL anser därför förvaltningsrätten att det är relevant och möjligt att använda OECD:s kommentarer och rapporten som tolkningsunderlag för de svenska reglerna trots att dessa inte är bindande för tillämpningen av intern rätt. Detta har även gjorts tidigare i svensk praxis (jfr RÅ 1991 ref. 107 och Kammarrätten i Stockholms dom från den 20 september 2012 i mål nr 4858–4861-10).

Vid allokering av dotterbolagsandelar är det således inte tillräckligt att bedöma integrationen mellan filialen och dotterbolaget samt bedöma huruvida innehavet av andelarna är en nödvändig förutsättning för tillhandahållandet av filialens tjänster. Utgångspunkten för allokeringen är alltså att filialen bedöms som om den vore ett fristående företag. I en sådan bedömning är det nödvändigt att lokalisera nyckelpersonerna för ägandet av andelarna och riskerna bl.a. med beaktande av det som anges i rapporten. Genom att tillämpa bestämmelserna på detta sätt uppnås också en större enhetlighet med motsvarande bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna.

Har filialen rätt till avdrag?

[text här utelämnad]

Med utgångspunkt i att filialen ska bedömas som om den vore ett fristående företag är lokaliseringen av dessa nyckelpersoner av avgörande betydelse vid vinstallokeringen. Det som framkommit i målen, bl.a. i fråga om integrationen mellan filialen och dotterbolaget, förändrar inte bedömningen av att dessa nyckelpersoner saknas i filialen och att det ekonomiska ägandet av andelarna därmed framstår som mindre kopplat dit. Vid en samlad bedömning anser förvaltningsrätten att omständigheterna i målen innebär att dotterbolagsandelarna, vid tillämpningen av IL, inte kan allokeras till filialen. Räntorna är således inte avdragsgilla i Sverige.

Skatteverkets beslut att inte medge de yrkade avdragen avseende taxeringsåret 2013 och beskattningsåret 2013 är således riktiga. Överklagandena ska därför avslås i dessa delar.

Föreligger förutsättningar för eftertaxering?

För taxeringsåren 2009–2012 måste förutsättningarna för eftertaxering vara uppfyllda för att avdragen ska kunna vägras.

Filialen har i sina deklarationer utelämnat nödvändig information för bedömningen av hur filialen och dotterbolaget var integrerade med varandra, på vilket sätt dotterbolagsandelarna var betingade av filialens verksamhet och vilka som var relevanta nyckelpersoner för ägandet av andelarna. Utifrån deklarationerna saknades alltså möjlighet att göra ett ställningstagande till rätten till avdrag för räntekostnaderna.

Det går inte att tillgodoräkna sig information som lämnats vid tidigare taxeringsår och anse att den informationen skulle ha använts av Skatteverket för att ta ställning till avdragen även för de i målen aktuella åren (jfr RÅ 1980 1:52). Det förhandsbesked som gällt för filialen under åren 2005–2007 angående i stort sett samma beskattningsfråga har alltså inte befriat filialen från att för åren därefter lämna upplysningar angående allokeringen. Att det förelegat ett förhandsbesked kan inte heller anses innebära att det uppstått en utredningsskyldighet för Skatteverket. Förvaltningsrätten anser därför att det klart framgår att filialen lämnat oriktiga uppgifter angående avdragen i sina deklarationer.

För eftertaxering måste det föreligga ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga taxeringsbeslutet (se 4 kap. 16 § taxeringslagen). Enligt filialen finns inget sådant orsakssamband eftersom bestämmelserna kring vinstallokering har ändrats sedan deklarationerna lämnades in eller i vart fall för att Skatteverket fram till åtminstone 2012 haft en annan uppfattning om hur allokering ska göras (se Skatteverkets ställningstagande Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe, den 3 juli 2012).

I HFD 2013 ref. 51 anges bl.a. följande om orsakssambandet. En grundläggande förutsättning för att en oriktig uppgift inte ska anses ha lett till att taxeringsbeslutet blivit felaktigt är att det är Skatteverket som haft den felaktiga uppfattningen om gällande rätt. Denna felaktiga uppfattning måste dessutom ha förelegat vid tiden för taxeringsbeslutet. Vidare bör det ställas höga krav för att det i efterhand ska kunna anses att myndigheten tidigare haft denna felaktiga uppfattning och att detta medfört det felaktiga taxeringsbeslutet. Normalt bör krävas att den felaktiga uppfattningen om rättsläget kommit till klart uttryck, exempelvis i allmän information – broschyrer, ställningstaganden, handledningar eller liknande – som Skatteverket gett ut inför taxeringen.

