

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4901–4904-17

meddelad i Stockholm den 28 december 2018

KLAGANDE

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

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 16 juni 2017 i mål nr 2385–2388-16

SAKEN

Inkomstskatt samt skattetillägg m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i de delar av målen i vilka frågan om prövningstillstånd har förklarats vilande.

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

Essity Treasury B.V. Holland, Stockholm Filial, tillerkänns ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 500 000 kr.

Dok.Id 199538

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag. Detta gäller för det ordinarie förfarandet. Vid eftertaxering, eller efterbeskattning som nu är termen, med anledning av oriktig uppgift har Skatteverket bevisbördan. Skatteverket måste visa att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift och att det är den oriktiga uppgiften som har lett till att Skatteverket vid sin granskning av deklARATIONEN kommit att fatta ett felaktigt beslut.

Essity Treasury B.V. Holland (bolaget) bedrev under nu aktuella år verksamhet i Sverige genom dels ett fast driftställe i form av en filial, dels ett dotterbolag. Förvärvet av dotterbolaget hade finansierats genom koncerninterna lån. Såväl lånen som aktierna i dotterbolaget allokerades till filialen i enlighet med ett den 17 juni 2004 av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked. Förhandsbeskedet avsåg taxeringsåren 2005–2007. Bolaget yrkade avdrag för räntorna på lånen och fortsatte med det även sedan giltighetstiden för förhandsbeskedet löpt ut.

I juli 2012 publicerade Skatteverket ställningstagandet Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe (dnr 131 470760-12/111). Sammanfattningsvis skriver verket att aktier i dotterbolag normalt ska allokeras till den del av företaget där de personer finns som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolaget samt hur förvärvet ska finansieras. Om dessa personer inte är verksamma i det fasta driftstället anser Skatteverket att aktierna i dotterbolaget normalt inte kan allokeras dit. Slutsatserna i ställningstagandet baseras på en OECD-rapport från juli 2008, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, i det följande benämnd 2008 års vinstallokeringsrapport.

I december 2014 fattade Skatteverket omprövningsbeslut avseende bolagets taxeringar 2009–2013 och beslutade då att underkänna allokeringen av dotterbolagsaktierna och att inte medge avdrag för räntor eftersom filialen ”saknat de personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelarna samt hur förvärvet ska finansieras”. Bolaget ansågs ha

Mål nr
4901–4904-17

lämnat oriktig uppgift genom att inte lämna några upplysningar om vilka funktioner som funnits i filialen. Grund för eftertaxering för åren 2009–2012 förelåg därför liksom för att påföra skattetillägg för samtliga år. Skattetillägget halverades dock med hänsyn till att det handlade om höga belopp och gällde en svår skatterättslig fråga.

Bolaget överklagade till förvaltningsrätten och kammarrätten som avlog överklagandena liksom i domstolarna framställda yrkanden om ersättning för kostnader. Bolaget har nu fullföljt sin talan till Högsta förvaltningsdomstolen såvitt avser taxeringsåren 2009–2012.

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i frågan om det föreligger förutsättningar för eftertaxering och påförande av skattetillägg samt, om så är fallet, om det är uppenbart oskäligt med eftertaxering respektive oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.

YRKANDEN M.M.

Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatteverkets beslut om eftertaxering och påförda skattetillägg för åren 2009–2012. Bolaget yrkar vidare ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med 820 000 kr respektive 619 775 kr och för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 521 900 kr samt anför följande.

Förekomsten av oriktig uppgift förutsätter att det – vid den tidpunkt då uppgiften lämnas – finns ett klarlagt rättsläge i förhållande till vilket uppgiften kan konstateras var oriktig. Under nu aktuella taxeringsår gällde enligt intern rätt att en förutsättning för att aktier i dotterbolag skulle hänföras till ett fast driftställe var att det fanns ett verksamhetssamband mellan dotterbolaget och det fasta driftstället. Aktieinnehavet skulle vara betingat av driftställets verksamhet.

Mål nr
4901–4904-17

Dessutom fanns 2008 års vinstallokeringsrapport. Skatteverkets och under-
rätternas tolkning av den rapporten är att det inte längre är verksamhetssambandet,
utan förekomsten av vissa beslutsfunktioner, som är avgörande för om allokering
av dotterbolagsaktier får ske. Rapporten handlar emellertid om allokering av
rörelsevinst till fasta driftställen enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal och inte
om allokering av aktier, vilket regleras i artiklarna 10 och 13 i avtalet.

