



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5375-24
5376-24

meddelad i Stockholm den 21 oktober 2025

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Essity Treasury B.V. Holland, Stockholm Filial, 516403-5163
Box 200
101 23 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 17 juli 2024 i mål nr 2595-23
och 2596-23

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att bedömningen av om andelar i ett dotterbolag har en sådan anknytning till ett fast driftställe som medför att ränteutgifter hänförliga till förvärvet av andelarna kan ingå i den inkomstberäkning för driftstället som följer av 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen ska göras med tillämpning av de principer som beskrivs i OECD:s rapport om vinstallokering till fasta driftställen.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i målen i övrigt, upphäver kammarrättens avgörande i den del det har överklagats samt visar målen åter till kammarrätten för ny prövning i enlighet med vad som anges i punkt 38.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Essity Treasury B.V. Holland ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 150 000 kr.

BAKGRUND

1. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige, vilket innebär att de är skattskyldiga för bl.a. inkomst från ett fast driftställe här. En i Sverige belägen filial till ett utländskt företag utgör ett fast driftställe. De här målen gäller vilka kriterier som ska tillämpas för att avgöra vilka av företagets inkomster och utgifter som ska hänföras (allokeras) till det fasta driftstället.
2. Det nederländska bolaget Essity Treasury B.V. Holland bedrev under 2014 och 2015 verksamhet i Sverige genom dels ett fast driftställe i form av en filial, dels ett dotterbolag. Förvärvet av dotterbolaget hade finansierats genom koncerninterna lån för vilka bolaget löpande betalat räntor. Andelsinnehavet redovisades som en tillgång, och förvärvslånet som en skuld, i filialen.
3. Bolaget ansåg att ränteutgifterna skulle hänföras till filialen eftersom dotterbolagets verksamhet var en integrerad del i den verksamhet som bedrevs genom filialen och andelsinnehavet därför skulle allokeras dit.
4. Skatteverket nekade bolaget avdrag för ränteutgifterna. Som skäl för detta hänvisade myndigheten till en rapport från OECD om vinstallokering till fasta driftställen, enligt vilken den del av vinsten som hänförs till ett fast driftställe ska beräknas med tillämpning av en särskild funktionsanalys. Enligt Skatteverket kunde det ur rapporten utläsas att det ekonomiska ägandet av en andel i ett dotterbolag ska allokeras till den del av företaget där det finns personer med mandat att fatta beslut om förvärv, avyttring och finansiering av andelen i fråga. Eftersom det inte hade kommit fram att det funnits personer med sådana mandat i filialen saknades det, enligt Skatteverket, förutsättningar för att hänföra ränteutgifterna dit.
5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm, som avslog överklagandet. Domstolen ansåg att OECD:s vinstallokeringsrapport kan användas som tolkningsunderlag vid tillämpningen av bestämmelserna i fråga och att det följer av rapporten att personer med behörighet att hantera de aktuella tillgångarna måste finnas i filialen för att allokering ska kunna göras dit. Enligt förvaltningsrätten framgick det inte att det funnits sådana personer i filialen, och eftersom dotterbolagsandelarna inte kunde allokeras dit ansågs räntorna inte avdragsgilla i Sverige.
6. Bolaget överklagade vidare till Kammarrätten i Stockholm, som konstaterade att allokering av dotterbolagsandelar inte behandlas särskilt i vinstallokeringsrapporten och att de förtydligande exempel som ges där inte avser jämförbara situationer eller verksamheter. Enligt kammarrätten talade detta för att vinstallokeringsrapporten och svensk intern rätt inte bygger på samma principer. Med stöd av uttalanden som gjorts i svensk rättspraxis och i förarbetena ansåg

domstolen att prövningen av om dotterbolagsandelarna kunde allokeras till filialen i stället skulle ske utifrån om andelsinnehavet betingats av filialens verksamhet. Domstolen fann vidare att filialens och dotterbolagets verksamheter var integrerade med varandra i sådan utsträckning att andelsinnehavet fick anses vara betingat av filialens verksamhet och att innehavet därmed kunde allokeras till filialen. Kammarrätten upphävde därför underinstansernas avgöranden såvitt avser inkomstskatt och visade målen åter till Skatteverket för prövning av om övriga förutsättningar för avdragsrätt var uppfyllda.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att kammarrättens dom ska upphävas vad gäller inkomstbeskattning och att förvaltningsrättens dom ska fastställas i den delen.
8. *Essity Treasury B.V. Holland* anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 326 310 kr.
9. *Skatteverket* anser att bolaget ska medges ersättning för kostnader med skäliga 160 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

10. Prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen får enligt 36 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) begränsas till att gälla en viss fråga i målet, vars prövning är av vikt för ledning av rättstillämpningen (prejudikatfråga).
11. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om betydelsen av OECD:s rapport om vinstallokering till fasta driftställen vid bedömningen av om andelar i ett dotterbolag har en sådan anknytning till ett fast driftställe som krävs för att ränteutgifter hänförliga till förvärvet av andelarna ska ingå i den inkomstberäkning för driftstället som följer av 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229).
12. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.

