



**KLAGANDE**

L filial

**MOTPART**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 10 maj 2017 i mål  
nr 3043–3046-16, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomsttaxering 2010–2013 (eftertaxering)  
Skattetillägg  
Ersättning för kostnader

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader hos  
Skatteverket.

Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt och yrkandet om ersättning för  
kostnader i kammarrätten.

**YRKANDEN M.M.**

(filialen) fullföljer sin talan och  
yrkar ersättning för kostnader hos Skatteverket, i förvaltningsrätten och i  
kammarrätten.

*Skatteverket* anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås och att yrkandet om ersättning för kostnader hos Skatteverket ska avvisas.

*Filialen* anför följande.

*Beskattningsåren 2009 och 2010*

”Significant people functions”, SPF, karaktäriseras enligt OECD:s rapport om vinstallokering från 2008 (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, 17 July 2008) som personer som utför det aktiva beslutsfattandet vid förvärv av tillgångar och löpande hantering av risker. Se särskilt p. 118 i rapporten. Ett beslut som endast utgör ett godkännande av andras förslag omfattas inte av begreppet SPF. Det är således den löpande hanteringen av risker som är avgörande för själva allokeringen. I filialens fall är det dess VD tillsammans med den svenska ledningsgruppen som aktivt förbereder beslut som den danska koncernledningen sedermera, passivt, tar ställning till. Det är också filialens VD som regelmässigt rättshandlar i filialens namn och som löpande hanterar risker. En analogi kan göras till agentregeln, se p. 32.1 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal. Det är alltså inte tillräckligt att konstatera var det formella beslutsfattandet sker för att avgöra var SPF utövas.

*Beskattningsåren 2011 och 2012*

Det finns inte någon svensk lagstiftning eller praxis vad gäller upphörande av ett fast driftställe. Frågan är om det finns ett golv för kärnverksamhet i förhållande till att ett fast driftställes verksamhet förändras under den tid som ett utländskt företag är verksamt i Sverige. I den svenska lagstiftningen finns det inget undantag för verksamhet av förberedande och biträdande art, vilket innebär att beskattning ska ske utan någon nedre gräns för verksamheten. Enligt intern svensk rätt fortsätter därför ett etablerat fast driftställe att vara ett sådant till dess att den utländska personen upphör med

all verksamhet i Sverige. Detta får stöd av p. 11 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal, i vilken det anges att ett fast driftställe har upphört först när ”all acts and measures ... are terminated”. Enligt RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2009 ref. 91 ska modellavtalet och tillhörande kommentarer användas även vid tolkning av intern svensk rätt.

Den omständigheten att utländska juridiska personer inte har möjlighet att rulla fram sina underskott på grund av att verksamheten upphör, och inte för att filialen avregistreras, innebär att de regler som medför en sådan slutsats diskriminerar registrerade filialer. Den objektiva jämförelsen måste göras mot ett aktiebolag, som trots att det är vilande, har möjlighet att rulla fram sina underskott. Det föreligger därmed en uppenbar skillnad mellan att bedriva verksamhet i dotterbolag och i filialform om verksamheten är sådan att de skattepliktiga intäkterna kan variera över tid. Filialer hamnar då i en sämre position.

*Skatteverket* anför följande.

#### *Beskattningsåren 2009 och 2010*

Även med beaktande av att det är filialen som har förberett och tagit fram beslutsunderlaget, så är det koncernledningen i Danmark som slutligen tagit ställning till besluten. Koncernledningens beslut utgör ett sådant aktivt beslutsfattande som är en SPF. Eftersom det är koncernledningen som har varit ytterst ansvarig för besluten är det också där som risker och ansvar har hanterats. Beslut avseende förvärv av dotterbolag kan inte jämföras med de beslut som en agent fattar. De beslut som en agent kan fatta utgörs av regelbundna beslut i ett fast driftställes kärnverksamhet.

#### *Beskattningsåren 2011 och 2012*

Den verksamhet, uthyrning av inventarier och indrivning av kundfordringar, som har kommit att bedrivas från filialen efter omstruktureringen 2010 har inte utgjort filialens tidigare kärnverksamhet. Dessa aktiviteter kan inte

anses tillräckliga för att konstituera ett fast driftställe i Sverige. Det ska också beaktas att det inte finns någon personal i filialen.

### SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

#### *Frågorna i målen*

Huvudfrågorna i målen är om dotterbolagsandelarna ska allokeras till den svenska filialen för beskattningsåren 2009 och 2010 samt om det fasta driftstället därefter har upphört eller inte och om underskott som kvarstår från föregående år får dras av när det gäller beskattningsåren 2011 och 2012.

*Kan dotterbolagsandelarna hänföras till filialen för beskattningsåren 2009 och 2010?*

L [REDACTED] äger bl.a. aktierna i [REDACTED]  
[REDACTED]  
(dotterbolagsandelarna). Frågan i denna del är om andelarna ska anses vara en tillgång i L [REDACTED] svenska filial [REDACTED] Danmark filial i Sverige, som under 2009 och 2010 är dess fasta driftställe i Sverige, eller om de ska hänföras till det danska bolaget som sådant. Endast om dotterbolagsandelarna är en tillgång i filialen kan filialen göra avdrag för räntekostnader som hänför sig till innehavet. Skatteverket anser att filialens uppgifter om detta i deklARATIONERNA för de aktuella åren är oriktiga och har därför eftertaxerat filialen.

Allmänt gäller att de intäkter och kostnader som är hänförliga till ett fast driftställe ska allokeras dit. Resultatet ska alltså bestämmas som om filialen vore ett fristående företag (jfr RÅ 1971 ref. 50). Det är inte närmare reglerat hur denna beräkning ska göras. Vid bedömning av dessa frågor har ledning hämtats från OECD:s rapport om vinstallokering. Det finns inget hinder mot en sådan tillämpning (se HFD 2016 ref. 23). Mot den bakgrunden har det ansetts att det ska göras en funktions- och

riskanalys, att tillgångar ska allokeras efter var de nyckelpersoner finns som är relevanta för det s.k. ekonomiska ägandet av tillgångarna och att risker ska allokeras efter var de nyckelpersoner finns som fattar beslut om eller hanterar risker avseende tillgångarna.

Dotterbolagsandelar skiljer sig till sin karaktär från andra tillgångar eftersom de inte löpande används eller hanteras i verksamheten. Avseende sådana tillgångar får därför relevanta nyckelpersoner bedömas vara de personer som har behörighet att hantera de aktuella tillgångarna och de därtill hörande riskerna. I ett sådant mandat måste rimligtvis också ingå att kunna fatta beslut om förvärv, finansiering och avyttring av andelarna.

Det har funnits två ledningsgrupper för koncernens hela svenska verksamhet, med förkortningarna PLGS och LGS. Av instruktionen för LGS framkommer att gruppen och dess ordförande inte har haft ansvar för beslut avseende verksamhetens inriktning och finansiering. Av instruktionen framkommer vidare att beslut om upptagning av lån och beslut om investeringar över 10 000 kr inte fattas av ledningsgrupperna. I protokollen över LGS möten beskrivs den löpande verksamhet som LGS har hanterat. Av mötesprotokollen framkommer att LGS främst har hanterat personalfrågor, platsannonser, annonsfrågor, tidningarnas layout, webbfrågor, läsarundersökningar etc. Inte heller av mötesprotokollen från PLGS möten framgår att den gruppen har fattat sådana strategiska beslut som filialen gör gällande. Detta visar enligt kammarrättens mening att LGS och PLGS inte har haft befogenhet att fatta beslut om dotterbolagsandelarna [REDACTED] har varit VD för filialen, men även bl.a. för [REDACTED]. Det har inte framkommit att han i egenskap av VD för filialen har haft mandat att fatta beslut som rör ägande och riskhantering avseende andelarna under 2009 och 2010. Vidare framkommer det att den personal som var anställd i filialen fram till omstruktureringen under 2010 inte har haft några ledande funktioner.

Andelarna innehas inte heller för verksamheten i filialen och det finns alltså inte på grund av integration av verksamhet mellan filialen och dotterbolaget skäl att hänföra dotterbolagsandelarna till filialen.

Det framgår klart att förutsättningarna för avdrag inte är uppfyllda. Filialen har lämnat oriktiga uppgifter till ledning för sina taxeringar och det har därför funnits grund för Skatteverket att besluta om en beskattning som grundar sig på att andelarna inte allokeras till filialen och att avdrag därför inte medges för räntekostnaderna.

*Kan avdrag för tidigare års underskott medges beskattningsåren 2011 och 2012?*

Enligt 6 kap. 7 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är en utländsk juridisk person skattskyldig för inkomster från ett fast driftställe i Sverige. För att ett fast driftställe ska existera krävs att förutsättningarna i 2 kap. 29 § IL är uppfyllda. Där anges att med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Enligt bestämmelsen innefattar uttrycket fast driftställe särskilt plats för företagsledning, filial och kontor.

