



KLAGANDE

ABV

MOTPART

Skatteverket
Utlandsskattekontoret i Malmö
205 31 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 5 februari 2015 i mål nr
2721-2724-14, 2726-2727-14 och 2729-2732-14, se bilaga A

SAKEN

Avdrag för ränte- och finansieringskostnader vid inkomsttaxeringar
2008-2012 (eftertaxering 2008-2011)
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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

YRKANDEN M.M.

ABV

(filialen) yrkar att Skatteverkets beslut undanröjs och att filialen blir

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

beskattad i enlighet med inlämnade inkomstdeklarationer. Filialen yrkar även ersättning för kostnader i underinstanserna och i kammarrätten.

Filialen anför bl.a. följande.

Allokering av dotterbolagsandelarna

Vad som ska avgöras är om allokeringen av dotterbolagsandelarna var i enlighet med intern rätt och gällande skatteavtal vid tidpunkten för allokeringen, dvs. i mars 2004. Om allokeringen skett med utgångspunkt i vad som var gällande rätt 2004 är det inte möjligt att utan övertygande skäl omallokera dotterbolagsaktierna till ABV (bolaget) vid nu aktuella beskattningsår.

Såväl bolaget som filialen etablerades i mars 2004 som ett led i en omstrukturering av A-koncernen. I november 2004 förvärvades A-koncernen av riskkapitalfonden CVC tillsammans med A-koncernens management. Förvärvaren valde att använda sig av ett holländskt bolags svenska filial i stället för av ett dotterbolag som förvärvare. Att negativt särbehandla filialetableringen strider mot såväl skatteavtalet med Nederländerna som EU:s etableringsfrihet.

Dagens ägare av A-koncernen var inte involverad 2004. Först 2006 kom A-koncernen att ingå i den "Group" som koncernen utgör i dag. Valet av etableringsform medförde inte några skattemässiga fördelar i Sverige, vilket inte heller var syftet med etableringen. Hade aktierna varit hänförliga till ett svenskt dotterbolag i stället för en filial hade det inte varit möjligt att på de grunder Skatteverket åberopar anse att dotterbolagsaktierna var hänförliga till bolaget i stället för till dotterbolaget.

Beslut som rör förvärv av dotterföretag fattas normalt på högsta ledningsnivå i en koncern och inte av styrelsen i det bolag som av strukturella skäl utses att bli ägare och närmast överliggande moderbolag. Allokeringen av

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

dotterbolagsaktier styrs nästan alltid av marknadsmässiga avgöranden, av geografisk belägenhet och av andra interna förhållanden som koncernen anser är av strategisk och affärsmässig betydelse.

Att styrelsen i ett dotterbolag i en global miljardkoncern ensam skulle ha beslutanderätt avseende köp och försäljning i dotterbolag är inte korrekt. Detta innebär att en eventuell frånvaro av ”significant people functions” inte ensamt utgör en omständighet som kan tas till intäkt för att aktier i ett dotterbolag felallokerats.

Den i målet refererade rapporten (OECD:s rapport ”Report on the attribution of profits to permanent establishments” den 17 juli 2008), vars betydelse för allokeringen 2004 kan ifrågasättas, behandlar huvudsakligen frågan om hur tillgångar och skulder ska fördelas mellan ett hemmakontor och dess utländska filial i den för filialetableringar typiska situationen, dvs. när hemmakontoret bedriver en sedvanlig näringsverksamhet såväl i filiallandet som i ett annat land. Om hemmakontorets enda verksamhet bedrivs i filiallandet framstår det som ett konstlat synsätt att allokera en del av verksamhetsresultatet till hemmakontoret eller att hänföra tillgångar eller skulder dit.