Rättslig reglering m.m.

13. En utländsk juridisk person är enligt 6 kap. 7 § inkomstskattelagen begränsat skattskyldig i Sverige. Enligt 11 § första stycket 1 avser skattskyldigheten bl.a. inkomst från ett fast driftställe här i landet. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket en stadigvarande plats för

affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I andra stycket anges att uttrycket fast driftställe innefattar bl.a. filial.

14. Av 16 kap. 1 § första stycket framgår att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. I samma stycke anges att ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.
15. Det saknas närmare bestämmelser i inkomstskattelagen om hur fördelningen av inkomster och utgifter till ett fast driftställe ska göras och hur inkomsten från ett fast driftställe ska beräknas. De allmänna bestämmelser som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet och för juridiska personer är därför tillämpliga även vid beskattning av inkomst hänförlig till ett fast driftställe.
16. Skattskyldigheten enligt intern svensk rätt kan inskränkas med tillämpning av skatteavtal som Sverige har ingått. De flesta skatteavtal är framförhandlade med OECD:s modellavtal som grund.
17. Definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § första och andra styckena inkomstskattelagen är hämtad från och motsvarar artikel 5 punkterna 1 och 2 i modellavtalet.
18. I artikel 7 i modellavtalet behandlas inkomst från fasta driftställen. Av punkt 1 framgår att ett företag med hemvist i en avtalsslutande stat får beskattas i den andra avtalsslutande staten för sådan inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe där. I punkt 2 anges att den inkomsten är den som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, särskilt med avseende på driftställets mellanhanden med andra delar av företaget, om det hade varit ett fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med beaktande av de funktioner som utförts, tillgångar som använts och risker som företaget har tagit genom det fasta driftstället och genom andra delar av företaget.
19. Modellavtalet har förändrats genom åren och artikel 7 fick sin nuvarande lydelse 2010. Dessförinnan saknades bl.a. hänvisningen till de funktioner som utförts i driftstället. Att driftställets inkomst ska vara den som det skulle ha förvärvat om det hade varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, angavs dock även tidigare.
20. I syfte att öka enhetligheten av tillämpningen av artikel 7 publicerade OECD 2008 en rapport om vinstallokering till fasta driftställen (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments). En ny version av rapporten publicerades 2010, i samband med det årets uppdatering av modellavtalet. Rapporten anges innehålla en auktoriserad metod för att fördela vinster mellan ett företags olika delar ("the authorized OECD approach") som

bygger på internationellt vedertagna principer. Enligt den metoden ska bedömningen göras i två steg där det första steget utgörs av en funktions- och faktaanlys. I det andra steget ska driftställets mellanhavanden med övriga delar av företaget värderas med utgångspunkt i OECD:s riktlinjer för interprissättning vid transaktioner mellan närstående företag. Rapporten har legat till grund för den nuvarande utformningen av artikel 7 och kommentarerna till artikeln.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Prejudikatfrågan

21. Målen har i underinstanserna gällt frågan om bolaget ska medges avdrag för de aktuella ränteutgifterna på den grunden att andelarna i dotterbolaget är hänförliga till bolagets svenska filial. Det prövningstillstånd som Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat gäller frågan om ledning kan hämtas från OECD:s vinstallokeringsrapport vid bedömningen av om andelar i ett dotterbolag ska hänföras till ett fast driftställe och ränteutgifter hänförliga till förvärvet av andelarna därmed kan ingå i den inkomstberäkning för driftstället som följer av 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen.
22. I den bestämmelsen anges att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. En bestämmelse med denna innebörd infördes ursprungligen fr.o.m. 1987 i syfte att anpassa de interna skattskyldighetsreglerna till vad som gäller internationellt. Samtidigt infördes en definition av fast driftställe motsvarande den som finns i artikel 5 i OECD:s modellavtal. I förarbetena uttalas att den interna beskattningsrätten bör vara så vidsträckt att den motsvarar den som tillkommer Sverige enligt ingångna skatteavtal samt att reglerna bör bygga på samma principer som modellavtalet (prop. 1986/87:30 s. 42, jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 47).
23. Bestämmelserna om beskattning av fasta driftställen har således utformats utifrån de principer som gäller enligt OECD:s modellavtal och bör därför som utgångspunkt tolkas mot bakgrund av avtalet och dess kommentarer (jfr RÅ 2009 ref. 91 och HFD 2016 ref. 23).
24. Någon motsvarighet till reglerna om vinstallokering i artikel 7 punkt 2 i modellavtalet har emellertid inte införts i svensk rätt. Av förarbetena framgår dock klart att det övergripande syftet med regleringen om fasta driftställen är att beskattningen enligt svensk intern rätt ska överensstämma med den som gäller enligt modellavtalet. Bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 1 har vidare utformats med modellavtalet som förebild och är formulerad så att den ger ett vidsträckt tolkningsutrymme. Mot den bakgrunden bör ledning vid