Filialen har som exempel på sådana uttryck nämnt att Skatteverket inte överklagade filialens förhandsbesked angående åren 2005–2007, att information om förhandsbeskedet publicerats i ett rättsfallsprotokoll och att förhandsbeskedet omnämns i en promemoria från 2008 (Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder, den 23 juni 2008).

Rapporten om vinstallokering publicerades under 2008, d.v.s. året innan deklarationen för taxeringen 2009 skulle lämnas in. Såsom framgår

av förvaltningsrättens bedömning i tidigare avsnitt har rapporten betydelse som tolkningsunderlag för gällande regler. Förvaltningsrätten anser alltså att gällande rätt inte har ändrats i efterhand på det sätt som filialen påstår utan att rapporten tydliggör underlaget för tillämpningen. Det har vidare inte kommit till klart uttryck att Skatteverket sedan rapporten publicerades haft den felaktiga uppfattningen att rapporten saknade relevans för bedömningar av allokering av dotterbolagsandelar till ett fast driftställe i Sverige. Inget av de uttryck från Skatteverket som filialen uppmärksammat är klara uttryck för att Skatteverket har haft en felaktig uppfattning om rättsläget kring vinstallokering under de i målen aktuella taxeringsåren.

Till detta ska läggas att filialen helt utelämnat upplysningar i deklarationen till ledning för allokeringen. Mot bakgrund av dessa omständigheter bedömer förvaltningsrätten sammantaget att filialen genom att lämna oriktiga uppgifter har orsakat de felaktiga taxeringsbesluten.

Eftertaxering får dock inte ske om det kan anses uppenbart oskäligt (4 kap. 18 § andra stycket taxeringslagen). I förarbetena anges att det krävs exceptionella omständigheter för att det ska anses uppenbart oskäligt att eftertaxera när övriga rekvisit är uppfyllda, och att bestämmelsen bör ses som en ventil för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten ska bli så likformiga och riktiga som möjligt. Tidsaspekten, beskattningsfrågans komplexitet samt sjukdom m.m. är exempel på omständigheter som angetts kunna vara av betydelse (se prop. 1991/92:43 s. 91 f.).

Förvaltningsrätten anser i och för sig att rapporten och slutsatserna däri bör tillämpas med viss försiktighet eftersom riktlinjerna inte direkt berör andelar i dotterbolag. Det bör även tas viss hänsyn till att rättsläget inte har varit helt klart och att filialen fått ett förhandsbesked som gällt för tidigare år och som inneburit en annan taxering. Mot bakgrund av vad som framgår av förarbetena anser förvaltningsrätten dock inte att detta är tillräckligt för att eftertaxering ska framstå som uppenbart oskäligt.

Skatteverket har därmed haft rätt att genom eftertaxering vägra filialen de yrkade avdragen för taxeringsåren 2009–2012. Överklagandena ska således avslås även i dessa delar.

Skattetillägg

Filialen har i deklarationen för samtliga aktuella år lämnat samma oriktiga uppgifter om allokeringen av dotterbolagsandelarna. Det föreligger därmed förutsättningar för att påföra filialen skattetillägg för alla åren.

Skatteverket har satt ned skattetilläggen till hälften och som skäl för detta angivit att de inte står i rimlig proportion till den felaktighet som filialen begått och konstaterat att befrielse kan bli aktuellt när det gäller en svår skatterättslig fråga (jfr 5 kap. 14 § taxeringslagen och 51 kap. 1 § SFL). Förvaltningsrätten anser att det som framkommit i målen inte ger skäl för ytterligare befrielse. Överklagandena ska därför avslås i sin helhet.

Ersättning för kostnader

Varken målens utgång eller övriga omständigheter i målen innebär att bolaget har rätt till ersättning för sina kostnader hos förvaltningsrätten.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandena och yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Stockholm, (2017-06-16, Berg, Jonsson och Ringvall):

Rättslig reglering m.m.

[text här utelämnad]

Innebörden av de bestämmelser i inkomstkattelagen som är aktuella i förevarande mål är att intäkter och kostnader som är hänförliga till ett fast driftställe också ska allokeras dit. Detta överensstämmer med OECD:s modellavtal och även med skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna. Samma överensstämmelse föreligger i synsättet att filialen ska behandlas som om den vore ett fristående företag, ”the separate entity approach”. Det är denna övergripande metod som utvecklas i 2008 års rapport där den betecknas som ”the functionally separate entity approach” och utgör ”the authorised OECD approach”.

