



**KLAGANDE**

X [REDACTED] AB, [REDACTED]

Ombud: Advokat [REDACTED], advokat [REDACTED] och  
biträdande jurist [REDACTED]  
[REDACTED]

**MOTPART**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Växjö:s dom den 14 juni 2022 i mål nr 4217-19,  
4218-19 och 4835-19, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomstbeskattning; beskattningsår 2013  
Skattetillägg  
Skatteflykt  
Ersättning för kostnader

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom, Skatteverkets omprövningsbeslut den 19 juni 2019 och Skatteverkets beslut om ersättning för kostnader den 19 juni 2019.
2. Kammarrätten visar målet åter till förvaltningsrätten för ny handläggning såvitt gäller Skatteverkets framställning om tillämpning av lagen (1995:575) om skatteflykt.
3. Kammarrätten beviljar X [REDACTED] AB ersättning med 250 000 kr för ombudskostnader hos Skatteverket.

4. Kammarrätten beviljar X [REDACTED] AB  
ersättning med 150 000 kr för ombudskostnader i förvaltningsrätten.

5. Kammarrätten beviljar X [REDACTED] AB  
ersättning med 100 000 kr för ombudskostnader i kammarrätten.

*Utskrift från domstolens webbplats: www.domstol.se*

---

## BAKGRUND

X [REDACTED] AB (bolaget) har genomfört en omstrukturering i två steg under åren 2012 och 2013. I steg ett har bolaget bildat en filial i Luxemburg och bl.a. överfört immateriella tillgångar dit till ett värde av knappt 2,3 miljarder kr. I steg två, som genomförts cirka nio månader senare, har bolaget överfört tillgångar och skulder i filialen till ett luxemburgskt koncernföretag genom en verksamhetsavyttring.

Vad parterna tvistar om är till vilka skattemässiga villkor omstrukturen har skett och vilka skattemässiga konsekvenser som uppkommit.

Enligt bolaget har överföringen av immateriella tillgångar skett till skattemässiga värden med verkan både i Sverige och Luxemburg. Bolagets hållning kan sammanfattas enligt följande i denna del. Det har uppkommit en vinst både i Sverige och Luxemburg vid verksamhetsavyttringen, men denna vinst har inte kunnat beskattas omedelbart i Luxemburg eftersom fusionsdirektivet varit tillämpligt. Detta har i sin tur gett bolaget rätt att erhålla avräkning för fiktiv skatt med stöd av 38 kap. 19 och 37 kap. 30 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. En följd av detta synsätt är att det har uppkommit en latent vinst i det luxemburgska koncernföretaget eftersom detta företag har tagit över ett lågt anskaffningsvärde på tillgångarna. Beskattningsunderlaget avseende det i Sverige upparbetade värdet på de immateriella tillgångarna har då, till följd av regelverkets konstruktion, förts över till Luxemburg utan svenska beskattningsekvenser.

Skatteverket menar å sin sida att överföringen har skett till tillgångarnas marknadsvärde med verkan i Luxemburg, vilket är ett resultat av tillämpningen av skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg. Det har härigenom inte uppkommit någon vinst i Luxemburg vid den senare

verksamhetsavyttringen. Beskattningen i Luxemburg har alltså inte kunnat skjutas upp med stöd av fusionsdirektivet. Det är därför inte möjligt att medge avräkning för fiktiv skatt. En följd av detta synsätt är att det inte uppkommer någon latent vinst i det luxemburgska koncernföretaget på värden som har upparbetats i Sverige. Beskattningsunderlaget avseende det i Sverige upparbetade värdet på de överförda immateriella tillgångarna har då inte förts över till Luxemburg utan svenska beskattningsekvivalens. Skatteverket anser att detta även står i överensstämmelse med intentionerna bakom fusionsdirektivet.

#### **YRKANDEN M.M.**

Bolaget yrkar att Skatteverkets omprövningsbeslut ska undanröjas och att beskattning ska ske i enlighet med inlämnad deklaration. Bolaget yrkar i andra hand hel eller delvis befrielse från skattetillägget. För det fall att det ska ske en prövning enligt lagen om skatteflykt yrkar bolaget att målet ska visas åter till förvaltningsrätten för en prövning där i första instans. Vidare yrkar bolaget att kammarrätten ska bevilja ersättning med 410 000 kr exklusive mervärdesskatt för ombudskostnader hos Skatteverket och med 3 944 839 kr exklusive mervärdesskatt för ombudskostnader i förvaltningsrätten. Bolaget yrkar även ersättning med 4 340 224 kr exklusive mervärdesskatt för ombudskostnader i kammarrätten.