tolkningen av bestämmelsen kunna hämtas från modellavtalet och dess kommentarer även såvitt avser frågan om vilka inkomster och utgifter som ska hänföras till det fasta driftstället.

25. Lydelsen av artikel 7 i modellavtalet har ändrats efter det att de svenska reglerna om beskattning av fasta driftställen infördes (se punkt 19 ovan). Syftet med den svenska regleringen, dvs. att den beskattningsrätt som tillkommer Sverige enligt ingångna skatteavtal ska kunna utnyttjas, talar dock för ett dynamiskt förhållningssätt när det gäller vilken version av avtalet som ska läggas till grund för tolkningen. Bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 1 bör således tolkas mot bakgrund av den nuvarande lydelsen av artikel 7 och dess kommentarer.
26. Det framgår av punkterna 9 och 19 i kommentarerna till artikel 7 att artikeln återspeglar den metod som redovisas i OECD:s vinstallokeringsrapport, och ska tolkas i ljuset av den vägledning som finns i den rapporten. Den metod som redovisas i rapporten bör därmed vara vägledande även vid beräkningen av den inkomst som enligt intern svensk rätt ska hänföras till ett fast driftställe.
27. Nästa fråga är då om rapporten ger någon vägledning när det specifikt gäller vilka kriterier som ska tillämpas vid bedömningen av om andelar i dotterbolag ska hänföras till ett fast driftställe.
28. Den vinstallokeringsmetod som har utarbetats i rapporten sammanfattas i punkterna 21 och 22 i kommentarerna till artikel 7. Där anges att i ett första steg ska en funktions- och faktabaserad analys göras. Den syftar bl.a. till att fördela risker och ekonomiskt ägande av tillgångar mellan det fasta driftstället och företagets övriga delar. Som en del i denna analys ska de betydelsefulla funktioner ("significant people functions") som är relevanta för allokeringen av bl.a. ekonomiskt ägande av tillgångar identifieras. I ett andra steg ska driftställets eventuella transaktioner med närstående företag och mellanhavanden med andra delar av företaget prissättas med beaktande av OECD:s riktlinjer om internprissättning.
29. I vinstallokeringsrapporten beskrivs metoden med större detaljrikedom och det lämnas exempel på hur relevanta "significant people functions" kan identifieras med avseende på vissa typer av tillgångar och inom vissa branscher (se t.ex. del I, punkterna 76–97 angående olika slag av immateriella tillgångar och del II angående banker). Vilka de relevanta funktionerna är kan variera, men av exemplen framgår att det i princip handlar om de funktioner som har mandat att fatta beslut om förvärv, avyttring eller finansiering av en tillgång, eller att på annat sätt hantera den risk som är kopplad till förvärvet eller det fortsatta innehavet av tillgången. Det anges också att när det gäller materiella tillgångar

ska det ekonomiska ägandet, med avsteg från principen om ”significant people functions”, i stället av praktiska skäl som regel baseras på var tillgångarna används (del I, punkt 75).

