

**KLAGANDE**

FIN

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 21 januari 2016 i
mål nr 29445-14, 29450-14, 29453-14, 29458-14, 29821-14 och 1440-15,
se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2009–2013 samt skattetillägg m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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

YRKANDEN M.M.

██████████ (Finland) Filial (filialen) yrkar att beskattning ska ske i enlighet med inlämnade deklARATIONER och att påförda skattetillägg ska undanröjas alternativt att ytterligare befrielse ska medges. Filialen yrkar även ersättning för sina kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten med där begärda belopp samt med 1 000 000 kr för kostnader i kammarrätten

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. Vid helt eller delvis bifall till överklagandet överlåter verket till kammarrätten att bedöma ersättningsfrågan.

Kammarrätten har den 8 mars 2017 hållit muntlig förhandling i målen. Vid förhandlingen hördes vittnet ██████████, chefsjurist vid ██████████ AB sedan 2016, under ed.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Inledning

I målen är fråga om de dotterbolagsandelar som filialen har tagit upp i sin redovisning ska anses vara tillgångar i filialen, dvs. ska allokeras dit under taxeringsåren 2009-2013. Allokeringen har betydelse för filialens möjligheter att få avdrag för räntekostnader hänförliga till de lån som har samband med förvärvet av andelarna.

Frågan om allokering av andelar till utländskt bolags filial i Sverige är en fråga som varit och är föremål för prövning i flera skattemål. De regelverk som tillämpats i vissa europeiska länder kan mycket kortfattat beskrivet leda till effekten att ränta som tas emot från en svensk filial inte beskattas hos den utländska långivaren eftersom lånet betraktas som en intern transaktion.

Underskott som uppstår till följd av ränteavdrag kan användas för att genom koncernbidrag reducera de beskattningsbara vinsterna i de svenska verksamhetsbolagen. I inkomstskattelagen (1999:1229), IL, infördes från och med den 1 januari 2009 respektive den 1 januari 2013 begränsningsregler för ränteavdrag.

Kammarrätten anser att det finns skäl att understryka att det förhållandet att en juridisk eller fysisk persons agerande kan ha skett för att ge skattemässiga fördelar inte i sig utgör grund för att vid inkomsttaxeringen vägra ett avdrag (jfr RÅ 1990 ref. 101).

Den 3 juli 2012 publicerade Skatteverket ett rättsligt ställningstagande angående allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe (dnr 131 470760-12/111) och därefter fattade Skatteverket, bland annat i dessa mål, omprövningsbeslut till nackdel för filialen och anförde att avdragsrätt för räntekostnader hänförliga till filialens förvärv av andelar i dotterbolag inte förelåg bl.a. med åberopande av OECD-rapporten ”Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” från år 2008 (rapporten).

Rättslig reglering m.m.

Filialen anför bl.a. följande. Den fråga som ska bedömas i målen är helt knuten till en tillämpning av IL:s bestämmelser. I den mån tolkningen av en svensk bestämmelse är klar genom uttalanden i förarbeten och rättspraxis kan uttalanden i rapporter och kommentarer från OECD inte förändra det etablerade svenska rättsläget. Detta följer av grundläggande principer om rättskällehärad och normhierarki. I den mån svensk praxis inte ger svar på vissa frågor torde emellertid kommentarer från OECD kunna tjäna som vägledning. Filialens uppfattning är att de rättsfrågor som aktualiseras i målen besvaras i svensk intern rätt. Bedriver filialen och dotterbolaget en integrerad verksamhet ska allokering ske. Detta ligger

också i linje med OECD:s kommentarer till modellavtalet. Skatteverket använder rapporten som utvidgande tolkningsdata, vilket inte är möjligt enligt svensk intern rätt (jfr HFD 2016 ref. 57).

Rapporten berör över huvud taget inte allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe. Det kan därför ifrågasättas om rapporten ger någon som helst vägledning för en bedömning av hur allokering ska ske enligt intern rätt. En förklaring till att rapporten inte behandlar allokering av dotterbolagsandelar kan vara att den avser artikel 7 i modellavtalet. Allokering av andelar till fast driftställe behandlas däremot i artikel 10.4 i modellavtalet, dvs. artikeln som avser utdelning, där det avgörande för allokering är att andelarna har ett ”verkligt samband” med det fasta driftstället.

Skatteverket anför bl.a. följande. Rapportens allokeringsprinciper bör vara vägledande även enligt svensk intern rätt. Detta stöds av tidigare kammarrättsavgöranden avseende den aktuella frågan (t.ex. Kammarrätten i Stockholms dom den 20 juni 2016 i mål nr 2908-15 m.fl.). Avgörandena ligger i linje med RÅ 1971 ref. 50 där det framgår att vinstallokering till fast driftställe ska beräknas separat och i stort sett ska ske som om det fasta driftsstället utgör ett fristående företag. Rapporten utgör endast ett klargörande och ändrar inte innehållet i svensk intern rätt. Den används inte som utvidgande tolkningsdata. Det är verkets uppfattning att det är artikel 7 i modellavtalet, som behandlar inkomst av rörelse, som reglerar allokeringsfrågan.