Skatteverket motsätter sig ändring av förvaltningsrättens dom och bestrider bifall till bolagets yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten. Skatteverket yrkar, i andra hand, att lagen om skatteflykt ska tillämpas på de företagna rättshandlingarna, varvid prövningen kan ske i kammarrätten. Vid bifall till bolagets talan vitsordar Skatteverket ersättning på högst 400 000 kr.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling den 17 april 2024.

## SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

### *Beskattningsfrågan*

Den centrala frågan i målen är, såsom parterna har fört sin talan, om skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg innebär att filialen ska anses ha förvärvat de immateriella tillgångarna till ett värde av knappt 2,3 miljarder kr eller i princip noll kr för luxemburgska beskattningsändamål.

Vid tolkning av skatteavtal ska den gemensamma partsavsikten sökas (jfr t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2016 ref. 57). Enligt kammarrättens mening är den givna utgångspunkten att ett rimligt tydligt och konkret uttryck för en eller båda staters syn på en viss fråga har företräde framför en mer indirekt och abstrakt analys av den gemensamma partsavsikten.

Båda parter har argumenterat för och ingett stöd i olika former för att den egna tolkningen av skatteavtalet är korrekt.

Ett bärande element i Skatteverkets argumentation är att OECD:s rapport från 2008, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (vinstallokeringsrapporten), har medfört att artikel 7 i OECD:s modellavtal, som det aktuella skatteavtalet bygger på, ska förstås på så sätt att ett oberoende företag hade varit tvunget att förvärva de immateriella tillgångarna till marknadsvärde och att den *dealing* som överföringen av rättigheterna till filialen utgör, ska betraktas som ett förvärv på den nivån. Skatteverket har därvid bl.a. ingett ett yttrande från luxemburgska skattemyndigheter som adresserar Luxemburgs syn på betydelsen av vinstallokeringsrapporten. I yttrandet, som utgörs av svar på ställda frågor från Skatteverket, sägs bl.a. att Luxemburg använder vinstallokeringsrapporten vid tolkningen av artikel 7 i skatteavtal som

bygger på 2010 års version av modellavtalet. Vidare sägs att Luxemburg använder, ifråga om skatteavtal som bygger på den äldre versionen av artikel 7, vinstallokeringsrapporten endast i den utsträckning det överensstämmer ("is compatible") med den äldre versionen och det som sägs i kommentaren till den versionen. Enligt Skatteverket ger detta stöd för att vinstallokeringsrapporten är ett förtydligande av artikel 7 i skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg. Skatteverket menar att en annan tillämpning av avtalet skulle innebära rättsmissbruk. I ett avgörande från Kamrarrätten i Stockholm har skatteavtalet mellan Sverige och Belgien tolkats i linje med Skatteverkets uppfattning (dom den 26 januari 2022 i mål nr 2434-20 m.fl.).

Bolaget har ifrågasatt bl.a. att den nya versionen av artikel 7 har den innebörd som Skatteverket påstår, eftersom det är artikel 13 och inte artikel 7 som reglerar fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna vid avyttring av filialen (steg 2 i omstruktureringen). Därutöver har bolaget invänt att Skatteverkets tolkning av artikel 7 innebär en utvidgning av artikelns ursprungliga innehåll och att vinstallokeringsrapporten inte ger uttryck för den gemensamma partsavsikten.

Bolaget har gett in två besked från *Administration des contributions directes* (ACD) som ska visa hur Luxemburg ser på beskattningen av de två omstrukturingssteg som bolaget har genomfört. Beskeden, från mars respektive december 2013, är sammanknutna på så sätt att det senare sägs vara en fortsättning på det förra. Enligt beskeden ska ACD ha godtagit bolagets beskrivning av beskattningsutfallet enligt intern luxemburgsk rätt och fusionsdirektivet. Av texten framgår att det har skett en överföring av i Sverige upparbetade immateriella rättigheter (framförallt genom en notering i en fotnot men även indirekt i löpande text genom en angivelse av att bolagets huvudkontor "no longer" ska utföra några aktiviteter med avseende på rättigheterna). I beskedet från mars 2013 nämns även skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg, om

än inte i direkt relation till artikel 7.2 med den betydelse Skatteverket anser att artikeln bör ha med avseende på ingångsvärdet på de immateriella tillgångarna i filialen.

