



KLAGANDE

S filial

MOTPART

Skatteverket
Utlandsskattekontoret i Malmö
205 31 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 6 februari 2015 i mål nr
6330–6334-14, se bilaga A

SAKEN

Avdrag för ränte- och finansieringskostnader m.m. vid inkomsttaxeringar
2009–2012 (eftertaxering 2009–2011)
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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

YRKANDEN M.M.

Sweden Filial (filialen) yrkar att bli beskattad i
enlighet med de omprövade besluten och att skattetilläggen undanröjs.
Filialen yrkar även ersättning för kostnader i underinstanserna och i

kammarrätten. Filialen åberopar vad som tidigare anförts och tillägger bl.a. följande.

Förvärvet av dotterbolagsandelarna

De personer som var verksamma i filialen hade ägnat en längre tid åt att förbereda förvärven, även om de inte hade gjort det i egenskap av anställda i filialen (eftersom den ännu inte hade registrerats). Vid tidpunkten för förvärven var personerna verksamma i filialen. De hade alla möjligheter att förbereda och genomföra transaktionen och de fortsatte att arbeta med andelarna och de därmed sammanhängande riskerna även efter förvärvet.

Bedömningen av allokering av tillgångar i ett företag är inte låst till en viss tidpunkt, såsom förvärvstillfället, utan kan förändras under tiden. Det saknar därför betydelse om filialen hade bildats ett år eller en dag före förvärvet av dotterbolagsandelarna. Eftersom de personer som arbetade med förvärvet obestriddligen arbetade för filialen har de relevanta funktionerna övergått till filialen vid någon tidpunkt. Filialen anser att funktionerna gått över redan vid förvärvet, men även om man skulle anse att de går över först vid en senare tidpunkt ska andelarna allokeras till filialen under de perioder som är relevanta i målet. Filialen har stöd av OECD:s rapport ”Report on the attribution of profits to permanent establishments” av vilken det framgår att bedömningen inte ska ske enbart vid förvärvstillfället utan löpande.

Tillämpning av svenska interna rättskällor

Filialens verksamhet gick i korthet ut på att genom ett samlat ägande av olika TV- och radiokanaler kunna integrera, samordna och effektivisera dessa. Innehavet av dotterbolagsandelarna var därför en nödvändig förutsättning för att kunna bedriva denna verksamhet. Därutöver tillhandahöll filialen olika koncerngemensamma tjänster till, och i samarbete med, personal i dotterbolagen. Detta innebar att filialens verksamhet i stor grad var integrerad med dotterbolagens och att synergier skapades. Personerna i ledningsgruppen var verksamma direkt i dotterbolagen, vilket säkerställde

den integration som filialens verksamhet syftade till att uppnå. Någon motsvarande verksamhet med dotterbolagsandelarna bedrevs inte av övriga delar av det holländska företaget, [REDACTED] B.V. (bolaget), som filialen tillhörde. Innehavet av dotterbolagsandelarna har således varit betingat av filialens verksamhet och inte av bolagets verksamhet i allmänhet.

OECD-rapporten

Den betydelse som Skatteverket och förvaltningsrätten tillmäter filialens arbetsordning avviker från OECD:s rekommendation. Stöd för uppfattningen att arbetsordningen saknar betydelse finns i OECD-rapportens specifika avsnitt om banker samt om finansiella och immateriella tillgångar. Där konstateras att även om det finns ett överordnat organ som sätter upp de yttre ramarna för verksamheten så är det inte dessa organ som fattar de aktiva besluten om att acceptera en viss risk.

OECD-rapporten ger uttryck för att funktionsanalysen ska innebära en helhetsprövning och att det kan finnas olika ”significant people functions” beroende på sammanhanget. Skatteverkets ställningstagande den 3 juli 2012 om allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe är inriktat på det initiala riskpåtalandet, men utesluter den löpande riskhanteringen som är en viktig faktor i allokeringsbedömningen. Detta utgör en felaktig tolkning av rapporten. I stället för Skatteverkets förenklade syn anvisar rapporten en helhetsbedömning. En sådan bedömning i förevarande mål pekar entydigt på att allokering ska ske till filialen.