Kammarrätten gör följande bedömning.

I målen är ostridigt att **FIN** genom **(Finland)** Filial har fast driftställe i Sverige. Som närmare utvecklats i förvaltningsrättens dom är utländska juridiska personer skattskyldiga bl.a. för inkomster från ett fast driftställe i Sverige, se 6 kap. 7 och 11 §§ IL, men det saknas

särskilda regler i IL för hur avgränsningen ska göras av vilka tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader som är hänförliga till det fasta driftstället. Enligt praxis ska inkomster bestämmas som om filialen är ett fristående företag (jfr RÅ 1971 ref. 50).

Den beskattningsrätt som följer av intern rätt kan begränsas av skatteavtal, i detta fall skatteavtalet mellan Sverige och Finland (det nordiska skatteavtalet). Enligt artikel 7 i detta avtal, som behandlar inkomst av rörelse, får det land där det fasta driftstället är beläget beskatta de inkomster som är hänförliga dit. Skatteavtalet följer OECD:s modellavtal i relevanta delar. Till ledning för tolkningen av modellavtalet ger OECD ut kommentarer till artiklarna i avtalet. År 2008 gav OECD ut den tidigare nämnda rapporten ”Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”. Rapporten gavs ut i syfte att förtydliga kommentarerna till artikel 7 i modellavtalet och behandlar frågan hur vinster ska allokeras till fasta driftställen.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i HFD 2016 ref. 23 uttalat att kommentarer till OECD:s modellavtal i första hand har betydelse vid tolkning av skatteavtal som bygger på modellavtalet, men att de också kan vara vägledande vid tillämpningen av den svenska lagstiftningen under förutsättning att denna bygger på samma principer som modellavtalet (jfr RÅ 2009 ref. 91 och prop. 1986/87:30 s. 42).

HFD har vidare i HFD 2016 ref. 23 avseende möjligheten att beakta kommentarer till artikel 17 i modellavtalet, baserade på en OECD-rapport, som godkändes efter det att svensk intern lagstiftning antagits och trätt i kraft, bl.a. lagt vikt vid att kommentarerna syftat till att klargöra hur artikeln bör tolkas och inte till att förändra dess innebörd. I HFD 2016 ref. 57, som avsåg tolkningen av artikel 18 i skatteavtalet mellan Sverige och Irland (artikel 17.2 i modellavtalet), fann HFD däremot att en ändring till kommentaren som hade skett efter att det aktuella skatteavtalet hade

undertecknats inte skulle beaktas, eftersom ändringen ansågs ha utvidgat tillämpningsområdet för den aktuella bestämmelsen.

Innebörden av de bestämmelser i inkomstskattelagen som är aktuella i dessa mål är att intäkter och kostnader som är hänförliga till ett fast driftställe också ska allokeras dit. Detta överensstämmer med OECD:s modellavtal och även med det nordiska skatteavtalet. Samma överensstämmelse föreligger i synsättet att filialen ska behandlas som om den vore ett fristående företag, ”the separate entity approach”. Det är denna övergripande metod som utvecklas i 2008 års rapport där den betecknas som ”the functionally separate entity approach” och utgör ”the authorised OECD approach”.

I svensk praxis och i förarbeten ges viss vägledning om när dotterbolagsandelar kan allokeras till ett fast driftställe i Sverige. En avgörande faktor har varit i vilken utsträckning verksamheten i det fasta driftstället har varit integrerad med verksamheten i dotterbolaget (se t.ex. RÅ 1998 not. 229 och prop. 2002/03:96 s. 109) och om andelsinnehavet därigenom varit en nödvändig förutsättning för och betingats av det fasta driftställets verksamhet.

I såväl svensk intern rätt som i rapporten är således syftet att ge verktyg för att på bästa sätt allokera intäkter och kostnader till fasta driftställen i enlighet med de principer som är gemensamma för svensk lagstiftning, OECD:s modellavtal och det nordiska skatteavtalet. Rapporten kan, enligt kammarrättens mening, därför inte i nu aktuella delar anses utvidga tillämpningsområdet för tillämpliga bestämmelser eller anses stå i konflikt med äldre kommentarer till artikel 7 i modellavtalet, detta även om en tillämpning av den metodik som förespråkas i rapporten skulle leda till en annan allokering än annars. Den grundläggande beskattningsrätten och principerna för den är fortfarande desamma.