De personer som tog besluten om omstruktureringen blev sedan företagsledningen i filialen. De ledande befattningshavare som deltog i besluten och som anställdes för att driva bl.a. den svenska verksamheten anställdes i filialen när den bildades. Sålunda blev filialen arbetsgivare för CEO, ekonomichef, marknadschef och ”director of communications”. Dessa personer hade varit djupt involverade i utköpet av verksamheten och tog tillsammans med riskkapitalinvesterare den ekonomiska risken för verksamheten i bl.a. Sverige. Att personalsammansättningen under de beskattningsår som nu är föremål för prövning i någon mån har ändrats är inte grund för omallokering, särskilt inte som bolaget har saknat anställda.

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

Eftertaxering och skattetillägg

En filialanställds befogenheter varierar över tid. År 2004 hade de filialanställda befogenhet att delta i beslut om förvärv respektive försäljning av dotterbolag. De filialanställda hade också direkt företagsledande funktioner vid denna tidpunkt. Detta innebär att man måste ta ställning till dels om en förändring av personalstyrkan i filialen hade bort leda till en omallokering av tillgångar och skulder, dels om skyldigheten att upplysa om en sådan förändring. Det saknas en rättsregel med innebörden att en förändring av funktioner i filialen ska leda till en omallokering av tillgångar och skulder mellan filialen och bolaget. Vilka tillgångar och skulder som ska allokeras till en filial liksom hur filialens skattepliktiga resultat ska beräknas är alltid föremål för olika bedömningar.

Det är inte förenligt med grundläggande rättssäkerhetsprinciper att straffsanktionera en felaktig uppgift i en situation där rättsläget är så oklart som det är med avseende på hur tillgångar och skulder ska fördelas mellan ett bolags huvudkontor och dess filial. En upplysning i deklarationen att beslut om försäljning av filialens dotterbolag inte kan tas uteslutande av vid filialen anställd personal hade inte medfört ett annat beskattningsresultat under nu aktuella beskattningsår. Skatteverket har förhållit sig passivt under många år trots att det inte varit helt ovanligt att utländska bolag allokerat dotterbolagsaktier till sina svenska filialer. Ifrågasättandet följer av ett beslut inom verket att låta pröva dessa etableringar och sammanfaller i tid med Skatteverkets ställningstagande i frågan den 3 juli 2012. Det är först genom detta ställningstagande som de skattskyldiga kan anses ha fått klart för sig vad Skatteverket anser i fråga om allokering av tillgångar till en filial, vilket innebär att det är först 2012 som det kan finnas anledning att i deklarationen lämna upplysning om att det är just de funktioner som nämns i ställningstagandet som Skatteverket vill ha upplysning om.

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

I en bolagsstruktur av den storlek som är i fråga i målen är det ett notoriskt faktum att beslutanderätten gällande köp och försäljningar av dotterbolag inte finns på lägre nivåer. Någon upplysning om detta är därför inte nödvändig. I alla fall är sannolikheten för att beslutanderätten skulle finnas i filialen så låg att det ålegat Skatteverket att inom ramen för sin utrednings-skyldighet ställa frågan om man ansett den ha betydelse.

Frågan om allokering av tillgångar till filialen, särskilt i en global organisation där bolaget saknar ”significant people functions”, är en komplicerad fråga. Den felaktiga uppgiften är därför ursäktlig och skattetillägget bör därmed i vart fall efterges i sin helhet.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför följande.

Allokering av dotterbolagsandelarna

Filialen registrerades hos Bolagsverket den 24 mars 2004 och som arbets-givare den 27 maj 2004. Andelarna i dotterbolaget har allokerats till filialen från första början och finns per den 1 april 2004 upptagna i filialens räkenskaper. Andelarna allokerades således till filialen vid en tidpunkt då filialen var tom på personal. Under de år som granskats, inkomståren 2007–2011, har filialet helt saknat ”significant people functions”-personer. Vad filialen nu anfört kring omständigheterna 2004 då filialen bildades saknar därmed relevans. Det får anses klarlagt att funktionen avseende beslut om förvärv, avyttring och finansiering av dotterbolagsandelarna varken har funnits i filialen vid tidpunkten för förvärvet eller därefter avseende 2007–2011.