Skatteverkets tillämpning av begreppet ”mandat” är orimlig när myndigheten påstår att den aktuella arbetsordningen utesluter mandat. Filialen har genom utlåtande från advokaten Dick Lundqvist visat att arbetsordningar är vedertaget i större koncerner och ger uttryck för den ägarkontroll som bolag, och i synnerhet noterade bolag, måste upprätthålla. Även med arbetsordningen behåller filialen mandatet att fatta beslut rörande dess verksamhet

och de tillgångar som ingår i verksamheten. Naturligtvis måste den dagliga hanteringen och beslut om lokala omstruktureringar fattas på plats av personer med lokal kännedom. Det är dock moderbolagets ansvar att hålla sig informerat om dotterföretagens verksamhet och göra vissa beslut föremål för samtycke. Mot denna bakgrund är det naturligt att tillämpa en arbetsordning som den nu aktuella.

Filialens anställda hade fått ett sådant mandat som Skatteverket menar saknas. Filialens ledningsgrupp hade uppdraget att förvalta de svenska dotterbolagen och genom sin kunskap om den svenska marknaden fatta beslut om dotterbolagens verksamheter, om integrationen mellan dem samt om eventuella förvärv och verksamheter. Ledningsgruppen hade fått fullständig behörighet att agera för filialens räkning genom fullmakt, vilket är ett krav enligt filiallagen. Fullmakten utnyttjades i stor utsträckning.

Det var de anställda i filialen, och särskilt personerna i ledningsgruppen, som hade den kompetens, erfarenhet och lokala kännedom som krävdes för att hantera dotterbolagsandelarna och dessas verksamhet på den svenska marknaden. Det var således dessa personer som fattade löpande operationella beslut om verksamheten under de år som filialen ägde dotterbolagsandelarna och utförde aktieägarfunktioner. En stor mängd av dessa beslut innebar naturligtvis att risker uppkom och hanterades, eftersom rättshandlande kontinuerligt förekom gentemot tredje part. Detta innefattar alltid en risk för inomkontraktuellt skadeståndsansvar, vilket specifikt nämns som en risk att beakta i OECD-rapporten. De beslut som fattades om dotterbolagens verksamheter kunde naturligtvis även påverka verksamheternas resultat, och därmed värdet på tillgångarna, vilket i rapporten också omnämns som exempel på en risk att beakta.

För att genomföra åtgärder som innebar riskpåtagande och riskhantering hade filialens ledningsgrupp fått fullständigt mandat och behörighet genom fullmakt att för filialens räkning rättshandla med tredje man. Vissa beslut

krävde samtycke från styrelsen i den tyska koncernmodern enligt filialens arbetsordning. Det handlar då om en annan nivå av beslutsfattande som främst syftar till att moderbolaget ska utöva den kontroll som krävs för en normal bolagsstyrning i en internationell koncern. Alla löpande beslut fattades i Sverige och det fanns mandat för personerna i filialen att fatta besluten. Filialens anställda hade därför fått uppdraget att förvalta de svenska bolagen och dess verksamheter. Det är mot denna bakgrund uppenbart att det i filialen fanns personer som utförde kvalificerade funktioner för det ekonomiska ägarskapet av aktierna och hanterade de risker som uppstod på grund av deras handlande och i övrigt följde av innehavet.

Filialen åberopar ett rättsutlåtande från MD [REDACTED], professor i finansrätt. Av utlåtandet framgår att sådana funktioner som i förevarande fall obestridligen har utförts av anställda i filialen ska anses utgöra ”significant people functions”. Enligt MD [REDACTED] uppfattning finns det inte något i OECD-rapporten som tyder på att ”significant people functions” uteslutande avser de personer som utövar ”kontroll”. En sådan ordning skulle vara ohållbar och i praktiken innebära att det vore möjligt för företagen att själva avgöra allokeringen, en ordning som avfärdas av OECD.

Eftertaxering och skattetillägg

Det har av filialens deklARATIONER inklusive bilagor framgått att filialen ägt andelar i dotterbolag. Filialen har därmed lämnat tillräcklig information för att Skatteverket ska kunna uppmärksamma det skatterättsliga problemet. Skatteverket har därför haft möjlighet att be om kompletterande uppgifter, t.ex. vilka funktioner som filialens anställda utförde.