Kammarrätten instämmer därför i förvaltningsrättens bedömning att rättslig vägledning kan hämtas från både kommentarerna till den för målen relevanta artikel 7 i modellavtalet som behandlar inkomst av rörelse och allokering till fast driftsställe samt från 2008 års rapport vid bedömningen av om dotterbolagsandelarna ska hänföras till filialen enligt intern svensk rätt. Att rapporten inte uttryckligen tar upp andelar i dotterbolag föranleder inte någon annan bedömning. Artikel 10.4 i modellavtalet, som rör utdelning och fasta driftställen, hänvisar till artikel 7. Artikel 10.4 har inte ändrats efter rapportens tillkomst.

Ränteavdrag

Filialen anför bl.a. följande. Alla förberedelseåtgärder som utförs i filiallandet för det utländska företags räkning utgör en del av det fasta driftställets verksamhet. I detta ingår även åtgärder som utförs av andra än filialens egna anställda samt åtgärder som utförs innan filialen har registrerats. Tidpunkten för registreringen har en underordnad betydelse. Till den del anställda inom **AAB** varit inblandade i åtgärder för att förbereda den treasuryverksamhet som **FIN** bedrivit i Sverige genom filialen, utgör även sådana åtgärder en del av det fasta driftsställe som **FIN** har i Sverige (jfr HFD 2014 ref. 71). Det går inte att underkänna allokering till Sverige genom att visa att de för allokeringen relevanta funktionerna har utförts i Sverige. Formella beslut om godkännande eller finansiering av dotterbolagsförvärv måste anses ha en helt underordnad betydelse för allokeringsfrågan. Att SPF-funktionerna vid dotterbolagsallokering skulle bestå av mandatet att fatta beslut om förvärv, finansiering och avyttring är en grov förenkling som saknar stöd i rapporten. Samtliga relevanta funktioner har dock utförts av filialen.

Det är i vilket fall verksamheten i dotterbolaget som är det centrala, och inte aktierna som sådana. Rapportens andra del, som behandlar vinstallokering för finansiell verksamhet erbjuder även värdefull vägledning i förevarande

fall, eftersom verksamhetens karaktär är mycket lik den som bedrivs av banker. Mandat att förvärva, finansiera och avyttra dotterbolagsandelar saknar betydelse för allokeringens bedömning. Filialen åberopar till stöd för denna slutsats ett utlåtande av **K**, professor i internationell skatterätt vid universitetet i Leiden i Nederländerna. Utgångspunkten i rapporten är även att allokering ska omprövas kontinuerligt under innehavstiden och det förutsätts att den ska kunna förändras över tid. Skatteverkets fokus på initiala beslutsmandat i fråga om långsiktiga dotterbolagsinnehav torde i praktiken omöjliggöra en sådan löpande omprövning av allokering.

J beslutade om såväl den operationella som den legala strukturen på treasuryverksamheten. Som VD i filialen hade han mandat att fatta beslut avseende **FIN** och filialen, inklusive beslut om förvärv, finansiering och avyttring av dotterbolag. Styrelsen i **AAB** AB informerades av **J** om hur projektet fortlöpte, men fattade inget beslut i frågan. Förvärvet av **FSAB** (FSAB) var koncerninternt och i avsaknad av risk på koncernnivå. Däremot innebar förvärvet givetvis ökad risk för **FIN** och för filialen. Den risk som var förenad med hanteringen och förvärvsfinansieringen kopplad till FSAB, att se till att räntor på skulden kunde finansieras med avkastningen från treasuryverksamheten, hanterades fullt ut av filialens anställda. Beslutet om förvärv kunde därför fattas direkt av **J** och var inte ett sådant externt företagsförvärv som måste fattas av styrelsen i **AAB** i enlighet med arbetsordningen. På grund av legala krav i Finland godkände styrelsen i **FIN** förvärvet av FSAB i efterhand, dvs. efter filialens förvärv av FSAB, vid ett styrelsemöte per telefon. Det finns inte något styrelseprotokoll som visar att styrelsen i **AAB** har fattat beslut om eller planerat treasuryfunktionen. Protokollen visar endast att styrelsen har informerats. Av styrelseprotokoll och avtal framgår tydligt att det är **J**, i sin roll som VD i filialen, som har fattat beslut om filialens förvärv av FSAB.

W, tidigare chefsjurist vid **A AB**, har i två utlåtanden intygat att **A AB**:s arbetsordning inte föreskriver eller innebär att interna förvärv och interna avyttringar samt andra former av interna samgåenden mellan koncernföretag ska underställas styrelsen i **A AB**.

