



KAMMARRÄTTEN
I STOCKHOLM
Avdelning 06.

DOM

2017-06-19
Meddelad i Stockholm

Mål nr 1089-1094-15,
428-15, 429-15

Beslut 2017-06-16

Rättelse enligt
32 § FPL (1971:291).

2017-06-19 ska
nn 2017-06-16

VR

KLAGANDE

S

Filial Sverige,

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 18 december 2014 i mål nr
2951-14, 2952-14, 2966—2968-14, 2973-14, 6786-14 och 18508-14,
se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2008-2013 samt skattetillägg m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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

Dok.Id 366003

Postadress

Besöksadress

Telefon

Telefax

Expeditionstid

måndag – fredag

08:00-16:00

YRKANDEN

S **Filial Sverige** yrkar i första hand att dess taxeringar 2008–2013 ska fastställas i enlighet med filialens inkomstdeklarationer. I andra hand yrkas att eftertaxering inte ska ske. Vidare yrkas att skattetilläggen ska undanröjas. Filialen yrkar slutligen att ersättning ska medges för kostnader hos Skatteverket och förvaltningsrätten samt för kostnader hos kammarrätten med 1 882 825 kr.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet samt överlåter åt kammarrätten att vid helt eller delvis bifall till överklagandet i sak bestämma rimlig ersättning för kostnader i målen.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Inledning

I målen är fråga om de dotterbolagsandelar som filialen har tagit upp i sin redovisning ska anses vara tillgångar i filialen, dvs. ska allokeras dit under taxeringsåren 2008-2012. Allokeringen har betydelse för filialens möjligheter att få avdrag för räntekostnader och valutakursjusteringar hänförliga till de lån som har samband med förvärvet av andelarna. Beträffande taxeringsåret 2013 är fråga om avdrag för underskott tidigare år.

Frågan om allokering av andelar till utländskt bolags filial i Sverige är en fråga som varit och är föremål för prövning i flera skattemål. År 2003 ändrades de skatteregler i Nederländerna som innebär att ett företag kan ingå i en skattemässig enhet. Mycket kortfattat beskrivet kan de nederländska reglerna leda till effekten att ränta som tas emot från en svensk filial inte beskattas hos den nederländska långivaren eftersom lånet betraktas som en intern transaktion inom en skattemässig enhet. Underskott som uppstår till följd av ränteavdrag kan användas för att genom koncernbidrag reducera

de beskattningsbara vinsterna i de svenska verksamhetsbolagen. Det finns även andra länder än Nederländerna som har liknande lagstiftning om skattemässig enhet. I inkomstskattelagen (1999:1229), IL, infördes från och med den 1 januari 2009 respektive den 1 januari 2013 begränsningsregler för ränteavdrag.

Kammarrätten anser att det finns skäl att understryka att det förhållandet att en juridisk eller fysisk persons agerande kan ha skett för att ge skattemässiga fördelar inte i sig utgör grund för att vid inkomsttaxeringen t.ex. vägra ett avdrag (jfr t.ex. RÅ 1990 ref. 101). Det kan konstateras att i mål som tidigare har avgjorts (se Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 237-11 m.fl.) har det varit ostridigt mellan Skatteverket och där aktuell filial att avdragsrätt för ränta hänförlig till lån som finansierat förvärv av andelar i dotterbolag varit en avdragsgill kostnad för det utländska bolagets filial i Sverige. Den 3 juli 2012 publicerade Skatteverket ett rättsligt ställningstagande angående allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe (dnr 131 470760-12/111) och därefter fattade Skatteverket, bl.a. i nu aktuella mål, omprövningsbeslut till nackdel för filialen och anförde att avdragsrätt för räntekostnader hänförliga till filialens förvärv av andelar i dotterbolag inte förelåg bl.a. med åberopande av OECD-rapporten från år 2008 "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments" (rapporten).

Rättslig reglering m.m.

Filialen anför bl.a. följande. Allokeringsfrågan ska i första hand bedömas enligt intern svensk rätt. Skatteavtalet samt OECD:s kommentarer och rapporter aktualiseras först om Sverige kommer att beskatta de aktuella inkomsterna.

Relevanta förarbetsuttalanden visar att allokering av dotterbolagsandelar till ett fast driftsställe kan ske om det föreligger integration mellan verksamheten i det svenska dotterbolaget och verksamheten i det fasta driftstället.