Vid tolkningen av begreppet fast driftställe i IL kan OECD:s modellavtal och kommentaren till detta vara vägledande. I kommentaren till artikel 5.2 i OECD:s modellavtal, p. 12, anges att de platser som räknas upp i listan utgör fasta driftställen endast om de uppfyller kravet på att verksamheten ska bedrivas från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. I p. 11 anges att det fasta driftstället upphör när företaget inte längre förfogar över den stadigvarande platsen eller när den verksamhet som bedrivits där upphör, innebärande att alla handlingar och åtgärder som är kopplade till verksamheten är avslutade. Ett tillfälligt avbrott i verksamheten anses enligt kommentaren inte som en nedläggning.

Enligt 2 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. är en filial ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Av 18 och 20 §§ i lagen följer att en registrerad filial ska avregistreras bl.a. om det anmäls eller klarläggs att filialens verksamhet upphör.

Enligt kammarrättens mening ska regleringen tolkas så att det inte är registreringen utan den faktiska verksamheten som avgör om en filial ska anses vara ett fast driftställe.

Av utredningen framgår att den tidigare verksamheten i filialen överfördes till ett svenskt dotterbolag under 2010. Filialen har efter 2009 inte haft någon personal och har efter januari 2010 inte längre haft kostnader för lokaler. Verksamheten har inte återupptagits under 2011 eller 2012. Det har således inte varit fråga om ett tillfälligt avbrott i verksamheten för en senare fortsatt drift. Under 2011 och 2012 har filialen innehaft vissa obetalda fordringar och hyrt ut inventarier till dotterbolagen. Det har framförts att filialen under den tiden skulle ha använt dotterbolagens lokaler i Sverige. Detta torde också vara en möjlighet i ett koncernförhållande. Enligt kammarrättens mening framstår det dock som mycket osannolikt att någon verksamhet i filialen faktiskt har bedrivits från sådana lokaler, eftersom utnyttjandet i så fall normalt skulle ha medfört kostnader för såväl lokal som personal i filialen och eftersom den kvarvarande verksamheten bestod av ett rent passivt innehav av vissa mindre tillgångar.

Kammarrätten finner därför att det klart framgår att [REDACTED] fasta driftställe i Sverige hade upphört före beskattningsåret 2011. Eftersom bolaget till följd härav inte längre är skattskyldigt i Sverige innebär regleringen i IL att avdrag inte kan medges för tidigare års underskott.

Filialen gör dock gällande att det strider mot den EU-rättsliga etableringsfriheten och diskrimineringsförbudet i det nordiska skatteavtalet när en utländsk juridisk person saknar möjlighet till avdrag för tidigare års underskott i en filial trots att filialen inte har avregistrerats.

I artikel 49 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget, anges att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium ska förbjudas. Detta förbud ska, enligt artikeln, även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Enligt art. 27.2 i det nordiska skatteavtalet gäller följande. Beskattningen av ett fast driftställe som företag med hemvist i en avtalsslutande stat har i en annan avtalsslutande stat, ska i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag med hemvist i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag.

L [REDACTED] fasta driftställe i Sverige har upphört före beskattningsåret 2011. Det förhållandet att tidigare års underskott inte kan dras av för beskattningsåren 2011 och 2012 är därmed inte någon diskriminering av ett fast driftställe eller någon inskränkning av möjligheten att bedriva verksamhet vid filial. Tillämpningen av 40 kap. 2 § IL för de aktuella taxeringsåren strider inte mot rätten att fritt etablera sig i Sverige enligt artikel 49 i EUF-fördraget och inte heller mot diskrimineringsförbudet i artikel 27 i det nordiska skatteavtalet.

Eftersom det klart framgår att oriktiga uppgifter har lämnats finns det grund för att genom eftertaxering vägra avdrag för tidigare års underskott.



*Skattetillägg*

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten.

*Ersättning för kostnader*

Förvaltningsrätten har inte i den nu överklagade domen prövat något överklagande av beslut från Skatteverket avseende ersättning för kostnader. Kammarrätten kan därför inte pröva frågan om ersättning för kostnader hos Skatteverket, alltså för arbete före omprövningsbeslutet den 8 oktober 2015.

Bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande. Skäl att ändå bevilja ersättning för kostnader har inte framkommit. Bolaget ska därför inte beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

  
referent

  
  