JA har vid den muntliga förhandlingen sammanfattningsvis uppgett följande. Generellt beslutar styrelsen i större strategiska frågor, ekonomiska investeringar över en viss nivå och i frågor som innebär en större risk för koncernen. I övrigt har VD en rätt stor frihet att utforma sin verksamhet så länge den är ändamålsenlig. Det finns grovt sett två kategorier av ärenden, rena beslutsärenden och informationsärenden. Styrelsen fattar inte några beslut i operativa frågor men får väldigt mycket information och presentation av olika slag hur verksamheten utvecklas. Interna omstruktureringar innebär typiskt sett ingen ökad risk för bolaget, någon ökad ekonomisk investering eller någon större strategisk förändring. Sådana beslut hanteras, och genereras samt bereds oftast, inom ramen för respektive supportfunktion eller affärsdivision. Beloppsgränsen i arbetsordningen avser externa förvärv med risk. Begreppet väsentlig organisationsförändring är inte närmare definierat i arbetsordningen men skulle innebära någon typ av större ekonomisk investering, risk eller strategisk förändring av verksamheten. Om man genom en intern omorganisation flyttar en verksamhet från ett land till ett annat där huvudsakligen samma uppgifter ska utföras är det inte en sådan väsentlig organisationsförändring på det sättet. Han var inte med 2008 och vill inte kommentera hur beslutsprocessen gick till då. Det finns ett mandat för vad chefen för treasurygruppen kan besluta om. Han har inte exakta insikter i detaljerna kring det.

Skatteverket anför bl.a. följande. **K** utgår i sitt rättsutlåtande från andra förhållanden än de som har varit för handen i förevarande fall. Filialen har inte bedrivit någon treasuryverksamhet, och det har inte heller resten av det företag som filialen är en del av. **K** utgår ifrån att

filialens funktioner har varit relativt lika de som finns inom en bankverksamhet vilket inte är fallet. Att filialens personal har utfört treasuryfunktioner för FSAB:s verksamhet innebär inte att filialen har bedrivit treasuryverksamhet. Utlåtandet saknar relevans för den bedömning som ska göras i målen.

Skatteverkets uppfattning är att allokering av tillgångar till ett fast driftställe bara kan ske i en riktning, dvs. från det s.k. huvudkontoret till det fasta driftstället, aldrig omvänt. Allokeringen till det fasta driftstället baseras enbart på de funktioner som det fasta driftstället verkligen utför. Huruvida nyckelpersoner med avseende på tillgången dotterbolagsandelar finns i **FIN** eller i något annat bolag inom koncernen saknar således betydelse. Vad som är avgörande för allokering är om SPF-funktioner med avseende på dotterbolagsandelar finns i det fasta driftstället eller inte.

De funktioner **J** har utfört i samband med omorganisationen har han inte utfört för filialens verksamhet, som vid denna tidpunkt inte fanns, utan som ett led i koncernens omstruktureringsprogram. Det är funktionen i sig, och för vems verksamhet som funktionen utförs, som är det väsentliga. Inte personen som utför funktionen.

Även om man skulle se den interna överlåtelsen som enbart ett sätt att organisera så är en omorganisation av finansförvaltningen i en multinationell koncern något som normalt beslutas i styrelsen och inte av en enskild person i en filial.

Arbetsordningen för styrelsen i **AAB** avseende åren 2008–2013 gör inte någon åtskillnad på interna eller externa affärer. Av punkt 3 i bl.a. 2008 års arbetsordning, ”Ärenden som ska underställas styrelsen”, framgår när det är en fråga för styrelsen. Gällande filialens förvärv av FSAB är det enligt Skatteverkets mening bl.a. följande ärenden som ska underställas styrelsen för beslut eller godkännande; strategiplaner, finansieringsplaner,

företagsförvärv, samgående och avyttring, väsentliga organisationsförändringar och övriga frågor av stor ekonomisk eller annan betydelse för koncernen eller koncernbolag.

Dotterbolagsandelarna allokerades till filialen i samband med att filialen bildades och förberedelsearbetet skedde innan något fast driftställe till FIN [REDACTED] fanns. Förvärvet av dotterbolagsandelarna kan därför inte ha betingats av, eller haft något samband med, en av FIN [REDACTED] i Sverige bedrivna verksamhet vid förvärvstidpunkten. Inte heller vid något senare tillfälle har FIN [REDACTED] genom sitt fasta driftställe i Sverige bedrivit någon verksamhet som skulle motivera att dotterbolagsandelarna skulle flyttas till filialen.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Rapporten förespråkar att allokeringen av vinster till ett företags fasta driftställe ska göras genom en tvåstegsmetod. Metoden betecknas som ovan nämnts "the functionally separate entity approach". I det första steget görs en funktions- och riskanalys. Tillgångar ska allokeras efter en identifiering av var de nyckelpersoner, "significant people functions" (SPF), finns som är relevanta för det ekonomiska ägandet av tillgångarna och risker ska allokeras efter en identifiering av var SPF 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. Endast det första steget i metoden är relevant för bedömningen i förevarande fall.