Ett dotterbolag är en egen juridisk person som kan ingå avtal med andra parter och därigenom äga tillgångar och ådra sig skulder och andra förpliktelser. Filialen har inte någon egen rättskapacitet och kan inte genom avtal med huvudkontoret få äganderätten till vissa tillgångar och ådra sig skulder. För filialen avgör funktionsanalysen vilka tillgångar och därmed

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

också vilka skulder som ska allokeras dit. Det finns inga avgöranden från EU-domstolen som innebär att någon annan princip ska gälla. Den omständigheten att ett dotterbolag genom rättsligt bindande avtal kan förvärva ett annat bolag och ingå ett skuldförhållande innebär således inte att dotterbolagsandelar och tillhörande skuld ska allokeras till filialen när detta inte följer av funktionsanalysen. Det skulle i så fall medföra en annan behandling av filialen jämfört med dotterbolaget, eftersom funktionsanalysen ersätter de rättsligt bindande avtalen.

Nu aktuella dotterbolagsandelar är varken nödvändiga eller betingade av den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället. Inte heller har innehavet av dotterbolagsandelarna varit en nödvändig förutsättning för den bedrivna verksamheten. Vidare är rättsläget vad gäller betydelsen och innebörden av integration i svensk intern rätt oklart. Den funktion 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. Filialens personalkostnader fakturerades vidare till dotterbolagen i sin helhet. En sådan verksamhet kan inte utgöra någon integration i den bemärkelse som uttrycket har i detta sammanhang. I filialen finns endast funktioner avseende de operativa verksamheterna i dotterbolagen. Det kan redan på internrättslig grund ifrågasättas om det föreligger sådan integration som motiverar innehav av nu aktuella dotterbolagsandelar. Om det bedöms finnas anledning 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 ska finnas i filialen. Behöriga ”significant people functions”-personer med avseende på andelarna har inte funnits i filialen.

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

Eftertaxering och skattetillägg

Filialen har en skyldighet att informera sig om vad som gäller vid komplexa frågor. OECD-rapporten kom ut 2008 och lämnade i den kommentar och vägledande principer om vad som krävs för att tillgångar ska kunna allokeras till fast driftställe. Om filialen uppfattade frågan som skatterättsligt svår borde filialen upplyst om detta i sin deklaration varvid Skatteverket hade uppmärksammat frågeställningen. 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 till filialen, varken en funktionsanalys eller något annat underlag. Filialen har således brutit i sin långtgående upplysningsskyldighet genom att utelämna för frågan viktiga uppgifter och underlag. Genom denna underlåtenhet har filialen lämnat oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration för varje taxeringsår som nu är fråga om.

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 2008–2012. Allokeringen av dotterbolagsandelarna har betydelse för filialens möjlighet att få avdrag för ränte- och finansieringskostnader hänförliga till de lån som har samband med förvärven av andelarna. 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

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

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

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

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. Den omständigheten att rapporten inte var tillgänglig som tolkningsmaterial under samtliga i målen aktuella beskattningsår medför enligt kammarrätten inte att rapportens analyser och slutsatser inte är relevanta.

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.

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

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.

Dotterbolagsandelarna fanns upptagna i filialens räkenskaper den 1 april 2004, dvs. drygt en vecka efter det att filialen registrerades. Först den 27 maj 2004 registrerades filialen som arbetsgivare. Beslutet att förvärva dotterbolagsandelarna samt beslut kring finansieringen av förvärven kan därför inte ha fattats av personer i deras egenskap av anställda i filialen. Som förvaltningsrätten konstaterat har riskerna avseende dotterbolagsförvärven därför initialt inte varit hänförliga till filialen. Det finns vidare inte någon utredning i målen som ger stöd för att personer med behörighet att fatta beslut om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelar har varit anställda i filialen under de nu aktuella taxeringsåren. Enligt de vittnesmål som lämnats av anställda i filialen vid förvaltningsrättens muntliga förhandling har sådana beslut heller inte fattats av filialen. Kammarrätten

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

anser därför att nyckelpersonerna för ägandet av dotterbolagsandelarna och hanteringen av riskerna för detta inte finns hos 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 ränte- och finansieringskostnader som är hänförliga till lån som har samband med förvärven av andelarna.