I svensk praxis och i förarbeten ges viss vägledning om när dotterbolagsandelar kan allokeras till ett fast driftställe i Sverige. En avgörande faktor har varit i vilken utsträckning verksamheten i det fasta driftstället har varit integrerad med verksamheten i dotterbolaget (se t.ex. RÅ 1998 not. 229 och prop. 2002/03:96 s. 109) och om andelsinnehavet därigenom varit en nödvändig förutsättning för och betingats av det fasta driftställets verksamhet.

I såväl svensk intern rätt som i rapporten är således syftet att ge verktyg för att på bästa sätt allokera intäkter och kostnader till fasta driftställen i enlighet med de principer som är gemensamma för svensk lagstiftning, OECD:s modellavtal och skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna. Rapporten kan enligt kammarrättens mening därför inte i nu aktuella delar anses utvidga tillämpningsområdet för tillämpliga bestämmelser eller anses stå i konflikt med äldre kommentarer till artikel 7 i modellavtalet, detta även om en tillämpning av den metodik som förespråkas i rapporten skulle leda till en annan allokering än annars. Den grundläggande beskattningsrätten och principerna för den är fortfarande desamma. Det förhållandet att Skatteverket för sina processer på ett annat sätt med åberopande av rapporten medför inte någon annan bedömning.

Kammarrätten instämmer därför i förvaltningsrättens bedömning att rättslig vägledning kan hämtas från både kommentarerna till den för målen relevanta artikel 7 i modellavtalet som behandlar inkomst av rörelse och allokering till fast driftställe samt från 2008 års rapport vid bedömningen av om dotterbolagsandelarna ska hänföras till filialen enligt intern svensk rätt. Att rapporten inte uttryckligen tar upp andelar i dotterbolag föranleder inte någon annan bedömning. Artikel 10.4 i modellavtalet, som rör utdelning och fasta driftställen, hänvisar till artikel 7. Artikel 10.4 har inte ändrats efter rapportens tillkomst.

Ränteavdrag

[...]

Allokering av tillgångarna till filialen kan, enligt kammarrättens mening, inte ske genom att konstatera att det s.k. huvudkontoret inte bedriver någon egen verksamhet och saknar relevanta nyckelpersoner. Utgångspunkt för bedömningen är således att dotterbolagsandelarna kan allokeras till filialen endast om det är filialen som innehar relevanta nyckelpersoner (SPF).

Dotterbolagsandelar skiljer sig till sin karaktär från andra tillgångar då de inte löpande används eller hanteras i verksamheten. Relevanta nyckelpersoner avseende sådana tillgångar måste, enligt kammarrättens mening, vara de personer som har behörighet att hantera de aktuella tillgångarna, dvs. råder över frågor som förvärv, finansiering och avyttring, och de därtill hörande riskerna. Kammarrätten delar således inte filialens uppfattning att mandat att förvärva, finansiera och avyttra dotterbolagsandelar saknar betydelse för allokeringsbedömningen eller att dotterbolagsandelarna ska allokeras till filialen även om relevanta funktioner funnits på koncernnivå i Sverige.

[...]

Sammanfattningsvis anser kammarrätten således dels att det klart framgår att nyckelpersoner (SPF) avseende förvärv, finansiering och avyttring av andelarna i Finans och de därtill hörande riskerna inte har funnits i filialen, dels att det är mycket sannolikt att innehavet av andelarna inte har varit nödvändigt för och betingats av filialens verksamhet. Det saknas därför stöd för att allokera andelarna och den därtill hörande skulden till filialen. Filialens överklagande ska därför avslås vad gäller avdrag för räntor vid 2013 års taxering och vid inkomstbeskattningen för beskattningsåret 2013. Såsom förvaltningsrätten angett krävs, för att filialen ska vägras avdrag taxeringsåren 2009–2012, att det också finns grund för eftertaxering.

Eftertaxering och skattetillägg

Av praxis framgår att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet aktualiseras när uppgifterna i den skattskyldiges deklarationsmaterial är så motstridiga, otydliga eller ofullständiga att det får anses i det närmaste uteslutet att de lämnade uppgifterna hade kunnat godtas utan närmare utredning (jfr t.ex. RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2004 ref. 11 och RÅ 2004 not. 184). De uppgifter som lämnats i deklarationen för respektive taxeringsår, bl.a. i balansräkningarna, kan inte anses vara så motstridiga eller ofullständiga på det sätt som avses i ovan nämnda rättsfall. Någon särskild utredningsskyldighet har därför inte utlösts för Skatteverket. Skatteverkets bedömning avseende tidigare års taxeringar påverkar inte den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Inte heller det förhållandet att filialen erhållit ett förhandsbesked avseende tidigare taxeringsår påverkar enligt kammarrättens mening bedömningen av om oriktig uppgift har lämnats.