Allokering av tillgångarna till filialen kan, enligt kammarrättens mening, inte ske genom att konstatera att det s.k. huvudkontoret inte bedriver någon egen verksamhet och saknar relevanta nyckelpersoner. Utgångspunkt för

bedömningen är således att dotterbolagsandelarna kan allokeras till filialen endast om det är filialen som innehar relevanta SPF.

Dotterbolagsandelar skiljer sig till sin karaktär från andra tillgångar då de inte löpande används eller hanteras i verksamheten. Relevanta nyckelpersoner avseende sådana tillgångar måste, enligt kammarrättens mening, vara de personer som har behörighet att hantera de aktuella tillgångarna, dvs. råder över frågor som förvärv, finansiering och avyttring, och de därtill hörande riskerna. Kammarrätten delar således inte filialens uppfattning att mandat att förvärva, finansiera och avyttra dotterbolagsandelar saknar betydelse för allokeringsbedömningen eller att dotterbolagsandelarna ska allokeras till filialen även om relevanta funktioner funnits på koncernnivå i Sverige.

Allokeringen av dotterbolagsandelarna och förvärvslånen har skett genom en omfattande omorganisation inom A-koncernen i vilken ett stort antal transaktioner har företagits inom kort tid och ett stort antal koncernbolag har varit involverade. Detta har skett innan och kort tid efter att filialen bildades. Omfattningen av omstruktureringen och flytten av treasuryverksamheten stämmer väl in på vad som i koncernens arbetsordning beskrivs som "ärenden som ska underställas styrelsen". Där anges bl.a. strategiplaner, finansieringsplaner, väsentliga organisationsförändringar och övriga frågor av stor ekonomisk eller annan betydelse för koncernen eller koncernbolag.

Av protokoll från styrelsemöte per capsulam i FIN den 8 december 2008 framgår att styrelsen beslutade att godkänna ett avtal som medförde att filialen förvärvade samtliga aktier i FSAB. Vidare beslutades att godkänna att filialen förvärvade ett skuldebrev från AT AB, som innebar en rätt till en fordran på FSAB om 13 089 020 426 kr. Det beslutades att filialen skulle betala köpet genom att utfärda ett skuldebrev om 1 244 772 603 euro till AT AB. Styrelsen beslutade

också att **FIN** skulle lämna ett ovillkorat aktieägartillskott om 13 089 020 426 kr till FSAB genom att efterge filialens fordran på FSAB om samma belopp. Slutligen beslutades godkänna ett avtal mellan filialen och **AK AB** om uppdelning av fordran. Transaktionerna motsvaras av steg 6, 8, 11 och 14 i den transaktionskedja som beskrivs på s. 4-5 i Skatteverkets omprövningsbeslut den 27 maj 2014. Den interna omorganisationen innebar bl.a. att treasuryverksamheten flyttades till FSAB.

Av ett antal styrelseprotokoll i **A AB** framgår vidare att styrelsen i **A AB** löpande har hållits informerad om hur omorganisationen av treasuryverksamheten fortskridit.

Även med beaktande av vad filialen har anfört och vad **JA** uppgett vid förhandlingen anser kammarrätten att det av Skatteverkets utredning i målen framstår som klart att relevanta nyckelpersoner med mandat att förvärva, finansiera och avyttra dotterbolagsandelarna inledningsvis inte kan ha funnits i filialen. Det finns inte heller stöd för att några sådana mandat skulle ha övergått till filialen under de år som nu är föremål för bedömning. Nyckelpersoner med mandat att fatta beslut rörande planering och genomförande av förvärvet av FSAB och inrättandet av filialen har, enligt kammarrättens mening, funnits på en annan och högre nivå inom koncernen. Detta ger starkt stöd för att dotterbolagsandelarna inte ska allokeras till filialen.

Det kan dock, enligt kammarrättens mening, inte uteslutas att även andra personer i den i filialen bedrivna verksamheten kan utgöra nyckelpersoner (SPF) avseende befogenhet att hantera de aktuella tillgångarna och de därtill hörande riskerna. Avgörande för denna bedömning är vilken verksamhet som bedrivits i filialen och om denna är integrerad med treasuryverksamheten/internbanksverksamheten i FSAB på ett sådant sätt att andelarna i FSAB ska anses ha varit nödvändiga för och betingade av filialens verksamhet. Detta skulle i så fall tala för en allokering av andelarna till filialen.