Bolaget har också gett in ett yttrande av [REDACTED] S.å.r.l. daterat den 9 juni 2020. Syftet med yttrandet är att klargöra förutsättningarna för utfärdande och verkan av besked som utfärdas av ACD. Där sägs bl.a. att ACD är en myndighet som för Luxemburgs räkning utfärdar bindande besked om beskattningen i olika situationer och att bundenheten vid beskeden bygger på att det har varit möjligt för ACD att korrekt värdera beskattningssituationen såsom den beskrivs av sökanden ("...able to duly assess the Luxembourg tax position as described by the taxpayer"). Det sägs vidare att det inte är möjligt att erhålla ett besked som inte stämmer med ACD:s uppfattning om innehållet i intern rätt och tillämpningen av skatteavtal.

Skatteverket riktar invändningar mot beskeden på så sätt att de är baserade på bolagets beskrivning av rättsläget och att bolaget inte har lyft fram eller beaktat problematiken med vinstallokeringen. Skatteverket framhåller att uppgifterna om var/när tillgångarna har skapats endast tas upp i en fotnot. Skatteverkets slutsats är att beskeden bara bekräftar att bolaget har haft en filial i Luxemburg och att verksamhetsavyttringen i och för sig är sådan att den omfattas av fusionsdirektivet.

Enligt kammarrättens mening får beskeden anses ge en rimligt tydlig beskrivning av faktabakgrunden. Även omnämmandet av skatteavtalet är tydligt. Skatteverket har, utöver det som nämns i det föregående, inte uttryckligen ifrågasatt ingivna handlingars överensstämmelse med vad ACD har beslutat. Skatteverket har inte heller ifrågasatt det materiella innehållet i sig i övrigt. Skatteverket har inte kommenterat yttrandet från [REDACTED] i sak.

Kammarrätten anser att beskederna inte kan avfärdas vid en analys av den gemensamma partsavsikten vid tolkningen av skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg. Det förhållandet att ACD inte har gett skatteavtalet ett innehåll som stämmer med Skatteverkets tolkning diskvalificerar inte beskederna som ett rimligt konkret och tydligt uttryck för Luxemburgs syn på den aktuella tolkningsfrågan. Det mer allmänt hållna svaret som Skatteverket har gett in kullkastar inte denna slutsats.

Angivna förhållanden ger stöd för att den av bolaget framförda tolkningen av skatteavtalet är korrekt. Frågan blir då om det finns andra faktorer som ger stöd åt Skatteverkets tolkning även med beaktande av beskedens innehåll.

Båda parterna har fört process med den utgångspunkten att 2008 års vinstallokeringsrapport antingen har eller inte har utvidgat/förändrat innebörden av artikel 7 i gamla skatteavtal i allmänhet och avtalet mellan Sverige och Luxemburg i synnerhet. Parternas argumentation är att en tolkning som innebär en utvidgning/förändring efter det att ett skatteavtal har ingåtts får den konsekvensen att den nya tolkningen ligger utanför den gemensamma partsavsikten. Om det endast är fråga om ett förtydligande ryms tolkningen inom den ursprungliga partsavsikten.

När det gäller innehållet i och betydelsen av vinstallokeringsrapporten kan kammarrätten konstatera att rapporten har föregåtts av ett mångårigt arbete inom OECD i syfte att klargöra innebörden av artikel 7 i modellavtalet. Artikeln rör fördelningen av beskattningsrätten av löpande inkomster från ett fast driftställe.

Inom OECD utarbetade kommenterar till modellavtalet m.m. ger uttryck för *the Authorised OECD Approach* som allmänt anses som vägledande vid tolkning av modellavtalet och därmed av skatteavtal som bygger på modellavtalet. *The Authorised OECD Approach* är resultatet av



ambitiösa processer inom OECD. De i målen aktuella dokumenten från OECD ingår i en sekvens som beskriver en utveckling av The Authorised OECD Approach när det gäller mellanhavanden i ett företag med verksamheter i olika länder.

Den vägledande betydelsen av OECD:s kommentarer till modellavtalet m.m. har bekräftats även för svensk rättstillämpnings del genom bl.a. det tidigare nämnda rättsfallet HFD 2016 ref. 57. I det avgörandet, som rörde frågan om huruvida det hade skett en utvidgning eller ett förtydligande av en sedan gammalt överenskommen artikel i ett skatteavtal, uttalade Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. att inte minst det förhållandet att flera länder reserverat sig mot ett tillägg i kommentaren till modellavtalet visade att den tillagda skrivningen inte endast varit ett klargörande av bestämmelsens innebörd.