Underinstansernas inställning innebär att rättsläget till följd av rapporten ska ha
förändrats 2008. Skatteverket hade emellertid de s.k. filialmålen under utredning
sedan åtminstone det året men agerade i samtliga fall först efter 2012 års
ställningstagande. De aktuella taxeringsbesluten hade med all säkerhet blivit
desamma även om bolaget lämnat upplysning om ”de personer som har mandat att
bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelarna samt hur förvärvet
ska finansieras”.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet såvitt avser eftertaxeringarna och
skattetilläggen men tillstyrker att bolaget medges ersättning för kostnader med
150 000 kr i förvaltningsrätten och kammarrätten och med 50 000 kr i Högsta
förvaltningsdomstolen samt anför följande.

Oriktig uppgift förutsätter inte att det vid tidpunkten för uppgiftslämnandet finns
ett klarlagt rättsläge som lämnade uppgifter kan jämföras med utan kan föreligga
även om det då finns en osäkerhet om gällande rätt. Detta gäller även om den
skattskyldige haft anledning att utgå från ett visst rättsläge. Kraven är högt ställda
för att det i efterhand ska anses att Skatteverket tidigare haft en sådan felaktig
uppfattning om gällande rätt som medför att orsakssambandet är brutet (se HFD
2013 ref. 51). För detta torde krävas att Skatteverket på ett tydligt och förutsätt-
ningslöst sätt har klargjort sin felaktiga uppfattning om gällande rätt vid besluts-
tidpunkten. Först genom ställningstagandet i juli 2012 har Skatteverket gett
uttryck för sin uppfattning om den i målet aktuella frågan.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Rättslig reglering m.m.***Förutsättningar för eftertaxering*

De bestämmelser som är tillämpliga i målen finns i 4 kap. 15 och 16 §§ och 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324). Motsvarande bestämmelser finns nu i 66 kap. 27 § samt 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Om tiden för ordinarie omprövning till den skattskyldiges nackdel gått ut får Skatteverket ompröva genom att fatta beslut om eftertaxering. En förutsättning är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen och att den oriktiga uppgiften medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt. En uppgift ska anses var oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och för att den oriktiga uppgiften medfört ett felaktigt taxeringsbeslut. Beviskravet är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (prop. 2002/03:106 s. 118 ff. och s. 233 samt HFD 2012 ref. 69)

Allokering av andelar i dotterbolag

Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, begränsat skattskyldiga i Sverige. Den som är begränsat skattskyldig är enligt 11 § första stycket 1 skattskyldig för 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 innefattar bl.a. filial.

En filial ska enligt 8 och 10 §§ lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. stå under ledning av en verkställande direktör som är ansvarig för filialens verksamhet. En verkställande direktör har till uppgift att sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar, jfr 8 kap. 29 § aktiebolagslagen (2005:551).

Det saknas särskilda regler i inkomstskattelagen för hur fördelningen av intäkter och kostnader till ett fast driftställe ska göras och hur inkomsten från ett fast driftställe ska beräknas. De allmänna bestämmelser som gäller för inkomstlaget näringsverksamhet och för juridiska personer är därför tillämpliga även vid beskattning av filialer. Av 16 kap. 1 § IL framgår att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. I samma bestämmelse anges att ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.

Frågan om under vilka förutsättningar dotterbolagsaktier kan betraktas som en tillgång i ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige prövades i RÅ 1998 not. 229. Rättsfallet avsåg ett finskt företag som hade ett kontor i Stockholm där koncernledningens möten hölls. Kontoret hade bedömts utgöra ett fast driftställe och frågan var om utdelning från företags svenska dotterbolag skulle fördelas dit. Så ansågs inte vara fallet och Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. följande. För att utdelningen ska utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet måste aktierna innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver och utgöra en tillgång i den svenska förvärvskällan. Innehavet av dotterbolagsaktierna ska utgöra en nödvändig förutsättning för den verksamhet som driftstället bedriver och betingas av just den verksamheten.

Förarbetsuttalanden som gjordes när bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar infördes i inkomstskattelagen, liksom när bestämmelserna utökades till att även gälla andelar i handelsbolag, ger uttryck för samma synsätt som redovisas i rättsfallet i fråga om när utdelning från dotterbolag kan hänföras till ett fast driftställe. Som exempel på när så kan ske nämndes den situationen att ett svenskt dotterbolags verksamhet är integrerad med

den verksamhet som bedrivs vid den utländska juridiska personens fasta driftställe (prop. 2002/03:96 s. 109 och prop. 2009/10:36 s. 47).

I 2008 års vinstallokeringsrapport uttalar OECD bl.a. att vid bedömningen av vilka inkomster som ska fördelas till ett fast driftställe bör ”the functionally separate entity approach” iakttas. Inkomstfördelningen bör vidare ske enligt en tvåstegsmetod där första steget utgörs av en funktions- och riskanalys. Funktionsanalysen konkretiseras genom bl.a. begreppet ”significant people functions”. Med ”significant people functions” avses personer som har mandat att fatta beslut om förvärv, avyttring och finansiering av tillgångar (punkt 125). När sådana funktioner kan lokaliseras till ett fast driftställe anses det tala för att en huvuddel av risktagandet och det ekonomiska ägandet av tillgångarna också ligger i det fasta driftstället och då bör inkomster hänförliga till dem beskattas där. Vinstallokeringsrapporten behandlar inte uttryckligen andelar i dotterbolag.