Filialen anför i frågan om integration bl.a. följande. Treasuryfunktionen är uppdelad på två legala enheter, **FIN** och FSAB. Verksamheten hanteras rent operationellt av filialen tillsammans med FSAB. Generellt är det FSAB som administrerar och sköter den dagliga driften av de olika tjänster som tillhandahålls av treasuryfunktionen. Filialen övervakar, samordnar och leder arbetet. I filialens arbete ingår också att ta fram policys för treasuryarbetet. Treasuryverksamheten är i sin helhet förlagd till Sverige. Exempel på integrerade treasuryfunktioner är netting av koncerninterna betalningar, valutaväxling och hantering av valutakursrisker, extern upplåning, koncernintern utlåning, hantering av ränterisker, garantier och stödbrev samt cash pool. SPF-funktioner avseende treasuryverksamheten har utförts av **J**. Enligt **J**s redogörelse vid den muntliga förhandlingen har de anställda i FSAB inte haft den kompetens eller ställning som krävts för att självständigt bedriva verksamheten, utan filialens ledning och styrning har varit helt nödvändig. Inte heller har filialen kunnat bedriva treasuryverksamheten utan tjänstemän i FSAB. Verksamheterna har med andra ord varit ömsesidigt beroende av varandra såsom delar av en enda verksamhet. Det rör sig sammantaget om en faktisk och fullständig integrering, inte om sådan övergripande samordning som var för handen i RÅ 1998 not. 229. Generellt gäller att transaktioner mellan koncernbolag måste prissättas på marknadsmässiga grunder. Detta förtar givetvis inte tjänsterna dess karaktär av treasurytjänster. Inte heller förminskar det graden av integration. Filialen innehade med andra ord andelarna i FSAB i och för den specifika verksamhet som bedrevs i filialen. Omständigheterna i förevarande mål liknar de i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 17 juni 2004.

Det stämmer inte att filialens räkenskaper inte innehåller några resultat- eller balansposter hänförliga till treasuryverksamhet. Filialen har i räkenskaperna redovisat en skuld hänförlig till finansiering av treasuryverksamheten. Filialen har också redovisat en tillgångspost i form av aktier i FSAB.

Vidare har filialen löpande resultatfört utdelningar från FSAB samt redovisat inkomster från de tjänster som man har tillhandahållit enligt serviceavtal. Avdrag för koncernbidrag förutsätter att det har förekommit en värdeöverföring. De nu aktuella koncernbidragen grundas på en värdeöverföring just i form av utdelning. Den omständigheten att avdrag för koncernbidrag yrkas av FSAB innebär givetvis inte att värdeöverföringen därmed eliminerats. Tvärtom har avdrag medgivits FSAB på grund av lämnade utdelningar.

Själva treasuryportföljen har ägts och förvaltats av FSAB, och därför redovisas de tillgångarna i FSAB:s räkenskaper. Redovisningen återspeglar således respektive enhetsfunktion i det gemensamma tillhandahållandet av treasurytjänster gentemot koncernen i övrigt. Om en koncernredovisning gjorts, vilket hade varit i strid med redovisningsreglerna, skulle dessa poster ha synts i filialens räkenskaper.

Skatteverket anför bl.a. följande. Filialens verksamhet har bestått i att tillhandahålla koncerninterna tjänster mot betalning enligt serviceavtal. Det är rättigheter och skyldigheter från dessa transaktioner som är hänförliga till filialen, dvs. i princip intäkterna från tjänsteförsäljningen och kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna. De enda risker som är hänförliga till filialen är de eventuella risker som personer i filialen har tagit på sig eller hanterat avseende denna verksamhet. Innehavet av andelar i FSAB hör över huvud taget inte samman med den verksamhet som filialen har bedrivit. Det är inte personer i filialen som har beslutat att ta på sig de risker som följer av andelsinnehavet.

Filialens intäkter, ca 7 mnkr per år, har uteslutande bestått i ersättning från FSAB och **AAB** för utförda tjänster motsvarande kostnads-
täckning plus ett vinstpåslag om 5-10 procent. Filialens rörelsekostnader har utgjorts av kostnader för att tillhandahålla aktuella tjänster, huvudsakligen personalkostnader. Filialen har inte haft några tillgångar eller skulder

avseende treasuryverksamhet upptagna i sin balansräkning, och inte heller redovisat några intäkter eller kostnader från sådan verksamhet. Att redovisa en intäkt i form av utdelning eller koncernbidrag innebär inte att mottagaren har haft samma verksamhet som det givande företaget. Redovisningen av utdelning är heller inte korrekt eftersom den därefter har justerats till koncernbidrag. FSAB har i sina deklARATIONER yrkat avdrag för koncernbidrag med motsvarande belopp, vilket inte hade varit möjligt om det varit fråga om utdelning. Avdraget är också en väsentlig del av konstruktionen för att koncernen ska erhålla den eftersträvade skattefördelen.

