



**KLAGANDE**

BV filial

**MOTPART**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 26 november 2015 i mål nr 26876-14, 26879-14, 26881-14, 26882-14 och 26883-14, 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.

██████████ BV Nederländerna Svensk filial (filialen) yrkar att taxering sker i enlighet med ingivna deklARATIONER, att påförda skattetillägg undanröjs eller att full befrielse medges och att ersättning medges enligt filialens yrkanden avseende kostnader hos Skatteverket och förvaltningsrätten. I motsats till vad förvaltningsrätten påstår har filialen i sitt yttrande över Skatteverkets revisionspromemoria yrkat ersättning för kostnader som uppkommit i samband med revisionen. Förvaltningsrätten borde inte ha avvisat yrkandet. Vidare yrkas ersättning för kostnader hos kammarrätten med 1 000 000 kr.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. Yrkandet om ersättning för kostnader överlämnas i sin helhet till kammarrätten att avgöra. Skatteverket bekräftar vidare filialens invändning att filialens ansökan om ersättning beträffande uppkomna kostnader hos Skatteverket har framställts i rätt tid, således innan Skatteverket avgjorde och skiljde sig från ärendena.

Kammarrätten har den 7 mars 2017 hållit muntlig förhandling i målen. Vid förhandlingen hördes vittnet B██████████ tidigare chefsjurist vid S AB██████████ AB, 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. År 2003 ändrades de skatteregler i Nederländerna som innebär att ett företag kan ingå i en skattemässig enhet. Mycket kortfattat beskrivet kan de nederländska reglerna leda till effekten att ränta som tas emot från en svensk filial inte beskattas hos den nederländska långgivaren eftersom lånet betraktas som en intern transaktion inom en skattemässig enhet. Underskott som uppstår till följd av ränteavdrag kan användas för att genom koncernbidrag reducera de beskattningsbara vinsterna i de svenska verksamhetsbolagen. Det finns även andra länder än Nederländerna som har liknande lagstiftning om skattemässig enhet. 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 t.ex. 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, bl.a. 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. Filialen instämmer i att rapporten kan användas för att tolka innebörden av skatteavtalet med Nederländerna och att rapporten även kan användas inom ramen för intern rätt



tillsammans med den vägledning som ges i förarbeten och praxis. Interna rättskällor bör kunna fyllas ut med den vägledning som ges i rapporten. Det kan emellertid inte med hänvisning till rapporten bortses från intern rätt vilken varit bestående under lång tid och bekräftats i förarbeten, förhandsbesked och praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). I kommentaren till OECD:s modellavtal, artikel 10.4, rekommenderas att allokering av utdelningsinkomst till fast driftställe sker när utdelningen är ”effectively connected to the permanent establishment”.

**Skatteverket** anför bl.a. följande. Rapportens allokeringsprinciper bör vara vägledande även enligt svensk intern rätt. Det övergripande syftet är att fastställa inkomster och kostnader som är hänförliga till det fasta driftstället. 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.

Kammarrätten gör följande bedömning.

I målen är ostridigt att <sup>BV</sup> genom <sup>BV</sup> Nederländerna Svensk 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 Nederländerna. 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.

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 godändes 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 skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna. 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 utvecklats 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 skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna. 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 relevanta artikeln 7 i modellavtalet som behandlar inkomst av rörelse och allokering till fast driftställe 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. Rapporten har ett något annorlunda perspektiv jämfört med interna rättskällor så till vida att den betonar aktivt beslutsfattande i fråga om påtagande och hantering av risker som är förknippade med ägandet av en tillgång. De personer som utövar sådant aktivt beslutsfattande anses utföra funktioner av betydelse för allokeringen (SPF). SPF kan endast utgöras av aktivt beslutsfattande. Detta innebär att beslut som endast innebär godkännande av andras förslag eller beslut inte omfattas av begreppet. Detta framgår tydligt i rapportens avsnitt om s.k. ”trade intangibles”. Allokeringsbedömningar ska vidare ske löpande vilket omöjliggörs om redan ett initialt styrelsebeslut om godkännande av förvärvet för all framtid omöjliggör allokering. Alla större koncerner fattar dessutom beslut på koncernnivå och utövar en typ av ledning som motsvarar den som i förevarande fall utövas av koncernstyrelsen. Utgångspunkten vid tolkningen av rapporten måste vara att sådana funktioner på koncernnivå inte ska sammanblandas med SPF-personer. Om Skatteverkets uppfattning i denna del ändå skulle få gehör hos kammarrätten menar filialen att samtliga relevanta beslut om förvärv och finansiering fattats för filialens räkning av **P** I den mån andra än anställda i filialen fattat beslut eller liknande med avseende på den näringsverksamhet **BV** bedrivit i Sverige ska dessa åtgärder tillgodoräknas/hänföras till det fasta driftställe som bolaget har i Sverige, dvs. till filialen, eftersom **S AB** är en svensk koncern.