I Skatteverkets ställningstagande Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe, som publicerades i juli 2012, redogör verket för sin uppfattning att när det finns ett skatteavtal med det land där det utländska företaget hör hemma måste 2008 års vinstallokeringsrapport beaktas när det gäller att avgränsa vilken verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället och om tillgångar i form av andelar i dotterbolag kan hänföras till den verksamheten. Detta bör enligt verket gälla trots att inga uttalanden i rapporten direkt rör dotterbolagsandelar. Skatteverkets slutsats är att sådana andelar i normalfallet ska allokeras till den del av företaget där sådana ”significant people functions” finns som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolaget samt om hur förvärvet ska finansieras. Om sådana funktioner inte ingår i den verksamhet som bedrivs i det fasta driftstället anser Skatteverket att dotterbolagsandelarna normalt inte kan anses allokerade dit när inkomsten ska beräknas och detsamma gäller den skuld som avser förvärvet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatteverket har i målen bedömt att bolagets filial i Sverige saknar de personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsaktier och hur ett sådant förvärv ska finansieras. Verket anser att bolaget, genom att inte lämna några upplysningar om vilka funktioner som i detta hänseende finns i filialen, lämnat oriktig uppgift och hävdar att uppgiften medfört att de ursprungliga taxeringsbesluten blivit felaktiga.

Skatteverket gör alltså gällande att det vid 2009–2012 års taxeringar förelåg en upplysningsskyldighet för bolaget i nu aktuellt hänseende och att de ursprungliga taxeringsbesluten skulle ha fått ett annat innehåll om bolaget hade lämnat de upplysningar som Skatteverket anser sig ha saknat.

Högsta förvaltningsdomstolen har inte meddelat prövningstillstånd i frågan om den allokering som skett är korrekt eller inte. Utan att ta ställning i den frågan, eller till vilken betydelse som förekomsten av vissa beslutsfunktioner kan ha för den, anser sig domstolen oförhindrad att pröva om Skatteverket har fog för sina påståenden.

I vart fall innan OECD publicerade sin vinstallokeringsrapport 2008 var den allmänna uppfattningen att det som var avgörande för om aktier i ett dotterbolag skulle allokeras till en filial eller annat fast driftställe, var om verksamheterna i dotterbolaget och driftstället var tillräckligt integrerade med varandra. Ett krav var att aktieinnehavet var en nödvändig förutsättning för och betingat av den verksamhet som bedrevs i det fasta driftstället.

Skatteverkets ställningstagande 2012 angående förutsättningarna för allokering av dotterbolagsaktier till fasta driftställen innebär att verket gör gällande att ytterligare ett rekvisit ska vara uppfyllt, nämligen att i normalfallet ska det i det fasta driftstället finnas personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av aktierna samt om hur förvärvet av dem ska finansieras.

Beslut om köp och försäljning av dotterbolag kan inte annat än undantagsvis anses falla inom ramen för den löpande förvaltningen. Detta innebär att Skatteverkets nya synsätt i frågan om vad som är avgörande för om aktier i ett dotterbolag kan hänföras till ett fast driftställe medför att det i praktiken är närmast uteslutet för ett utländskt företag att allokera sådana aktier till dess fasta driftställe.

Mot den bakgrunden anser Högsta förvaltningsdomstolen att det skulle föra väl långt att på 2008 års vinstallokeringsrapport grunda en skyldighet att upplysa om vilka funktioner som finns i en filial. Inte minst med tanke på vad det innebär i fråga om möjligheterna för Skatteverket att fatta beslut om eftertaxering och att påföra skattetillägg. En eventuell upplysningsskyldighet kan tidigast ha uppkommit i och med Skatteverkets ställningstagande från 2012.

Men oavsett hur det förhåller sig med den saken kan frågan ställas om avsaknaden av upplysningar om beslutsfunktioner i bolagets filial påverkade innehållet i de grundläggande beskattningsbesluten.

Av bolagets deklARATIONER för nu aktuella år framgår att filialen hade tillgångar i form av andelar i koncernföretag, att filialens skulder avsåg skulder till koncernföretag samt att filialen mottagit koncernbidrag och betalat ränta. Därmed måste det vid en granskning av deklARATIONERNA ha framstått som mycket sannolikt att tillgångar i form av aktier i dotterbolag hade allokaterats till filialen.