Det är ett notoriskt faktum att en filial inte självständigt kan besluta om förvärv eller försäljning av dotterbolagsandelar. Likaså är det ett notoriskt faktum att bolagsstyrningen i internationella koncerner utgår från arbetsordningar som styrelsen i respektive bolag i koncernen har att följa.

Skatteverket har före sitt ställningstagande 2012 inte funnit skäl att ifrågasätta eller utreda allokering av dotterbolagsaktier till filialer. Skatteverkets ställningstagande markerade att myndigheten vid den tidpunkten antog en ny generell inställning i fråga om allokering av dotterbolagsandelar till filialer. Före den tidpunkten saknades anledning för filialen att i samband med deklarationen presentera en fullständig funktionsanalys. Sådana upplysningar skulle inte ha föranlett någon annan beskattning.

Eftersom ytterligare information i deklARATIONERNA inte hade lett till en annan taxering saknas orsakssamband mellan en eventuell brist på information och att allokering skett till filialen. Om Skatteverket redan vid tidpunkten för deklARATIONEN hade intagit sin nya inställning fanns all information i årsredovisningen och det hade ankommit på Skatteverket att utreda frågan.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås. Skatteverket vidhåller vad som anförts tidigare och tillägger följande.

Den funktion som filialen har haft, vilken snarast kan beskrivas såsom tillhandahållare av koncerninterna tjänster, fyller en funktion som just koncernintern tjänsteleverantör. Filialens intäkter utgjordes av ersättning för tjänster till dotterbolagen som de anställda i filialen utförde enligt upprättade servicekontrakt. Filialens personalkostnader fakturerades vidare till dotterbolagen i sin helhet med ett påslag om sju procent. En sådan verksamhet torde inte utgöra någon integration i den bemärkelse som uttrycket har i detta sammanhang. I filialen fanns endast ledningsfunktioner avseende de operativa verksamheterna i dotterbolagen. Redan på internrättslig grund kan det ifrågasättas om det föreligger sådan integration som motiverar innehav av nu aktuella dotterbolagsandelar.

Om det bedöms finnas skäl att gå vidare och hämta vägledning i OECD-rapporten är det centrala och avgörande för frågan om allokering av andelar

till filialen att ”significant people functions”-personer med mandat att fatta beslut om förvärv av andelar samt därtill hörande finansiering och riskpåtagande finns i filialen.

I filialens arbetsordning stadgas att filialens företrädare ska inhämta koncernstyrelsens godkännande före förvärv eller avyttring av andelar. Arbetsordningen stödjer uppfattningen att beslutet att förvärva dotterbolagsandelar inte har fattats i filialen utan att det är koncernstyrelsen som har haft mandat och all behörighet att villkora förvärvet av nu aktuella dotterbolagsandelar för att därefter låta firmatecknarna i filialen underteckna förvärvsavtalen. Av filiallagen framgår att en filial är skyldig att ha en vd, som har oinskränkt fullmakt att teckna dess firma och är således enligt lag en tvingande formalitet. Att det i filialen sedan har funnits personer som har haft formell rätt att underteckna, och även har undertecknat bl.a. förvärvsavtal, innebär inte att ”significant people functions” har funnits i filialen. Vad som ytterligare visar att filialen har att inrätta sig efter och verkställa beslut som har fattats högre upp i koncernen är mötesprotokollen där det framgår att beslutsbehörigheten avseende nu aktuella dotterbolagsandelar har funnits i koncernens toppbolag och således varit helt utanför filialen.

Det är inte ett notoriskt faktum att en filial inte självständigt kan besluta om ett förvärv eller försäljning av dotterbolagsandelar eller att bolagsstyrningen i internationella koncerner utgår från arbetsordningar som styrelsen i respektive bolag i koncernen har att följa. Det framgår av filialens inkomstdeklarationer avseende de granskade åren att det inte har lämnats några som helst uppgifter som kan läggas till grund för bedömningen av allokering av andelarna i filialen. Genom denna underlåtenhet har filialen lämnat oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration för varje taxeringsår som nu är fråga om. Därmed föreligger inget hinder för eftertaxering eller för att påföra skattetillägg.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE*Frågorna i målen*

I målen är ostridigt att bolaget har haft ett fast driftställe i Sverige genom den svenska filialen. Frågan är om de dotterbolagsandelar som filialen har tagit upp i sin redovisning kan anses vara tillgångar i filialen, dvs. kan allokeras dit, under taxeringsåren 2009–2012. Allokeringen av dotterbolagsandelarna har betydelse för filialens möjlighet att få avdrag för kostnader hänförliga till andelarna i form av räntekostnader, valutakursvinster och -förluster, finansieringskostnader samt konsultkostnader. Målen gäller också om det finns förutsättningar för eftertaxering och skattetillägg.