FSAB och filialen har således inte gemensamt skött koncernens treasuryverksamhet, utan detta har FSAB hanterat på egen hand. Att FSAB har köpt tjänster från filialen medför inte att verksamheten kan ses som gemensamt bedriven, eftersom filialens uppgift endast har varit att mot ersättning utföra funktioner i FSAB:s verksamhet. Det faktum att FSAB har köpt tjänster från filialen utgör inte något skäl för att andelarna i FSAB ska allokeras till filialen. Filialen har inte behövt dotterbolagsandelarna för sitt tjänstetillhandahållande. Verksamheten hade fungerat på motsvarande sätt om FSAB hade anställt de personer som har tjänstgjort i filialen i stället för att köpa in deras tjänster. Att i stället ha dessa personer anställda i en utländsk juridisk persons fasta driftställe som tillhandahåller tjänster är inte en följd av affärsmässiga överväganden.

Kammarrätten gör i denna del följande bedömning.

Av Management Services Agreement mellan filialen och FSAB den 1 november 2008 framgår bl.a. att filialen med kvalificerad personal ska tillhandahålla STAB managementtjänster inom områdena bank accounts structures/cash pools, cash management studies, foreign exchange transactions, external loans/deposits, internal loans/deposits, interest rate derivatives, risk control, administrative treasury processes och development

of IT-systems för en ersättning motsvarande filialens kostnader plus 10 procent.

Av Service Agreement mellan filialen och FSAB den 1 november 2008 framgår bl.a. att filialen med kvalificerad personal ska tillhandahålla FSAB tjänster inom områdena legal advice, forex transactions, money markets transactions, reconciling of statements, back-office, netting, cash management, risk control related activities och set up of IT-system för en ersättning motsvarande filialens kostnader plus 5 procent.

Serviceavtalen mellan filialen och FSAB anger att filialen har tillhandahållit FSAB olika tjänster, bl.a. treasurytjänster, mot ersättning motsvarande kostnadstäckning plus vinstpåslag. Avtalen ger i sig inte stöd för att filialen har bedrivit någon egen treasuryverksamhet eller för att filialen tillsammans med FSAB bedrivit treasuryverksamhet. Filialen har anfört att integrationen med FSAB har varit så omfattande att det i praktiken varit fråga om en och samma treasuryverksamhet. Kammarrätten anser att filialens beskrivning och exemplifiering av integrationen mellan filialen och FSAB är allmänt hållen och inte ger stöd för att fråga är om en omfattande reell integration och inte ett tillhandahållande av koncerninterna tjänster på det sätt som beskrivs i avtalen. Oavsett hur det regelmässigt förhåller sig vad gäller redovisningen i filialen respektive FSAB vinner filialens uppgifter inte heller något stöd i filialens räkenskaper. Vad filialen anfört om utdelningar och koncernbidrag, liksom att andelarna som sådana är upptagna i räkenskaperna föranleder inte någon annan bedömning.

Kammarrätten anser att utredningen inte ger stöd för att det har bedrivits treasuryverksamhet i filialen, utan att filialens verksamhet istället har bestått i att sälja koncerninterna tjänster, bl.a. till FSAB. Det har således inte framkommit att det förelegat en sådan omfattande och integrerad treasuryverksamhet mellan filialen och FSAB som – trots avsaknaden i filialen av SPF avseende förvärv, finansiering och avyttring – medför att det

ekonomiska ägandet av andelarna i FSAB och de därtill hörande riskerna ändå ska anses ha funnits i filialen. Att filialens personal ingått i treasury-verksamhetens ledning föranleder inte någon annan bedömning.

Kammarrätten anser därför att Skatteverket gjort mycket sannolikt att andelsinnehavet inte har varit en nödvändig förutsättning för och betingats av filialens verksamhet.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten således dels att det klart framgår att nyckelpersoner (SPF) avseende förvärv, finansiering och avyttring av andelarna i FSAB och de därtill hörande riskerna inte har funnits i filialen, dels att det är mycket sannolikt att innehavet av andelarna inte har varit nödvändigt för och betingats av filialens verksamhet. Det saknas därför stöd för att allokera andelarna och den därtill hörande skulden till filialen. Filialens överklagande ska därför avslås vad gäller avdrag för räntor vid 2013 års taxering. Såsom förvaltningsrätten angett krävs, för att filialen ska vägras avdrag taxeringsåren 2009–2012, att det också finns grund för eftertaxering.

Eftertaxering och skattetillägg

Filialen anför bl.a. följande. För att besluta om eftertaxering och skattetillägg förutsätts att Skatteverket kan visa att filialen har lämnat oriktig uppgift, dvs. i förevarande fall måste det ”klart framgå” att avdragsyrkandet är felaktigt. Förvaltningsrätten har kommit fram till att ”det är sannolikt” att relevanta nyckelpersoner och nyckelfunktioner för tillgångarna kan hänföras till filialen. Med andra ord har förvaltningsrätten funnit det ”sannolikt” att bolaget lämnat en oriktig uppgift. I detta avseende framstår det som att förvaltningsrätten har begått ett grovt rättegångsfel.