Eftertaxering

För att avdrag inte ska medges för taxeringsåren 2008–2011 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 har anfört att då befogenhet att fatta beslut om förvärv och försäljning av dotterbolagsandelar typiskt sett inte finns på lägre nivåer i globala koncerner borde Skatteverket, för det fall myndigheten ansåg att de anställdas funktioner var av betydelse, ha utrett dessa omständigheter inom ramen för sin utredningsskyldighet.

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. Uppgifterna i filialens deklARATIONER har inte heller varit så anmärkningsvärda att det i det närmaste varit uteslutet att Skatteverket utan vidare utredning skulle ha

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

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 2008–2011.

Mål nr 1341-15
1344-15, 1346-15
och 1349–1355-15

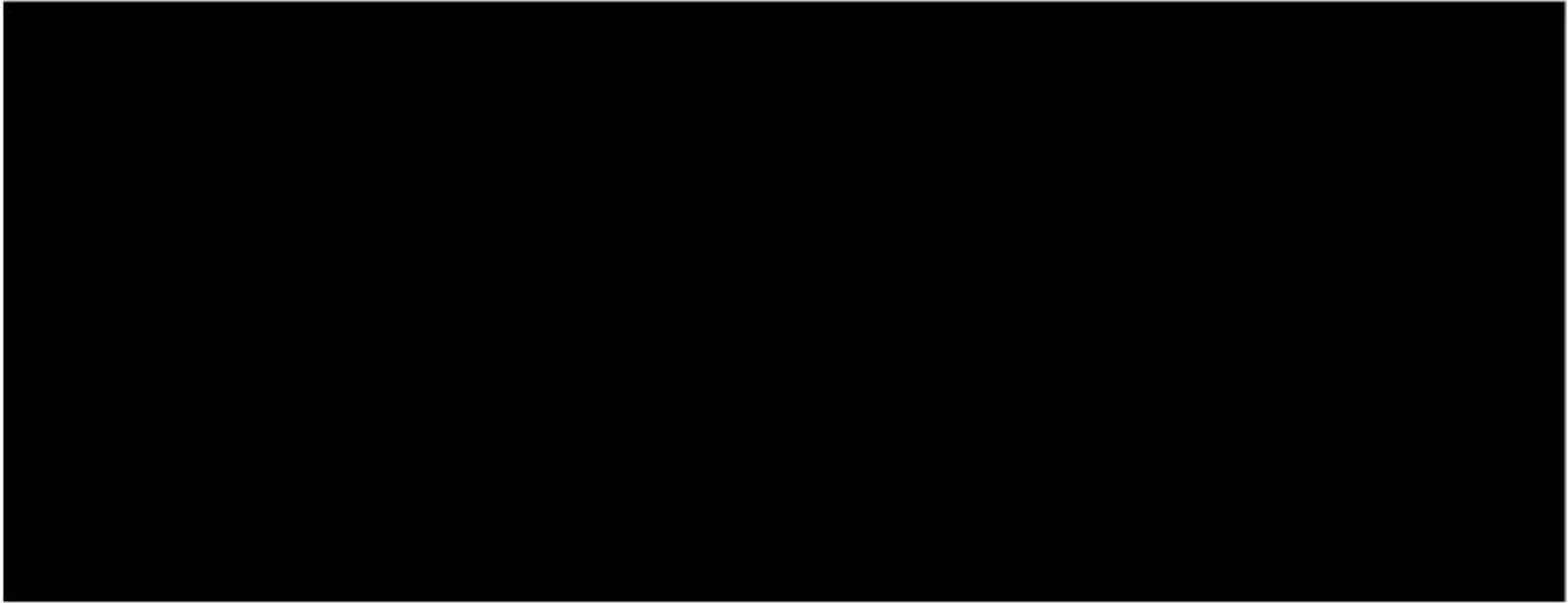
Skattetillägg

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).



/Helen Ljungbeck