**P** har genom sitt uppdrag att förbereda flytten av internbanksverksamheten till Sverige och med fullmakt haft mandat att aktivt fatta alla beslut avseende filialen, inklusive beslut om förvärv, finansiering, och avyttring av dotterbolag. **P** har således

varit SPF i förhållande till treasuryfunktionaliteten genom att han har styrt och beslutat över risker, tillgångar och lånade medel för att finansiera [REDACTED] (STAB). Samtliga funktioner som kan anses relevanta för allokeringen av andelarna i STAB har utförts i Sverige.

**B** [REDACTED] har vid den muntliga förhandlingen sammanfattningsvis uppgett följande. Koncernledningen är inte något beslutsorgan utan är till för att utbyta vissa erfarenheter, t.ex. hantera frågor om konferenser eller vilken bilpolicy bolaget ska ha. Koncernledningen har inget med affärsverksamheten att göra. Besluten fattas inom affärsområdena och inom stabsfunktionen. Ett beslut att köpa t.ex. ett bolag fattas inom respektive affärsområde för att sedan godkännas av styrelsen. Styrelsens uppgift är att hålla reda på strategin, finansieringen och att ha en övervakande funktion. Det är viktigt att styrelsen inte blir operativ. Styrelsen kan inte gå in och ändra i en organisation. Generellt sett är det VD:s uppgift. Han kommer inte ihåg det styrelsemöte den 9-10 februari 2004 när styrelsen fattade beslut om att treasuryverksamheten skulle flyttas till Sverige. Ett sådant ärende förbereds och initieras vanligtvis ute i organisationen. Flytten av treasuryverksamheten har med all säkerhet initierats inom gruppen **P** [REDACTED] **G** [REDACTED] och **P** [REDACTED]. Det var inte nödvändigt att styrelsen fattade något beslut eftersom flytten inte innebar någon ökad riskexponering och det var inte några nya pengar, utan endast en förbättring och förenkling av verksamheten.

**Skatteverket** anför bl.a. följande. De funktioner **P** [REDACTED] 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 omstrukturering av treasuryverksamheten. Det är funktionen i sig, och för vems verksamhet som funktionen utförs, som är det väsentliga. Inte personen som utför funktionen. Det var inte heller det nederländska bolaget som filialen är en del av som gav **P** [REDACTED] i uppdrag att etablera en ny treasuryorganisation. Detta uppdrag fick han från [REDACTED]



L och G, som sökte tillstånd om att etablera treasuryverksamheten på visst sätt. Att P såsom VD för filialen undertecknat alla avtal i anslutning till den nya organisationen som t.ex. förvärvsavtal m.m. för inte med sig att han är en s.k. SPF-person i rapportens mening. Det framgår av filiallagen att en filial är skyldig att ha en VD som har en oinskränkt fullmakt att teckna dess firma och är således en ren, och dessutom enligt lag tvingande, formalitet. Vidare kan konstateras att filialen, sedd som ett separat och oberoende företag, inte har haft finansiell kapacitet att förvärva aktuella dotterbolagsandelar. Finansieringen har uteslutande bestått av räntebärande lån.

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 inte filialens uppfattning att sådana personer, om de finns på koncernnivå, inte kan sammanblandas med SPF eller att dotterbolagsandelarna ska allokeras till filialen även om relevanta funktioner funnits på koncernnivå i Sverige.

Av utdrag ur protokoll fört vid sammanträde med styrelsen för SAB den 9 och 10 februari 2004 framgår att styrelsen i SAB beslutade att etablera filialen i Sverige och att etablera STAB som ett dotterbolag till filialen med ett aktiekapital om 3 000 MSEK. Vidare beslutades att låta L och G underteckna alla relevanta handlingar som behövdes med anledning av att internbanksverksamheten flyttades till Sverige. Filialen registrerades den 16 juni 2004.

Av Resolution of the Board of Directors of BV den 15 juni 2004, framgår att styrelsen i BV beslutade att upprätta STAB och att ingå låneavtal om 3 000 MSEK med F BV för att finansiera treasuryverksamheten i STAB. Vidare beslutades att såväl andelarna i STAB som ovan nämnda lån skulle allokeras till filialen.