Kammarrätten konstaterar att filialen inte har lämnat tillräckliga uppgifter för att möjliggöra en bedömning av vilka funktioner som funnits i filialen med avseende på andelsinnehavet, eller av verksamheten i filialen och eventuell integration med verksamheten i Finans. Samman-

taget anser kammarrätten därför att det klart framgår att filialen har lämnat oriktiga uppgifter.

För att eftertaxering ska kunna ske krävs vidare att det är de oriktiga uppgifterna som har medfört att taxeringsbesluten blivit felaktiga. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i rättsfallet HFD 2013 ref. 51 att en grundläggande förutsättning för att en oriktig uppgift inte ska anses ha lett till att taxeringsbeslutet blivit felaktigt är att det är Skatteverket som haft den felaktiga uppfattningen om gällande rätt. Denna felaktiga uppfattning måste dessutom ha förelegat vid tiden för taxeringsbeslutet. Vidare bör det ställas höga krav för att det i efterhand ska kunna anses att myndigheten tidigare haft denna felaktiga uppfattning och att detta medfört det felaktiga taxeringsbeslutet. Normalt bör krävas att den felaktiga uppfattningen om rättsläget kommit till klart uttryck, exempelvis i allmän information – broschyrer, ställningstaganden, handledningar eller liknande – som Skatteverket ger ut inför taxeringen.

Fråga uppkommer bl.a. om bedömningen påverkas av att Skatterättsnämnden år 2004 lämnade det tidigare omnämnda förhandsbeskedet till filialen avseende taxeringsåren 2004-2007. Enligt förhandsbeskedet skulle aktierna i Finans samt därtill hörande lån och räntekostnader i skattemässigt hänseende anses hänförliga till filialen. Kammarrätten instämmer här i förvaltningsrättens bedömning att förekomsten av förhandsbeskedet och att det omnämns i vissa sammanhang (jfr förvaltningsrättens dom s. 12) inte innebär att Skatteverkets uppfattning kommit till klart uttryck på det sätt som anges i det nämnda rättsfallet. Tvärtom kan det snarast under den i målen aktuella tiden anses ha rått en viss osäkerhet kring hur allokering av dotterbolagsandelar till utländskt bolags filial skulle bedömas givet olika situationer (sådan osäkerhet ansågs enligt Högsta förvaltningsdomstolen även gälla för de förhållanden som var föremål för prövning i rättsfallet HFD 2013 ref 51). Kammarrätten anser därför att de höga krav som enligt Högsta förvaltningsdomstolen ska ställas för att i efterhand anse att Skatteverket har haft en felaktig uppfattning om rättsläget och därmed medfört de felaktiga taxeringsbesluten inte är uppfyllda i detta fall. Det får mot denna bakgrund anses att filialen har orsakat de felaktiga besluten genom att lämna oriktiga uppgifter.

Kammarrätten anser inte att omständigheterna i målen medför att beslut om eftertaxering framstår som uppenbart oskäligt. Grund för eftertaxering föreligger därför för taxeringsåren 2009–2012. Filialens överklagande avseende ränteavdrag ska således avslås även för dessa år.

Filialen har i enlighet med vad som anförts angående grund för eftertaxering, lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Det finns därför även grund för att ta ut skattetillägg. Skatteverket har beslutat om nedsättning till hälften med anledning av att skattetilläggen, om de utgick med 40 procent av skattehöjningen, inte stod i rimlig proportion till felaktigheten.

Skattetilläggen uppgår till betydande belopp även med beaktande av den nedsättning som redan beslutats. Frågan är om det finns skäl att, med beaktande av den nyanserade prövning som ska göras, medge ytterligare nedsättning. Som kammarrätten nyss konstaterat kan viss osäkerhet anses

ha rätt kring hur allokering av dotterbolagsandelar till utländskt bolags filial skulle bedömas givet olika situationer. Detta har i än högre grad gett anledning för filialen att tydligt uppge alla omständigheter som kunde vara relevanta för bedömningen. Det förhållandet att ett förhandsbesked erhållits avseende taxeringsåren 2004-2007 visar ju dessutom att filialen var i högsta grad medveten om frågans komplexitet. Även med beaktande av vad filialen anfört anser kammarrätten således att det inte föreligger skäl för att medge ytterligare befrielse från skattetilläggen. Det kan inte anses oskäligt att ta ut skattetillägg med de nu fastställda beloppen (jfr t.ex. RÅ 1997 ref. 1).

Ersättning för kostnader hos förvaltningsrätten och kammarrätten

Filialen har inte vunnit bifall till överklagandet i kammarrätten. Målen är inte av betydelse för rättstillämpningen och det föreligger inte heller synnerliga skäl för ersättning, varför överklagandet i denna del samt yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet samt yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.