Lagstiftaren har ställt kravet på integration lågt, och detta har också bekräftats i rättspraxis.

Eftersom utdelningar och kapitalvinster hänförliga till filialens andelsinnehav inte är skattepliktiga enligt svensk intern rätt är skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna inte tillämpligt. Som en konsekvens av detta är inte heller rapporten relevant i dessa mål. En rapport från OECD kan inte förändra det svenska rättsläget. Rapporten behandlar över huvud taget inte allokering av dotterbolagsandelar. Det kan starkt ifrågasättas om rapporten kan användas för tolkning av svensk intern rätt.

Om kammarrätten skulle anse att skatteavtalet och rapporten är tillämpliga är det artikel 10, inte artikel 7, som reglerar allokeringsfrågan. Först om ett sådant verkligt samband som anges i artikel 10.4 föreligger aktualiseras artikel 7. Artikel 7 behandlar inte frågan om avdragsrätt för kostnader och kan därför inte åberopas för att vägra filialen avdrag för räntekostnader och valutakursförluster.

Vid tidpunkten för filialens förvärv av dotterbolagsandelarna var det föregångaren till 2008 års rapport, The OECD 2004 Discussion Draft on the Attribution of profits to Permanent Establishment – Part I (General Considerations), som fanns tillgänglig. Vid den tiden fanns två metoder för allokering av vinster till fasta driftsställen och ingen var mer rätt än den andra. Det förelåg inte heller något krav på att genomföra en funktionsanalys.

Filialen åberopar vidare ett ingivet rättsutlåtande av docenten i finansrätt [REDACTED]. Utlåtandet avser frågan vilket rättskällevärde rapporten har i svensk rätt. I utlåtandet anges sammanfattningsvis följande slutsats.

Rapporten är en icke bindande rekommendation antagen av OECD:s råd och är därmed inte rättsligt bindande. Den kan däremot delvis användas som tolkningsverktyg eftersom den inte principiellt står i konflikt med den svenska interna rätten och i viss utsträckning tillåts

av de svenska skatteavtalen. Hur den kan användas som tolkningsverktyg kan besvaras endast av en analys av varje konkret fall mot bakgrund av den interna rätten och det eventuella skatteavtalet, inklusive den relevanta kommentaren. Rapportens rättskällevärde kan likställas med doktrin, vilket också ansetts gälla OECD:s internprissättningsriktlinjer. Rapporten från 2008 får dock anses ha ett något lägre rättskällevärde än internprissättningsriktlinjerna eftersom frågan om allokering av vinster till fasta driftställen är mer kontroversiell och omdömbatterad än frågan om fördelningen av vinster mellan juridiska närstående personer.

Skatteverket anför bl.a. följande. 2008 års rapport resulterade i vissa ändringar i förtydligande syfte av kommentarerna till artikel 7 i 2008 års modellavtal. Rapporten är i högsta grad av betydelse som vägledning och tolkning med avseende på vilka förutsättningar som måste vara för handen för att avgöra om t.ex. dotterbolagsandelar kan allokeras till fasta driftställen.

Skatteverket delar inte filialens uppfattning att det är artikel 10 som reglerar allokeringsfrågan. Artikel 7 behandlar inkomst av rörelse samt fördelar beskattningsrätten mellan hemviststat och källstat. I kommentaren till artikel 10 i 2010 års modellavtal punkt 32.1 hänvisas direkt till rapporten samt till artikel 7 med innebörden att det är denna artikel som reglerar allokeringsfrågan. Artikel 10 har inte ändrats jämfört med 2008 års modellavtal.

Kammarrätten gör följande bedömning.

I målen är ostridigt att det nederländska bolaget SA

genom S

Filial Sverige innehar ett fast driftställe i Sverige. Som närmare utvecklats i förvaltningsrättens dom är utländska juridiska personer skattskyldiga bl.a. för inkomster från ett fast driftställe i Sverige, se 6 kap. 7 och 11 §§ IL, men det saknas särskilda regler i IL för hur avgränsningen ska göras av vilka tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader som är hänförliga till det fasta driftstället. Enligt praxis ska inkomster bestämmas som om filialen är ett fristående företag (jfr RÅ 1971 ref. 50).

Den beskattningsrätt som följer av intern rätt kan begränsas av skatteavtal, i detta fall skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna. Enligt artikel 7 i detta avtal, som behandlar inkomst av rörelse, får det land där det fasta driftstället är beläget beskatta de inkomster som är hänförliga dit.

