



KLAGANDE

R DK filial

MOTPART

Skatteverket
Skattekontoret Malmö
205 31 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 19 maj 2016
i mål nr 2814–2818-16, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning 2009–2013
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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

YRKANDEN M.M.

R DK

Nordisk filial, yrkar avdrag för räntekostnader hänförliga till det lån som finansierade förvärv av andelar i *[REDACTED]* (R&H AB). Vidare yrkar filialen befrielse från skattetillägg och att filialen beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten. Filialen anför följande.

R&H AB tillverkar kemikalier och har en logistisk funktion. Filialens verksamhet består till stor del av att sälja produkterna som tillverkas av R&H AB och andelarna bör därför anses vara knutna till filialen. Det finns ett klart affärsmässigt samband mellan filialen och R&H AB, bl.a. har filialen tagit över den distributionsverksamhet som tidigare bedrevs av R&H AB. Vidare framgår av R&H AB:s förvaltningsberättelser för ifrågavarande beskattningsår att R&H AB:s produktion främst avser produkter avsedda för den nordiska marknaden, dvs. den marknad för vilken filialen bär koncernansvaret för försäljningen av produkterna. Därtill har filialen och R&H AB huvudsakligen haft samma verkställande direktör, vilket ytterligare visar på den integrering som finns. Filialens verksamhet har inte varit avgränsad till att utföra ”holdingfunktioner” avseende dotterbolagsinnehavet utan filialen har varit operativt verksam när det gäller försäljning, marknadsföring och distribution av de produkter som R&H AB tillverkar. Den verkställande direktören för filialen har haft befogenhet att ingå bindande avtal som innebär att filialen avyttrar andelar i dotterbolag. Det faktum att filialen utgör en del av en global koncern där större omstruktureringar diskuteras och där olika delar av koncernen är delaktiga i beslut inverkar inte på det mandat som den verkställande direktören innehaft.

Ett fast driftställe får inte behandlas mindre fördelaktigt än ett dotterbolag. Koncernen är fri att avgöra i vilken form verksamheten ska bedrivas och beslutet får inte begränsas genom diskriminerande skattelagstiftning. Innehavet hade inte ifrågasatts för det fall att andelarna ägts av ett dotterbolag. Behandlingen är därför diskriminerande och utgör en överträdelse av etableringsfriheten.

Filialen har inte lämnat någon oriktig uppgift. Filialen har redovisat andelarna i R&H AB i inkomstdeklarationerna och Skatteverket har därför känt till allokeringen. Skatteverket har även känt till koncernstrukturen och dess centraliserade funktioner genom revision, årsredovisning och

inkomstdeklaration. Detta innebär att Skatteverket haft tillgång till material för att kunna fatta ett korrekt beslut eller att Skatteverkets utrednings-skyldighet inträtt. I vart fall finns det skäl för befrielse från skattetillägg.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför följande. De aktuella dotterbolagsandelarna är varken nödvändiga eller betingade av den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället. Att det i filialen funnits personer som haft formell rätt att underteckna, och även har undertecknat bl.a. förvärvsavtal, innebär inte att ”significant people functions” med avseende på nu aktuella dotterbolagsandelar funnits i filialen.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Vad målen gäller

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 beskattningsåren 2009–2013. Allokeringen av dotterbolagsandelarna har betydelse för filialens möjlighet att få avdrag för räntekostnader. 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 tillhanda-

hållandet av koncernledningstjänster från det utländska bolagets fasta driftställe i Sverige. Innehavet av aktierna ansågs inte betingade 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 det nordiska skatteavtalet. 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 utkommentarer till artiklarna i avtalet. OECD gav 2008 ut rapporten ”Report on the attribution of profits to permanent establishments”. Syftet var 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”. Det nordiska skatteavtalet 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 4 december 2006 och filialen registrerades den 7 december 2006. Som förvaltningsrätten konstaterat har riskerna avseende dotterbolagsförvärven därför initialt inte varit hänförliga till filialen.

Filialens personal har 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 som är hänförliga till lån som har samband med förvärven av andelarna.

Eftertaxering och skattetillägg

För att avdrag inte ska medges för taxeringsåren 2010–2013 måste förutsättningarna för eftertaxering vara uppfyllda.

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 R&B AB varit dotterbolag till 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.

Skatteverket har därmed haft rätt att genom eftertaxering vägra filialen de yrkade avdragen för taxeringsåren 2010–2013 samt ta ut skattetillägg. Skatteverket har satt ned skattetilläggen till hälften. Kammarrätten anser inte att det framkommit skäl för ytterligare nedsättning.

Ersättning för kostnader

Filialen förlorar målen. De frågor som målen handlar om är inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Filialen har därför inte rätt till ersättning för kostnader vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten.

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