I det nu aktuella fallet har OECD:s arbete omfattat framtagandet av vinstallokeringsrapporten, en därav föranledd uppdatering av kommentaren till artikel 7 i modellavtalet samt, därefter, framtagande av en reviderad version av själva artikeln i modellavtalet och ytterligare en ny kommentar till den reviderade artikeln. Av dokumenten framgår att bakgrunden till framtagandet av bl.a. den reviderade versionen av artikel 7 i modellavtalet har varit att det har funnits en splittring bland medlemsstaterna när det gäller vinstallokeringsrapportens genomslag vid en tolkning av artikel 7 enbart baserad på rapporten själv och den därav föranledda uppdaterade kommentaren. Detta framgår med särskild tydlighet av p. 3–9 i kommentaren till den reviderade versionen. Av kommentaren framgår också att flera länder har reserverat sig mot den reviderade lydelsen (se p. 95–96), dock inte Sverige eller Luxemburg. Det kan här anmärkas att det är delvis oklart, baserat på vad som framgår av kommentaren, exakt vari de reserverande staternas invändningar har bestått och om, följaktligen, reservationerna har riktat sig mot något element som har direkt bäring på den situation som är uppe för

bedömning i förevarande mål. Kammarrätten noterar också att den av vinstallokeringsrapporten föranledda uppdateringen av kommentaren till artikel 7 i modellavtalet inte synes ha gett upphov till några reservationer i sig.

I den av vinstallokeringsrapporten föranledda kommentaren till modellavtalet sägs bl.a. att fördelningen av inkomsterna till ett fast driftställe ska bestämmas som om mellanhavandena hade gällt ett oberoende företag på villkor och med användning av priser som förekommer i den allmänna marknaden (p. 14).

Skatteverket framför väsentligen kringgående- och missbruksargument för sin tolkning och menar att syftet med skatteavtalet och fusionsdirektivet inte kan vara att överflytta beskattningsunderlag från ett land till ett annat och att det inte är meningen att regelverket ska kunna användas för att uppnå total skattefrihet. Kammarrättens utgångspunkt är att den typen av argument väl kan anses ge ett stöd för Skatteverkets tolkning ur ändamålssynpunkt; det är givetvis varje stats rätt att försvara sitt beskattningsunderlag. Samtidigt måste skatteavtal, för att uppfylla flera staters legitima anspråk på förutsebarhet och en ändamålsenlig fördelning av beskattningsunderlaget i stort, fungera på ett konsekvent sätt oberoende av vilket land som är filialland och därtill över tid. Det innebär t.ex., med de utgångspunkter parterna har gett uttryck för, att Sverige måste avstå från rätten att beskatta i utlandet upparbetade immateriella rättigheter som tillförts en svensk filial. Det innebär också att tillämpningen av artikel 7 i samtliga skatteavtal som Sverige har ingått med modellavtalet som förebild före 2008 borde ha varit sådan som Skatteverket nu hävdar. Skatteverket har inte hänvisat till några exempel med detta innehåll under processens gång. Ingen av parterna har för övrigt pekat på några internationella tillämpningsexempel till stöd för sin talan.

Bolaget har bl.a. gett in ett rättsutlåtande av docent [REDACTED]. I utlåtandet anges bl.a. att Högsta förvaltningsdomstolen tillämpar en form av så kallad statisk metod vid tolkning av skatteavtal, att arbetet med vinstallokeringsrapporten påbörjats först sedan skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg ingåtts, att vinstallokeringsrapporten utgjort en ny tolkning av artikel 7 i modellavtalet och att, sammanfattningsvis, överföringen av immateriella tillgångar i det konkreta fallet inte ska anses ha skett till marknadsvärde.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Bristen på samsyn inom OECD om innebörden av den reviderade versionen av artikel 7 talar för att vinstallokeringsrapporten har medfört en utvidgning av tillämpningsområdet för artikel 7. Skatteverkets argument om total skattefrihet är ofullständigt på så sätt att ingångsvärdet på de immateriella rättigheterna, med bolagets tolkning, blir i det närmaste noll kr, vilket innebär att det finns en latent vinst i det övertagande luxemburgska bolaget. Även om kammarrätten har förståelse för Skatteverkets farhågor mot bakgrund av att det inte har klarlagts på vilket sätt och i vilken takt en sådan vinst kan komma att materialiseras är detta inte samma sak som att vinsten, med någon grad av objektiv säkerhet, undgår beskattning över tid.