Skatteavtalet följer OECD:s modellavtal i relevanta delar. Till ledning för tolkningen av modellavtalet ger OECD ut kommentarer till artiklarna i avtalet. År 2008 gav OECD ut den tidigare nämnda rapporten "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments". Rapporten gavs ut i syfte att förtydliga kommentarerna till artikel 7 i modellavtalet och behandlar frågan hur vinster ska allokeras till fasta driftställen.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i HFD 2016 ref. 23 uttalat att kommentarer till OECD:s modellavtal i första hand har betydelse vid tolkning av skatteavtal som bygger på modellavtalet, men att de också kan vara vägledande vid tillämpningen av den svenska lagstiftningen under förutsättning att denna bygger på samma principer som modellavtalet (jfr RÅ 2009 ref. 91 och prop. 1986/87:30 s. 42).

HFD har vidare i HFD 2016 ref. 23 avseende möjligheten att beakta kommentarer till artikel 17 i modellavtalet, baserade på en OECD-rapport, som godkändes efter det att intern svensk lagstiftning antagits och trätt i kraft bl.a. lagt vikt vid att kommentarerna syftat till att klargöra hur artikeln bör tolkas och inte till att förändra dess innebörd. I HFD 2016 ref. 57, som avsåg tolkningen av artikel 18 i skatteavtalet mellan Sverige och Irland (artikel 17.2 i modellavtalet) fann HFD däremot att en ändring till kommentaren som hade skett efter att det aktuella skatteavtalet hade undertecknats inte skulle beaktas, eftersom ändringen ansågs ha utvidgat tillämpningsområdet för den aktuella bestämmelsen.

Innebörden av de bestämmelser i inkomstskattelagen 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 föranleder 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 och valutakursjusteringar

Filialen anför i denna del bl.a. följande: Det förhållandet att en etablering av en filial beslutats på koncernnivå innebär inte att nyckelpersoner (SPF) knutna till innehavet av andelarna inte skulle kunna finnas i filialen. På motsvarande sätt har det inte någon betydelse att dessa personer rapporterar beslut till koncernledningen. Tvärtom är det självförklarande att beslut om etablering av ny filial, eller för den delen dotterbolag, tas på koncernnivå. Det har dock hela tiden funnits befattningshavare i filialen som innehaft och utfört de ledande funktioner som krävts för att säkerställa bästa möjliga utfall av förvärvet och för att uppnå eftersträlvade synergier samt identifierad vinstpotential. Filialens VD har haft full befogenhet att besluta i alla frågor rörande den svenska verksamheten. Enligt Skatteverkets resonemang går det i princip aldrig att allokera aktier i dotterbolag till en svensk filial, eftersom det i praktiken alltid kan påstås att det är ett centralt beslut att förvärva bolag. De beslut som fattats i filialen har verkställts i dotterbolagen. Det var filialen som förvärvade aktierna i **AS** **[REDACTED]** inte det holländska bolaget, vilket framgår av "Sale and Purchase agreement". Det var också filialen som påtog sig ansvaret för det externt upptagna förvärvslånet, vilket framgår av utdrag ur "Facilities Agreement" från den 4 februari 2015. Påskrivande för filialen var i båda dessa avseenden **[REDACTED]** filialens VD och firmatecknare tillika CFO för **S** **[REDACTED]** koncernen. Denne var även vid tidpunkten för förvärvet medlem i koncernens ledningsgrupp. Han efterträddes av **[REDACTED]** som VD i filialen och som ytterst ansvarig för **A** **[REDACTED]** verksamheten.

Utöver sitt uppdrag som VD i filialen var [REDACTED] även under olika perioder VD för AAB, BAB och CAB [REDACTED]

[REDACTED] 3. Han har således i praktiken i dotterbolagen genomfört de beslut som fattades av filialen, varigenom filialen har haft verkligt inflytande över och operativt ansvar för verksamheterna i dotterbolagen. Filialen hade således, i motsats till vad som påstås, anställda vid tidpunkten för förvärvet.

Det är visat att det är filialens företrädare som har undertecknat avtalen avseende såväl förvärv som finansiering och senare refinansiering. Filialen har i sin redovisning tagit upp såväl dotterbolagsandelar, tillhörande förvärvsskuld och dess resultateffekter. Något kapital utöver det som varit tillgängligt för filialen har inte behövts, bl.a. tack vare ett mycket framgångsrikt arbete av filialen med avseende på integration och utveckling av den förvärvade verksamheten i A [REDACTED]-koncernen.