Som framgått ovan kan det inte annat än undantagsvis förekomma att det i en filial finns sådana personer som har behörighet att fatta beslut om förvärv och försäljning av dotterbolag. Om Skatteverket hade ansett att förekomsten av sådana beslutsfunktioner var relevant för allokeringsfrågan så var den information som lämnades i deklARATIONERNA tillräcklig för att Skatteverket borde ha utrett frågan.

Det står därmed klart att det inte var avsaknaden av information om ”significant people functions” i filialen som ledde till de enligt Skatteverket felaktiga taxeringsbesluten.

Mål nr
4901–4904-17

Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att det saknas grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg. Vid sådant förhållande ska prövningstillstånd meddelas i de delar av målen i vilka frågan om prövningstillstånd har förklarats vilande och underinstansernas avgöranden upphävas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 1 961 675 kr. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 500 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Mahmut Baran (skiljaktig motivering), Leif Gäverth (skiljaktig motivering) och Helena Rosén Andersson

Målen har föredragits av justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 10 mars 2016
Skatteverkets beslut den 11 december 2014 och den 14 oktober 2015

SKILJAKTIG MOTIVERING

Justitieråden Baran och Gäverth är skiljaktiga beträffande motiveringen och anför följande. Vi anser att domen under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens bedömning fram till underrubriken Ersättning för kostnader borde ha utformats enligt följande.

Som grundläggande förutsättning för eftertaxering gäller att den skattskyldige ska ha lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin beskattning och att den oriktiga uppgiften har medfört att beslutet har blivit felaktigt. Med oriktig uppgift avses en felaktig sakuppgift eller underlåtenhet att lämna en uppgift som har betydelse för beskattningen.

Av det anförda följer att vid bedömningen av om oriktig uppgift lämnats måste först avgöras vilken eller vilka sakuppgifter som är av betydelse för skattefrågan. Detta innebär att ställning måste tas till hur beskattningsreglerna ska tolkas i det aktuella fallet (jfr prop. 2001/02:25 s. 162 f. och RÅ 2002 ref. 57).

I nu aktuella mål har prövningstillstånd lämnats i frågan om det föreligger förutsättningar för eftertaxering, dvs. dels i frågan om någon oriktig uppgift lämnats, dels – om så är fallet – huruvida den oriktiga uppgiften har lett till att ett felaktigt beslut fattats. Högsta förvaltningsdomstolen måste således pröva om de i målen aktualiserade beslutsfunktionerna avseende aktierna i dotterbolaget är av betydelse för allokeringen.

Det har – såsom framgår av redovisningen av den rättsliga regleringen ovan – i praxis konstaterats att för att utdelning på aktier i ett dotterbolag ska utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet måste aktierna innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver och utgöra en tillgång i den svenska

Mål nr
4901–4904-17

förvärvskällan (RÅ 1998 not. 229). I förarbetena till bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar – såvitt gäller andelar som ett utländskt bolag inom EES-området kan inneha genom ett fast driftställe – redovisas samma synsätt (prop. 2002/03:96 s. 109 och prop. 2009/10:36 s. 47).

Det kan varken av praxis eller av motivuttalanden som behandlar allokering av dotterbolagsaktier till fasta driftställen utläsas krav på förekomst av vissa beslutsfunktioner för att aktier i ett dotterbolag ska kunna hänföras till ett fast driftställe. Ett sådant krav skulle för övrigt innebära att det i praktiken är närmast uteslutet för ett utländskt företag att allokera aktier i ett dotterbolag till ett fast driftställe. Beslut om köp och försäljning av dotterbolag kan nämligen inte annat än undantagsvis anses falla inom ramen för den löpande förvaltningen.

När det gäller nu aktuella dotterbolagsaktier kan det dessutom tilläggas att förvärvet, finansieringen och allokeringen skedde i samband med att filialen inrättades. Beslut avseende dessa åtgärder fattades således som ett led i inrättandet av filialen och faller därför redan på den grunden utanför ramen för den löpande förvaltningen i filialen. Det har vidare inte framkommit att det, såvitt gäller nu aktuella beskattningsår, aktualiserats några andra åtgärder avseende aktierna än åtgärder av löpande karaktär såsom betalning av ränteutgifter. Mot bakgrund av att bolagets all personal och dess ledning var hänförlig till filialen saknas det anledning att ifrågasätta att filialen skulle kunna utföra sådana löpande åtgärder inom ramen för dess verksamhet.

Mot bakgrund av det anförda anser Högsta förvaltningsdomstolen att avsaknaden av upplysningar om vissa beslutsfunktioner i form av ”significant people functions” i filialen med avseende på dotterbolagsaktierna inte innebär att det har lämnats oriktig uppgift till ledning för aktuella taxeringar. Därmed saknas grund för eftertaxering och påförande av skattetillegg. Vid sådant förhållande ska prövningstillstånd meddelas i de delar av målen i vilka frågan om prövningstillstånd har förklarats vilande och underinstansernas avgöranden upphävas.