Det kan här tilläggas att det bör finnas ett utrymme för två stater, i det här fallet Sverige och Luxemburg, att överenskomma om en delvis ny gemensam tolkning av ett existerande skatteavtal och ge uttryck för detta på någon övergripande nivå utan att det nödvändigtvis krävs en justering av avtalstexten för att göra den nya tolkningen till avtalsinnehåll. Någon sådan kommunikation har såvitt bekant inte förekommit från de berörda staternas sida.

44 2013-13 13

Kammarrätten finner sammantaget att det som är känt om vinstallokeringsrapportens tillkomsthistoria och genomslag i vart fall inte medför att det finns tillräckliga skäl att frångå den tillämpning av skatteavtalet som följer av beskattningsbeskeden från ACD. Det innebär att skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg i detta fall ska tillämpas på så sätt att ingångsvärdet på de immateriella tillgångarna ska anses vara skattemässiga värden och att det därigenom uppkommer en vinst i Luxemburg vid verksamhetsavyttringen i september 2013. Beskattningen av vinsten får anses ha skjutits upp i enlighet med fusionsdirektivet. Det finns därmed förutsättningar att tillämpa 38 kap. 19 och 37 kap. 30 §§ IL. Skatteverket har inte invänt mot beräkningen av fiktiv luxemburgsk skatt som sådan. Mot angiven bakgrund ska bolagets överklagande bifallas redan av denna anledning. Förvaltningsrättens dom och Skatteverkets omprövningsbeslut ska därför upphävas.

#### *Efterbeskattning och skattetillägg*

Parterna har även fört process om förutsättningarna för efterbeskattning och påförande av skattetillägg. Det är Skatteverket som har bevisbördan för förekomsten av oriktiga uppgifter. För att en oriktig uppgift ska anses föreligga krävs att det klart framgår att en lämnad uppgift har varit felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

Skatteverket gör gällande att bolaget har undanhållit information om att värdet på de immateriella tillgångarna har upparbetats i Sverige. I de till deklARATIONEN fögade räkenskapsuppgifterna och beskrivningarna av genomförandet av omstruktureringen framgår dock tydligt att det har skett en överföring av i grunden svenska immateriella tillgångar till filialen i Luxemburg. I beskrivningarna i bilaga 4 står exempelvis att "... X ██████████ ██████████ AB transferred its IP to a Luxemburg branch ..." (s. 6). Det framgår också att tillgångarna har haft ett mycket lågt ingångsvärde

(bilaga 3). Deklarationsmaterialet framstår inte, mot bakgrund av det som beskrivs och de värden som är ifråga, som ostrukturerat eller onödigt vidlyftigt. Det förhållandet att delar av materialet är avfattat på engelska kan inte heller anses påverka bedömningen.

Mot denna bakgrund kan bolaget inte anses ha lämnat en oriktig uppgift. Under alla förhållanden har Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet väckts genom de uppgifter som har lämnats i deklaramaterialet. Det har således saknats grund för Skatteverkets beslut om efterbeskattning och skattetillägg, vilket innebär att bolagets överklagande skulle ha bifallits även om Skatteverket hade haft rätt ifråga om tolkningen av skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg.

#### *Skatteflykt*

Kammarrätten har funnit att det saknas grund för att vägra bolaget avräkning för fiktiv skatt i Luxemburg på den grund som Skatteverket anfört. Skatteverket har emellertid genom framställning till förvaltningsrätten, i andra hand, också yrkat att lagen om skatteflykt ska tillämpas på de av bolaget företagna rättshandlingarna. Detta yrkande kvarstår även i kammarrätten. Vid sådana förhållanden ska målet visas åter till förvaltningsrätten i denna del för prövning av Skatteverkets framställning enligt lagen om skatteflykt.

#### *Ersättning för kostnader*

Bolaget har vunnit bifall till sin talan. Vid sådana förhållanden och då bolaget får anses ha haft ett behov av biträde för att bevaka sina intressen anser kammarrätten att bolaget ska beviljas ersättning för ombudskostnader. Den argumentation som har lagts fram i detta syfte har emellertid stundtals varit vidlyftig och därtill, i flera avseenden berört andra frågor än sådana som varit direkt relevanta för prövningen i målet. Arbete har i övrigt utförts

i en omfattning som inte skäligen kan ersättas av det allmänna.

Kammarrätten anser därför att bolaget ska tillerkännas ersättning för ombudskostnader med sammanlagt skäligen 500 000 kr, varav 250 000 kr avser arbete i Skatteverket, 150 000 kr arbete i förvaltningsrätten och 100 000 kr arbete i kammarrätten.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (KR-03).

██████████  
kammarrättsråd  
ordförande

██████████  
kammarrättsråd  
referent

██████████  
tf. kammarrättsassessor