Filialen har i väsentliga delar agerat på samma sätt som ett fristående bolag skulle ha agerat i motsvarande situation. Filialen ska behandlas på samma sätt som ett svenskt dotterbolag skulle ha behandlats eftersom det i annat fall skulle föreligga en diskrimineringssituation enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna artikel 26 och enligt etableringsfriheten inom EU.

Skatteverket anför bl.a. följande. För att dotterbolagsandelar ska kunna allokeras till ett fast driftställe är det av avgörande betydelse att det i det fasta driftstället finns personer med mandat att bestämma om förvärv och avyttring av bolaget samt hur förvärvet ska finansieras. Då finns möjlighet att ta på sig de risker som är förknippade med innehavet och den valda finansieringen. Att det i filialen funnits personer som har haft formell rätt att underteckna, och även har undertecknat, bl.a. förvärvsavtal innebär inte att nyckelpersoner med avseende på nu aktuella dotterbolagsandelar funnits i filialen.

Huruvida nyckelpersoner med avseende på tillgången dotterbolagsandelar finns i huvudkontoret eller i annat bolag inom koncernen saknar betydelse. Vad som är avgörande för allokeringsbedömningen är om SPF-funktionen finns i filialen eller inte. Det är Skatteverkets uppfattning att allokering av tillgångar till ett fast driftställe bara kan ske i en riktning, dvs. från det s.k. huvudkontoret till det fasta driftstället, aldrig omvänt. Allokeringen till det fasta driftstället baseras enbart på de funktioner som det fasta driftstället verkligen utför.

Filialen har gett in ett anställningsavtal för att visa att den hade anställda vid tidpunkten för förvärvet av andelarna. Anställningsavtalet är undertecknat den 3 februari 2005. Filialen bildades den 17 december 2004 och registrerades som arbetsgivare den 3 februari 2005. Den 9 februari 2005 förvärvades andelarna i Acra Systems International AB och allokerades direkt efter förvärvet till filialen. Detta förhållande och den korta tidsrymd som förflyter mellan filialens bildande, personens anställning i filialen och allokeringen av andelarna till filialen visar att personen i fråga inte rimligtvis kan ha fattat beslut om att förvärva andelarna och därmed inte heller är SPF i förhållande till förvärvade andelar.

Något fritt eget kapital har inte allokerats till filialen. Under hela den granskade perioden har filialen redovisat negativt eget kapital i sina räkenskaper. Denna omständighet och vad som i övrigt framkommit visar att filialen helt har saknat kapacitet att möta de risker som är förknippade med förvärvet av dotterbolagsandelarna.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Rapporten förespråkar att allokeringen av vinster till ett företags fasta driftställe ska göras genom en tvåstegsmetod. Metoden betecknas som ovan nämnts "the functionally separate entity approach". I det första steget görs

en funktions- och riskanalys. Tillgångar ska allokeras efter en identifiering av var de nyckelpersoner, "significant people functions" (SPF), finns som är relevanta för det ekonomiska ägandet av tillgångarna och risker ska allokeras efter en identifiering av var de nyckelpersoner finns som tar på sig och/eller hanterar risker kopplade till tillgångarna. Därmed kan i detta steg bestämmas vilka funktioner, risker och tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället. På så sätt skapas ett hypotetiskt fristående företag. I metodens andra steg bestäms vilken del av företagets inkomster som är hänförliga till driftstället genom användning av den så kallade armlängdsprincipen. Endast det första steget i metoden är relevant för bedömningen i förevarande fall. Utgångspunkt för bedömningen är således att dotterbolagsandelarna kan allokeras till filialen endast om det är filialen som innehar relevanta SPF.

Funktions- och riskanalysen är nödvändig eftersom ett fast driftställe, till skillnad från ett dotterbolag, inte är en egen juridisk person och därmed civilrättsligt saknar möjlighet att vara ägare till tillgångar och skulder. Med beaktande av de objektiva skillnader som finns i detta avseende mellan ett dotterbolag och ett fast driftställe kan det enligt kammarrättens bedömning inte anses stå i strid med EU:s etableringsfrihet att allokera tillgångar och risker till en filial med stöd av en sådan analys.

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.