30. I rapporten finns inga uttalanden som specifikt rör allokering av dotterbolagsandelar. Av detta kan man emellertid inte dra slutsatsen att de principer för allokering som framgår av rapporten inte skulle vara tillämpliga för sådana tillgångar. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening förmedlar skrivningarna i rapporten tvärtom klart att den i rapporten angivna huvudregeln, dvs. att allokeringen ska baseras på var de relevanta funktionerna finns, är avsedd att vara generellt tillämplig på alla tillgångar som inte är materiella tillgångar.
31. Det hittills sagda leder till slutsatsen att bedömningen av om andelar i dotterbolag ska hänföras till ett fast driftställe ska göras med tillämpning av de principer som beskrivs i OECD:s rapport. I målen har emellertid hävdats att detta inte är förenligt med rättsfallet RÅ 1998 not. 229.
32. Rättsfallet gällde frågan om utdelningar på dotterbolagsaktier som ett utländskt bolag erhöll kunde hänföras till bolagets fasta driftställe i Sverige. I rättsfallet angavs att driftställets andel av bolagets vinst skulle beräknas som om det utgjorde ett fristående företag som på marknadsmässiga villkor tillhandahöll bolaget de tjänster som utfördes där. Detta motsvarar den grundläggande princip för vinstallokering som gäller enligt modellavtalet (se punkterna 18 och 19 ovan). Därefter gjordes bedömningen att utdelningarna inte kunde hänföras till det fasta driftstället. Detta motiverades med att andelsinnehavet inte utgjort någon nödvändig förutsättning för tillhandahållandet av driftställets tjänster och att innehavet med andra ord inte betingades av den verksamhet som specifikt bedrivits från driftstället.
33. Lagstiftaren har därefter, i samband med att bestämmelser om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar infördes, i linje med det som uttalades i rättsfallet angett att en utländsk juridisk person normalt är skattskyldig för utdelning från ett dotterbolag om innehavet av dotterbolaget betingas av den verksamhet som bedrivs vid den juridiska personens fasta driftställe i Sverige (prop. 2002/03:96 s. 109; jfr även prop. 2009/10:36 s. 47).
34. Det kan konstateras att rättsfallet härrör från tiden före tillkomsten av OECD:s vinstallokeringsrapport och de därpå följande ändringarna av modellavtalet och dess kommentarer. Som angetts i punkt 25 ovan bör ett dynamiskt förhållningssätt tillämpas när det gäller vilken version av avtalet och kommentarerna som ska läggas till grund för tolkningen av bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 1. Vilka omständigheter som är avgörande för hur fördelningen av

inkomster och utgifter till ett fast driftställe ska göras kan således komma att variera över tid. De uttalanden som görs i rättsfallet och de nämnda förarbetena – som dessutom avsåg annan lagstiftning – hindrar därför inte att senare ändringar av modellavtalet och kommentarerna, och därigenom även vinstallokeringsrapporten, får genomslag vid tolkningen av den aktuella bestämmelsen.

35. Den prejudikatfråga som Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i ska därmed besvaras på följande sätt. Bedömningen av om andelar i ett dotterbolag har en sådan anknytning till ett fast driftställe som medför att ränteutgifter hänförliga till förvärvet av andelarna kan ingå i den inkomstberäkning för driftstället som följer av 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen ska göras med tillämpning av de principer som beskrivs i OECD:s rapport om vinstallokering till fasta driftställen.

Målen i övrigt

36. Med hänsyn till svaret på prejudikatfrågan bör prövningstillstånd meddelas i målen i övrigt, dvs. beträffande frågan om bolaget har rätt till avdrag för de aktuella ränteutgifterna.
37. Den grund som bolaget har fört fram till stöd för att avdrag ska medges är att andelarna i dotterbolaget är hänförliga till filialen. Av svaret på prejudikatfrågan följer att bedömningen av om så är fallet ska göras med tillämpning av de principer för allokering som beskrivs i OECD:s rapport.
38. Kammarrätten har emellertid ansett att rapporten inte är relevant för bedömningen av om andelarna ska hänföras till filialen. Kammarrätten har därmed inte haft anledning att ta ställning till om bolaget uppfyller de kriterier för allokering av andelarna till filialen som följer av rapporten. Målen ska därför visas åter till kammarrätten för ny prövning av om bolaget har rätt till avdrag för ränteutgifterna.

Ersättning för kostnader

39. Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 326 310 kr. Ersättningsyrkandet avser arvoden till fyra biträden för sammanlagt drygt 87 timmars arbete. Timarvodena uppgår till mellan 3 100 och 5 700 kr och den genomsnittliga timkostnaden till 3 738 kr.
40. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader. Med hänsyn till vad som har uppgetts om biträdenas kvalifikationer får timararvodena bedömas som skäliga i sig. När det gäller det antal timmar som det begärs ersättning för kan konstateras att bolaget har gett in två relativt begränsade yttranden som till

HÖGSTA
FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN

DOM

Mål nr
5375-24
5376-24

övervägande del bestått av upprepningar av sådan rättslig argumentation som redan förts fram i underinstanserna och i andra relaterade processer. Högsta förvaltningsdomstolen finner att bolaget får anses skäligen tillgodosett med en ersättning för 40 timmars arbete till en timkostnad om 3 738 kr, eller avrundat 150 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Per Classon, Leif Gäverth, Magnus Medin och Mathias Säfsten.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Veronica Montell.