Den rättsliga utgångspunkten

Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skattskyldiga bl.a. för inkomster från ett fast driftställe i Sverige. Det finns dock inte några bestämmelser i IL som särskilt reglerar vilka tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader som ska hänföras till ett fast driftställe.

Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 1998 not. 229 att aktierna i dotterbolagen inte utgjorde en nödvändig förutsättning för tillhandahållandet av koncernledningstjänster från det utländska bolagets fasta driftställe i Sverige. Innehavet av aktierna ansågs inte betingas av den verksamhet som specifikt bedrevs från det fasta driftstället utan av bolagets verksamhet i allmänhet. Aktierna i dotterbolagen kunde därför inte anses utgöra en tillgång i den svenska förvärvskällan.

Den beskattningsrätt som följer av intern rätt kan begränsas av skatteavtal, i detta fall skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna. Enligt artikel 7 i avtalet får det land där det fasta driftstället är beläget beskatta de inkomster som är hänförliga dit. Skatteavtalet följer OECD:s modellavtal. Till ledning för tolkningen av modellavtalet ger OECD ut

kommentarer till artiklarna i avtalet. OECD gav 2008 även ut rapporten ”Report on the attribution of profits to permanent establishments”. Rapporten gavs ut i syfte att förtydliga kommentarerna till modellavtalet och behandlar frågan hur tillgångar ska fördelas mellan ett fast driftställe och ett huvudkontor. Allokering av andelar i dotterbolag berörs inte uttryckligen i rapporten. Det som anges om allokering i allmänhet har, enligt kammarrättens mening, dock relevans även för dotterbolagsandelar.

OECD:s rapport förespråkar att allokeringen av vinster till ett företags fasta driftställe ska göras genom en tvåstegsmetod. I det första steget görs en funktions- och riskanalys, genom vilken det bestäms vilka funktioner, risker och tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället. Tillgångar ska allokeras efter en identifiering av var de nyckelpersoner ”significant people functions” finns som är relevanta för 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. Metoden betecknas som ”the functionally separate entity approach”.

Skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna följer OECD:s modellavtal. Enligt kammarrätten är den metod för allokering som uttrycks i rapporten i linje med svensk praxis, dvs. inkomster hos en filial ska bestämmas som om filialen är ett fristående företag eller ”separate entity” (RÅ 1971 ref. 50). Kammarrätten anser därför att rapporten bör vara vägledande vid bedömningen av om dotterbolagsandelarna ska hänföras till filialen enligt intern svensk rätt.

Vid allokering av dotterbolagsandelar är det således inte tillräckligt att bedöma integrationen mellan filialen och dotterbolaget samt bedöma om innehavet av andelarna är en nödvändig förutsättning för tillhandahållandet av filialens tjänster. Utgångspunkten för allokeringen är fortfarande 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 OECD:s rapport.

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.

Har filialen rätt till avdrag?

Enligt kammarrättens bedömning kan nyckelpersoner avseende ägande av tillgångar även utgöras av andra personer än de med mandat att besluta om förvärv och avyttring av tillgångarna. Dotterbolagsandelar skiljer sig dock till sin karaktär från andra tillgångar då 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 och avyttring av tillgångarna.