Filialen registrerades hos Bolagsverket den 17 december 2004. Den 9 februari 2005 förvärvade S [REDACTED]-koncernen aktierna i A [REDACTED]-koncernen, som 2004 var en av världens största tillverkare av

retursystem i plast med en omsättning om 1,9 miljarder kronor.

Andelarna i AAB förvärvades formellt av filialen den 4 februari 2005. Aktierna togs i filialens räkenskaper upp till ett värde om 1 053 787 000 kr. Skulden uppgick till 1 088 562 000 kr. Den 3 februari 2005 anställdes en person som skulle vara rådgivande i integrationsprocessen samt två ytterligare personer. Den 1 juli samma år utökades antalet anställda med ytterligare fyra personer. Under de år målen gäller har filialen, såvitt framgår av utredningen i målen, haft tre till sju personer anställda. Filialens förvärv av dotterbolagsandelar ägde således rum i samma skede som personer anställdes i filialen.

Kammarrätten anser att det av Skatteverkets utredning framstår som klart att relevanta nyckelpersoner med mandat att förvärva, finansiera och avyttra dotterbolagsandelarna inledningsvis inte kan ha funnits i filialen. Det finns inte heller stöd för att några sådana mandat skulle ha övergått till filialen under de år som nu är föremål för bedömning. Nyckelpersoner med mandat att fatta beslut rörande planering och genomförande av förvärvet av dotterbolaget och inrättandet av filialen måste därför ha funnits på en annan och högre nivå inom koncernen. Att beslut om etablering av filial eller dotterbolag fattas på koncernnivå har även anförts av filialen i kammarrätten. Att filialens VD haft befogenhet att underteckna avtal m.m. föranleder inte någon annan bedömning.

Det kan dock, enligt kammarrättens mening, inte uteslutas att även andra personer i av en filial bedriven verksamhet kan utgöra nyckelpersoner avseende befogenhet att hantera de aktuella tillgångarna och de därtill hörande riskerna. Avgörande för denna bedömning är vilken verksamhet som bedrivits i filialen och om denna är integrerad med verksamheten i dotterbolaget på ett sådant sätt att andelarna i detta ska anses ha varit nödvändiga för och betingade av filialens verksamhet. Detta skulle i så fall tala för en allokering av andelarna till filialen.

Filialen anför i frågan om integration bl.a. följande. Som en följd av det stora antalet förvärvade bolag (32) och spridningen på många länder (17) bildades filialen innan förvärvet för att utgöra regionhögkvarter och mellanliggande holdingbolag, dvs. syftet var att filialen genom sina företrädare skulle leda och ansvara för sina dotterbolags ekonomiska utveckling och vinstgenerering, peka ut riktningen för de kontrollerade bolagens ledningar samt implementera nödvändiga förändringar i den organisatoriska strukturen för att uppnå synergier och stordriftsfördelar i den nya större koncernen under **SW** (hela den sammanslagna koncernens moderbolag).

De funktioner som särskilt ålegat filialen är att tillhandahålla strategisk rådgivning avseende framtida inriktning, marknadsföringsexpertis och kunskap om viktiga kunder och leverantörer inom Standard Material Handling Range till de enheter och i de länder där Arca är verksamt, tillhandahålla kunskap och expertis inom tillverkningsprocesser, anläggningsorganisation, hälso- och säkerhetsfrågor och vid bedömningen av det potentiella värde som skulle kunna skapas genom förvärvet av Arca, tillhandahålla information, system och processer för att övervaka prestationen i de enheter som tillhör **A** leda nödvändiga förändringar av det ramverk som styrde integrationen av **A** företag med **S** koncernen, samverka med andra delar av **S** koncernen för att säkerställa att enheterna inom **A** följer samma rapporterings-, ekonomi- och managementsprocesser som övriga delar av koncernen, m.m.

För att uppnå de synergier koncernen räknat med behövde de nya verksamheterna integreras in i de befintliga verksamheterna. Förändrings- och utvecklingsarbetet för att nå dessa målsättningar utgjorde en väsentlig del av risken med förvärvet av **A**-bolagen. Det var filialen som förvärvare och ansvarig som tog på sig dessa risker.