Skatteverkets uppfattning i allokeringsfrågan går stick i stäv med verkets tidigare kända uppfattning fram till det att verkets ställningstagande publicerades i juli 2012. Filialen har haft anledning att utgå från att

allokeringsfrågan även under nu aktuella taxeringsår skulle avgöras utifrån samma kriterier som regeringen, Skatterättsnämnden och Skatteverket även tidigare ansett vara riktiga.

Gränsdragningen mellan den skattskyldiges upplysningsskyldighet och Skatteverkets utredningsskyldighet anses gå vid att den skattskyldige redovisat så mycket information att verket kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet. Mycket tydligare än att det av filialens deklarationsmaterial framgår att andelar i dotterbolag inklusive låneskuld och räntekostnader allokerats till filialen torde Skatteverket inte kunna uppmärksammas om ”problemet”.

Skatteverket anför bl.a. följande. Filialen har i sina inkomstdeklarationer inte lämnat några som helst uppgifter relevanta för bedömningen av vinstallokering till filialen. Varken någon funktionsanalys, slutsatserna av en sådan analys eller de faktiska omständigheterna som har behövts för att kunna göra en sådan analys har redovisats. Skatteverket har därför inte haft någon möjlighet att bedöma huruvida andelarna ska allokeras till filialen eller inte. Det får anses klart framgå att oriktig uppgift har lämnats i samtliga aktuella inkomstdeklarationer. Förutsättningar för eftertaxering samt påförande av skattetillägg föreligger därför.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Förvaltningsrätten kom fram till att filialen, genom underlåtenhet att lämna uppgifter i inkomstdeklarationerna som kan läggas till grund för bedömningen av frågan om allokering, har lämnat oriktiga uppgifter som medfört att taxeringsbesluten blivit felaktiga. Kammarrätten delar därmed inte, även med beaktande av vad som framförts av filialen i denna del, filialens uppfattning att ett grovt rättegångsfel har begåtts.

Av praxis framgår att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet

aktualiseras när uppgifterna i den skattskyldiges deklarationsmaterial är så motstridiga, otydliga eller ofullständiga att det får anses i det närmaste uteslutet att de lämnade uppgifterna hade kunnat godtas utan närmare utredning (jfr t.ex. RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2004 ref. 11 och RÅ 2004 not. 184). De uppgifter som lämnats i deklarationen för respektive taxeringsår, bl.a. i balansräkningarna, kan inte anses vara motstridiga eller ofullständiga på det sätt som avses i ovan nämnda rättsfall. Någon särskild utredningsskyldighet har därför inte utlösts för Skatteverket.

Kammarrätten konstaterar att filialen inte har lämnat tillräckliga uppgifter för att möjliggöra en bedömning av vilka funktioner som funnits i filialen med avseende på andelsinnehavet, eller av verksamheten i filialen och eventuell integration med verksamheten i FSAB. Sammantaget anser kammarrätten därför att det klart framgår att filialen har lämnat oriktiga uppgifter.

För att eftertaxering ska kunna ske krävs vidare att det är de oriktiga uppgifterna som har medfört att taxeringsbesluten blivit felaktiga. HFD konstaterade i rättsfallet 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 kammarrättens bedömning inte kommit till klart uttryck att Skatteverket har haft en felaktig uppfattning om rättsläget kring allokering av tillgångar till fasta driftställen under de i målen aktuella taxeringsåren.

Det får mot denna bakgrund anses att filialen har orsakat de felaktiga besluten genom att lämna oriktiga uppgifter. Kammarrätten anser inte att omständigheterna i målen medför att beslut om eftertaxering framstår som uppenbart oskäligt. Grund för eftertaxering föreligger därför för taxeringsåren 2009–2012. Filialens överklagande avseende ränteavdrag ska således avslås i sin helhet.

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att filialen har lämnat oriktig uppgift för samtliga taxeringsår, 2009–2013, och att grund således föreligger för att ta ut skattetillägg. Kammarrätten anser att det inte föreligger skäl för att medge ytterligare befrielse från skattetilläggen.

Ersättning för kostnader

Filialen har inte vunnit bifall till sitt överklagande i kammarrätten. Målen är inte heller av betydelse för rättstillämpningen och det föreligger inte synnerliga skäl för ersättning. Överklagandet i denna del och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

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

██████████
kammarrättsråd
ordförande

██████████
kammarrättsråd
referent

██████████
kammarrättsråd