Filialen ingick avtal om att förvärva dotterbolagsandelarna den 11 januari 2008, dvs. drygt två veckor efter det att filialen registrerades. Beslutet att förvärva dotterbolagsandelarna samt beslut kring finansieringen av förvärven kan med hänsyn till det korta tidsintervallet inte ha fattats av

personer i egenskap av anställda i filialen. Filialen har även vidgått att de personer som förberedde förvärven var anställda i ett säljbolag och att de inte förberedde förvärven i egenskap av anställda i filialen. Som förvaltningsrätten konstaterat har riskerna avseende dotterbolagsförvärven därför initialt inte varit hänförliga till filialen. Av filialens arbetsordning framgår att filialens ledningsgrupp inte utan godkännande kan vidta åtgärder gällande köp och försäljning av bolagsandelar. Detta innebär enligt kammarrätten att själva beslutet om sådana åtgärder tas av koncernledningen och att filialens ledningsgrupp endast verkställer koncernledningens beslut. Även med beaktande av vad filialen har anfört om de lednings- och aktieägarfunktioner som filialens anställda har utövat har filialens personal därför inte haft mandat att självständigt fatta beslut om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelarna. Relevanta nyckelpersoner vad gäller dotterbolagsandelarna har därför inte funnits i filialen. Såsom förvaltningsrätten konstaterat har innehavet av dotterbolagsandelarna inte heller varit en nödvändig förutsättning för filialens tillhandahållande av tjänster. Dotterbolagsandelarna kan således inte anses vara tillgångar i filialen enligt intern svensk rätt. Filialen saknar därför rätt till avdrag för de räntekostnader, valutakursvinster och -förluster, finansieringskostnader samt konsultkostnader som är hänförliga till lån som har samband med förvärven av andelarna. Vidare föreligger inte någon rätt till avdrag för konsultkostnader hänförliga till arbete i samband med begäran om förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Eftertaxering

För att avdrag inte ska medges för taxeringsåren 2009–2011 måste förutsättningarna för eftertaxering vara uppfyllda.

Filialen har i sina deklARATIONER inte lämnat några uppgifter om vilka funktioner som funnits i filialen eller vilka befogenheter som personerna verksamma i filialen har haft.

Filialen anför att tillräcklig information lämnats för att uppmärksamma Skatteverket på det skatterättsliga problemet, eftersom det framgått av deklARATIONERNA med bilagor att dotterbolagsandelarna varit tillgångar i filialen.

Utredningsskyldigheten gör sig gällande om det finns uppgifter som så tydligt indikerar att något är fel att det får anses i det närmaste uteslutet att Skatteverket utan vidare utredning skulle acceptera ett framställt yrkande. Filialen har inte lämnat några uppgifter som har kunnat ligga till grund för en bedömning av allokeringen av dotterbolagsandelarna eller på annat sätt uppmärksammat Skatteverket på den aktuella frågeställningen. Enbart den omständigheten att det av filialens årsredovisningar har framgått att dotterbolagsandelarna varit tillgångar i filialen är inte tillräcklig för att ge upphov till en skyldighet för Skatteverket att utreda frågan vidare. Uppgifterna i filialens deklARATIONER har inte heller varit så anmärkningsvärda att det i det närmaste varit uteslutet att Skatteverket utan vidare utredning skulle ha godtagit uppgifterna. Därmed har det inte uppkommit någon särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. Kammarrätten gör därför samma bedömning som förvaltningsrätten att filialen har lämnat oriktiga uppgifter.

Ett krav för eftertaxering är vidare att de oriktiga uppgifterna har medfört att taxeringsbesluten blivit felaktiga.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i avgörandet 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.

Det har enligt kammarrätten inte kommit till klart uttryck att Skatteverket har haft en felaktig uppfattning om rättsläget kring allokering av tillgångar till filial under de i målen aktuella taxeringsåren. Mot denna bakgrund anser kammarrätten att filialen genom att lämna oriktiga uppgifter har orsakat de felaktiga taxeringsbesluten. Kammarrätten anser inte att omständigheterna i målen är sådana att beslut om eftertaxering framstår som uppenbart oskäligt.

Skatteverket har därmed haft rätt att genom eftertaxering vägra filialen de yrkade avdragen för taxeringsåren 2009–2011.

Skattetillägg

Eftersom filialen har lämnat oriktiga uppgifter till ledning för sin taxering finns även grund för att ta ut skattetillägg. Skatteverket har satt ned skattetilläggen till hälften. Kammarrätten anser inte att det framkommit skäl för ytterligare nedsättning.

Ersättning för kostnader

Filialen får inte bifall till sin talan. Skäl att ändå bevilja filialen ersättning för kostnader har inte framkommit. Filialens överklagande av förvaltningsrättens dom i ersättningsdelen liksom yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

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