Filialen har genom sina företrädare, bl.a. [REDACTED] ansvarat för och självständigt utfört aktieägarfunktionerna såväl som ledningsfunktionerna avseende sitt innehav av dotterbolagen, såsom att bestämma och implementera strategier, bistå med marknads-, produkt- och tillverkningsexpertis, säkerställa kapitalanskaffning och finansiering i dotterbolagen, sammanställa och analysera finansiella data, bestämma resultatmål m.m. Det är således filialen som genom sina företrädare utfört de betydelsefulla funktioner – ”significant people functions” – som medför att till denna verksamhet hörande tillgångar och risker, dvs. i detta fall dotterbolagsaktierna med tillhörande förvärvsskuld, ska allokeras till filialen.

I det fasta driftstället som var aktuellt i RÅ 1998 not. 229 saknades det inslag av operativ karaktär i den beskrivna verksamheten och därmed förelåg inte heller integration mellan verksamheten i det fasta driftstället och verksamheten i dotterbolagen. I Skatterättsnämndens förhandsbesked den 17 juni 2004 ansågs aktier, lån och räntekostnader hänförliga till det svenska fasta driftstället med hänsyn till bl.a. det kommande sambandet mellan verksamheterna i det fasta driftstället och det förvärvade svenska bolaget. Det var således det operativa sambandet och integrationen mellan verksamheterna i det fasta driftstället och det svenska bolaget som var anledningen till allokeringen. Förhandsbeskedet bygger på 1998 års notisfall samt uppvisar stora likheter med förevarande ärende. I Kammarrätten i Stockholms dom den 4 oktober 2012 (mål nr 237-2011 m.fl.) medgav Skatteverket allokering av dotterbolagsaktier till svensk filial baserat på operativ integration, dvs. i linje med gällande praxis.

Skatteverket anför bl.a. följande. Dotterbolagsandelarna är varken nödvändiga eller betingade av den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället. Inte heller har innehavet varit en nödvändig förutsättning för den bedrivna verksamheten. Den funktion filialen har haft, vilken snarast kan beskrivas såsom tillhandahållare av koncerninterna tjänster, fyller en

funktion som just koncernintern tjänsteleverantör. I likhet med RÅ 1998 not 229 har filialen sysslat med och erbjudit dotterbolagen managementtjänster vilket Skatteverket anser att personalen haft kompetens att sköta och inte heller ifrågasatt. En sådan verksamhet torde inte utgöra någon integration i den bemärkelse som uttrycket har i detta sammanhang.

Kammarrätten gör följande bedömning.

I svar på förfrågan från Skatteverket avseende bl.a. valutakursförluster år 2006 uppgav filialen att den säljer managementtjänster till [REDACTED] SAB [REDACTED] och att intäkterna består av fakturering av dessa tjänster.

Filialen har uppgett att den skulle utgöra regionhögkvarter och mellanliggande holdingbolag och genom sina företrädare leda och ansvara för sina dotterbolags ekonomiska utveckling och vinstgenerering, peka ut riktningen för de kontrollerade bolagens ledningar samt implementera nödvändiga förändringar i den organisatoriska strukturen för att uppnå synergier och stordriftsfördelar i den nya större koncernen. Filialen har också lämnat en redogörelse av vilka funktioner filialen haft med anledning av omorganisationen. Beskrivningen är relativt omfattande, men också i stora delar mycket övergripande och allmänt hållen. Filialen har haft ett fåtal anställda och vilka tjänster som utförts åt övriga bolag inom koncernen av dessa personer har, utöver den allmänt hållna funktionsbeskrivningen, inte preciserats närmare. Av funktionsbeskrivningen kan dock utläsas att ett flertal funktioner närmast har koncernövergripande karaktär med syfte att integrera A [REDACTED] koncernen med S [REDACTED] koncernen.

Beskrivningen ger enligt kammarrättens mening inte stöd för att det förelegat en sådan integration som, till skillnad mot förutsättningarna i RÅ 1998 not. 229, skulle innebära att andelsinnehavet betingats av

filialens verksamhet. Filialens uppgifter vinner inte heller stöd i filialens redovisning som i stället tyder på att filialen, i likhet med den uppgift som lämnades till Skatteverket 2006, har sålt managementtjänster till SAS AB och övriga dotterbolag. Att andelarna som sådana tagits upp i räkenskaperna föranleder inte någon annan bedömning. Det har således inte framkommit att det förelegat en sådan integrerad verksamhet mellan filialen och dotterbolagen som – trots avsaknaden i filialen av nyckelpersoner (SPF) avseende förvärv, finansiering och avyttring – medför att det ekonomiska ägandet av dotterbolagsandelarna och de därtill hörande riskerna ändå ska anses ha funnits i filialen. Kammarrätten anser därför att Skatteverket har gjort mycket sannolikt att andelsinnehavet inte har varit en nödvändig förutsättning för och betingats av filialens verksamhet.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten således dels att det klart framgår att nyckelpersoner (SPF) avseende förvärv, finansiering och avyttring av andelsinnehavet 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 och valutakursjusteringar vid 2012 års taxering. Såsom Förvaltningsrätten angett krävs, för att filialen ska vägras avdrag taxeringsåren 2008–2011, att det också finns grund för eftertaxering.