Av Resolution of the Board of Directors of F BV den 16 juni 2004 framgår att F BV har beslutat att bevilja lånet om 3 000 MSEK till BV

Även med beaktande av vad filialen har anfört och vad B uppgett vid den muntliga förhandlingen anser kammarrätten att det av Skatteverkets utredning framstår som klart att relevanta nyckelpersoner med mandat att förvärva, finansiera och avyttra dotterbolagsandelarna inledningsvis inte har funnits i filialen. Det har inte heller framkommit att några sådana mandat skulle ha övergått till filialen under de år som nu är föremål för prövning. Nyckelpersoner med mandat att fatta beslut rörande planering och genomförande av förvärvet av STAB 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 STAB på ett sådant sätt att andelarna i STAB 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. Innehavet av andelarna i STAB har varit en naturlig del. Andelarna representerar det värde som treasuryverksamheten tidigare innehöll. Strukturen har varit effektiv och lämplig. Filialens personal har tillsammans med personalen i STAB drivit koncernens internbank samt treasuryverksamheten. Centrala befattningshavare har varit anställda i filialen och haft avgörande betydelse för driften av verksamheterna. Filialens VD har haft det operativa ansvaret. Filialen har genom andelsinnehavet utövat kontroll över STAB och den gemensamma verksamheten samt ansvarat för att övervaka STAB:s hantering av risker. Filialen har således kontrollerat den risk som varit förknippad med innehavet av andelarna, dvs. att dessa skulle minska i värde.



Integrationen mellan Filialen och STAB har varit så djupgående att det i praktiken har varit fråga om en verksamhet och verksamheterna har varit en förutsättning för varandra. Exempel på integration är valutaaffärer, extern upplåning, cash management samt bokslut och riskrapportering. De anställda i STAB har inte varit tillräckligt många eller haft den kompetens och ställning som krävts för att på egen hand bedriva treasuryverksamheten. Filialen har inte heller kunnat bedriva treasuryverksamheten utan handlarna i STAB.

STAB har uppenbarligen varit exponerat för risker, t.ex. valuta- och likviditetsrisk, eftersom dess funktion bl.a. varit att ta över och hantera risker som uppkommit i andra koncernbolag och även mellan STAB och externa aktörer. Filialens personal har på ett avgörande sätt löpande aktivt hanterat dessa risker som varit förknippade med innehavet av och centralt för värdet på andelarna. Att filialen fakturerat STAB är enbart en följd av gällande internprissättningsregler och förtar inte tjänsternas karaktär av treasurytjänster. STAB har under innehavstiden ökat i värde. Denna värdetillväxt har primärt tillfallit filialen. STAB har således lämnat koncernbidrag till filialen vilket i civilrättslig mening utgör utdelning till filialen.

Tillgångarna i filialen var andelarna och skulderna lånet för finansieringen. Balansposterna från treasuryverksamheten finns i STAB. Om en koncernredovisning gjorts, vilket hade varit i strid med redovisningsreglerna, skulle dessa poster ha synts i filialens räkenskaper. Omständigheterna i förevarande mål liknar de i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 17 juni 2004.

**Skatteverket** anför bl.a. följande. Treasuryverksamheten har i sin helhet bedrivits i STAB och samtliga risker avseende verksamheten har funnits i STAB. Filialens verksamhet har bestått i att tillhandahålla STAB 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 personer i filialen tagit på sig eller hanterat avseende denna verksamhet.

Funktionerna som filialens anställda har utfört har varit för STAB:s verksamhet, inte för filialens. Funktionerna utgör inte ett led i filialens verksamhet. Filialen erhåller ersättning för utförda tjänster oavsett hur treasuryverksamheten i STAB utvecklas. Filialens intäkter har uteslutande bestått i ersättning huvudsakligen från SAB och i resterande del från STAB. Filialens rörelsekostnader har huvudsakligen utgjorts av personalkostnader för att tillhandahålla tjänsterna och det finns inte några tillgångar eller skulder avseende treasuryverksamhet upptagna i filialens balansräkning.

Filialen har inte heller redovisat några intäkter eller kostnader från sådan verksamhet och har under hela den aktuella perioden haft ett negativt eget kapital. Någon integration har inte förelegat mellan verksamheterna och dotterbolagsandelarna har inte använts i eller behövts för den verksamhet som filialen har bedrivit. Det ekonomiska ägandet avseende andelarna i STAB har inte övergått till filialen.

Kammarrätten gör i denna del följande bedömning.

Av Management Services Agreement mellan filialen och STAB den 1 oktober 2004 framgår bl.a. att filialen med kvalificerad personal ska tillhandahålla STAB managementtjänster enligt bifogad lista för en ersättning motsvarande filialens kostnader plus 10 procent.

Av Service Agreement mellan filialen och STAB den 1 oktober 2004 framgår bl.a. att filialen med kvalificerad personal ska tillhandahålla STAB tjänster inom områdena legal advice, recording of forex transactions,

reconciling of statements, back-office, cash management och risk control enligt bifogad lista för en ersättning motsvarande filialens kostnader plus 5 eller 10 procent beroende av vilken typ av tjänst som tillhandahållits.

Serviceavtalen mellan filialen och STAB anger att filialen har tillhandahållit STAB 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 STAB bedrivit treasuryverksamhet. Filialen har anfört att integrationen med STAB 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 STAB 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 STAB vinner filialens uppgifter inte heller något stöd i filialens räkenskaper. 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 i stället har bestått i att sälja koncerninterna tjänster, bl.a. till STAB. Det har således inte framkommit att det förelegat en sådan omfattande och integrerad treasuryverksamhet mellan filialen och STAB som – trots avsaknaden i filialen av nyckelpersoner (SPF) avseende förvärv, finansiering och avyttring – medför att det ekonomiska ägandet av andelarna i STAB och de därtill hörande riskerna ändå ska anses ha funnits i filialen. Att filialens personal ingått i treasuryverksamhetens ledning föranleder inte någon annan bedömning. Kammarrätten anser därför att Skatteverket har 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 STAB 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** hänvisar till vad som tidigare anförts och tillägger bl.a. följande. Det framgår av deklARATIONERNAS balansräkningar att filialens enda betydande tillgång varit andelar i dotterbolag och att finansieringen i hög grad utgjorts av lån. Det har med andra ord varit uppenbart att allokeringen av lånen varit beroende av allokeringen av dotterbolagsandelarna. Givet Skatteverkets rättsuppfattning skulle filialens deklARATIONER endast kunnat vara korrekta under speciella och mycket osannolika omständigheter, närmare bestämt om koncernen haft en mycket undermålig bolagsstyrning. Detta är ett verklighetsfrämmande scenario och skulle ha framkommit om Skatteverket hade gjort en rimlighetsbedömning som det enligt praxis framgår att verket ska göra. Kravet på Skatteverkets utredningsskyldighet bör även kunna ställas högre med hänsyn till att filialen vid 2010 års taxering lämnat ett öppet yrkande som utmynnade i ett beslut från Skatteverket varigenom filialens ränteavdrag delvis inte medgavs på grund av de räntebegränsningsregler som hade införts. Mot bakgrund av Skatteverkets tidigare rättsuppfattning måste det vidare antas att taxeringsbesluten för taxeringsåren 2009 och 2010 skulle ha blivit desamma om tillräckliga uppgifter hade lämnats i deklARATIONERNA. För att beslut om eftertaxering och skattetillägg ska kunna fattas innebär

det i förevarande fall att det bl.a. klart ska framgå att nyckelpersonerna i filialen saknat erforderliga beslutsmandat, samt att de som fattat besluten inte gjort det för filialens räkning. Eventuella oklarheter i dessa avseenden måste gå ut över Skatteverket.

Skäl för befrielse från skattetilläggen föreligger då det, om Skatteverkets rättsuppfattning är korrekt, är fråga om ett område där HFD, Skatterättsnämnden, Skatteverket och regeringen tidigare misstagit sig beträffande vilka omständigheter som är av betydelse för allokering av dotterbolagsandelar.

**Skatteverket** anför bl.a. följande. Några relevanta sakförhållanden för bedömningen av allokeringsfrågan har inte lämnats i deklARATIONERNA eller i bilaga till dessa. Upplysningen i bilaga till 2010 års inkomstdeklaration har inte vidare omfång än vad gäller frågan om huruvida räntor på koncern-interna lån är avdragsgilla i enlighet med ränteavdragsbegränsningsreglerna och medför inte att oriktig uppgift inte lämnats. Således har inte heller Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet väckts.

Kammarrätten gör följande bedömning.

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. I likhet med förvaltningsrätten anser kammarrätten inte heller att den noteringsbilaga filialen bifogade till 2010 års inkomsttaxering utlöst någon särskild utredningsskyldighet för Skatteverket.

Kammarrätten konstaterar, även med beaktande av bilagan till 2010 års inkomstdeklaration, 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 STAB. 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 driftsställen 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. Även med beaktande av vad filialen anfört anser kammarrätten att det inte föreligger skäl för att medge ytterligare befrielse från skattetilläggen.

**Ersättning för kostnader hos Skatteverket, förvaltningsrätten och kammarrätten**

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. I den del bolaget vann bifall i förvaltningsrätten anser kammarrätten att bolaget är skäligen tillgodosett med den ersättning som förvaltningsrätten beviljade. Någon ytterligare ersättning ska därför inte utgå varken för kostnader hos Skatteverket eller i domstolarna.

---

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

x

kammarrättsråd  
ordförande

kammarrättsråd  
referent

kammarrättsråd