Eftertaxering och skattetillegg

Filialen anför i denna del huvudsakligen följande. Om rätten ändå skulle anse att dotterbolagsandelarna och förvärvslånet felaktigt har allokerats till filialen har Skatteverkets utredningsskyldighet väckts eftersom filialen i sitt svar på verkets förfrågan 2006 angav att det i filialen fanns räntebärande lån och att dessa lån var hänförliga till förvärv av dotterbolagsaktier.

Skatteverket meddelade senare att verket skulle godta deklarationen. Filialens uppfattning att Skatteverket accepterat hanteringen av aktierna och förvärvslånet samt de därtill hörande ränteavdragen var således högst befogad. Det finns inget som indikerar att Skatteverket skulle ha förändrat sin syn på allokering av dotterbolagsaktier förrän under sommaren 2012 då ställningstagandet publicerades.

Filialen är medveten om varje beskattningsårs slutenhet, men det finns situationer då det är befogad att göra avsteg från denna princip. Genom Skatteverkets agerande fick filialen en uppfattning att ytterligare upplysning i de årliga inkomstdeklarationerna inte var nödvändig eftersom filialen inte förändrat sin struktur. Det är under sådana omständigheter inte rimligt att begära att filialen ska upplysa om dessa, redan granskade och accepterade förhållandena, i varje deklaration för att undgå att ha lämnat oriktig uppgift.

Vidare har Skatteverket redan genom den information som lämnats i inkomstdeklarationerna - aktier i svenska koncernbolag till ett bokfört värde över en miljard, motsvarande låneskuld och därtill hörande räntekostnader och valutakurseffekter – löpande haft all information som behövts för att förstå att filialen använts som förvärvare. Skatteverkets utrednings-skyldighet har därför väckts även med anledning av detta. Att Skatteverket har ändrat inställning i och med sitt ställningstagande styrks också av den av filialen tidigare nämnda process som Skatteverket drev mot en annan filial, där verkets inställning var i linje med gällande rätt som medgav allokering baserat på operativ integration. Det finns därför inte någon grund för eftertaxering för tid innan publiceringen av ställningstagandet och i vart fall inte före publiceringen av 2010 års modellavtal.

För det fall grund för eftertaxering ändå anses föreligga är det uppenbart oskäligt att eftertaxera filialen. Det kan inte råda någon tvekan om att det är fråga både om eftertaxering sent i processen och att det rör sig om en komplex beskattningsfråga. Vidare var rapporten inte publicerad och

därmed inte tillgänglig under hela eftertaxeringsprocessen. Den behandlar inte heller allokering av dotterbolagsandelar. Det kan därför inte krävas att filialen skulle ha agerat på något annat sätt än som skett.

Eftersom det inte finns grund för eftertaxering finns inte heller grund för att ta ut skattetillägg. Det finns i vart fall grund för befrielse. Filialen kunde inte förutse att allokeringen av dotterbolagsandelarna och förvärvslånen inte skulle godtas. Det kan noteras att det varken i lag, förarbeten, rättspraxis, ställningstaganden eller handledningar från Skatteverket nämns att det skulle vara ett krav för allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe att det finns personer vid det fasta driftstället med mandat att besluta om förvärv och avyttringar av dotterbolagsandelar. Första gången detta nämns är i Skatteverkets ställningstagande 2012. Att filialen borde insett detta tidigare är inte rimligt.

Den holländska koncernen har under den aktuella perioden gjort mycket stora förluster och har således inte kunnat tillgodogöra sig någon del av ränteavdragen och kommer inte heller att kunna göra det inom överskådlig framtid. Någon skattemässig fördel har således inte uppkommit för koncernen.

Ett annat skäl som talar för full befrielse från skattetillägg är att det är fråga om ett rättsområde som kännetecknas av oklarheter och som förutsätter svåra bedömningar. Även om skattetilläggen satts ner till hälften så framstår de beloppsmässigt som oskäliga.

Skatteverket anför bl.a. följande. Aktuella inkomstdeklarationer saknade helt information om relevanta sakomständigheter gällande allokering av andelarna till filialen, varför oriktig uppgift föreligger. Det finns därför inget hinder mot eftertaxering eller påförande av skattetillägg gällande de ifrågavarande taxeringsåren.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Av utredningen i målen framgår att Skatteverket vid 2006 års taxering ställde frågor till filialen om vad bolaget bedriver för verksamhet och vad intäkterna består av m.m. Filialen svarade att den sålde management-tjänster åt SAS AB. Vidare angavs att det fanns räntebelastande lån i bolaget som togs i samband med förvärv av svenska A bolag. Skatteverket meddelade därefter att filialens inkomstdeklaration skulle godtas. Bolaget hävdar att Skatteverkets utredningsskyldighet därmed aktualiserats för de efterkommande taxeringsår som nu är ifråga, liksom även genom de uppgifter filialen har lämnat i sina nu aktuella inkomstdeklarationer.

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 motstridiga eller ofullständiga på det sätt som avses i ovan nämnda rättsfall. De på förfrågan lämnade uppgifterna avseende taxeringsåret 2006 saknar betydelse för uppgiftsskyldigheten för efterföljande år, och har inte heller de utlöst någon utredningsskyldighet för Skatteverket. Inte heller det förhållandet att filialen tidigare medgetts avdrag på samma bristfälliga underlag påverkar den skattskyldiges uppgiftsskyldighet (jfr RÅ78 1:73).

Kammarrätten konstaterar att filialen inte har lämnat tillräckliga uppgifter i sina inkomstdeklarationer 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

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

För att eftertaxering ska kunna ske krävs även att det är de oriktiga uppgifterna som har medfört att taxeringsbesluten blivit felaktiga. HFD 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. HFD anför att det 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.

Det förhållandet att Skatteverket i andra mål än dessa har fört processen på ett annat sätt innebär enligt kammarrättens mening inte att Skatteverkets uppfattning kommit till klart uttryck på det sätt som anges i det nämnda rättsfallet.

Tvärtom kan det snarast anses ha rått viss osäkerhet kring hur allokering av dotterbolagsandelar till utländskt bolags filial skulle bedömas givet olika situationer (sådan osäkerhet ansågs enligt HFD även gälla för de förhållanden som var föremål för prövning i rättsfallet). Kammarrätten anser därför att de höga krav som enligt HFD ska ställas för att i efterhand anse att Skatteverket har haft en felaktig uppfattning om rättsläget som 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 det framstår som uppenbart oskäligt

med eftertaxering. Grund för eftertaxering föreligger därför för taxerings-åren 2008–2011. Filialens överklagande avseende ränteavdrag och valutakursjusteringar ska således avslås i sin helhet, liksom yrkandet om avdrag för underskott vid 2013 års taxering.

Filialen har i enlighet med vad som anförts angående grund för eftertaxering, lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Det finns därför grund för att ta ut skattetillägg. Skatteverket har satt ned skattetilläggen till hälften. Skattetilläggen uppgår till betydande belopp även med beaktande av den nedsättning som redan beslutats. Som nyss konstaterats kan viss osäkerhet anses ha rått kring hur allokering av dotterbolagsandelar till utländskt bolags filial skulle bedömas givet olika situationer. Filialen har själv uppgett att rättsområdet kännetecknas av oklarheter som förutsätter svåra bedömningar. Detta har i än högre grad gett anledning för filialen att tydligt uppge alla omständigheter som kunde vara relevanta. Det kan därför inte anses oskäligt att ta ut skattetillägg med de nu fastställda beloppen (jfr t.ex. RÅ 1997 ref. 1). Kammarrätten anser således att det inte kommit fram skäl för att sätta ned skattetilläggen ytterligare.

Ersättning för kostnader

Filialen anför i denna del bl.a. följande. Processen rör sex taxeringsår, mycket betydande belopp samt rör utländska juridiska personer vilket gör processen mer komplicerad. Ersättning bör utgå även om överklagandet inte bifalls eftersom Skatteverket ändrat inställning i huvudfrågan och dessutom bryter med fastlagd rättspraxis på området. Det får därför anses uppenbart att målen är av betydelse för rättstillämpningen.