



KLAGANDE

Flir Commercial Systems AB, 556861-7046

Ombud: Advokat Ulrika Bengtsson och biträdande jurist
Maria Schultzberg

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 26 mars 2020
i mål nr 28256-18, 28261-18 och 22183-19, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2013 samt skattetillägg m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avvisar yrkandena om avräkning av faktiskt erlagd skatt i Belgien.
 2. Kammarrätten skriver av mål nr 2436-20.
 3. Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och beslutar att Flir Commercial Systems AB har rätt till avräkning av fiktiv skatt med 213 845 292 kr.
 4. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt samt ansökan om ersättning för kostnader.
-

YRKANDEN M.M.

Flir Commercial Systems AB yrkar i första hand avräkning av fiktiv skatt i enlighet med inlämnad inkomstdeklaration, i andra hand avräkning av fiktiv skatt om 348 915 511 kr och av faktiskt erlagd skatt i Belgien om 40 875 835 kr samt i tredje hand avräkning av faktiskt erlagd skatt i Belgien med 40 875 835 kr. Vidare yrkar bolaget att skattetillägget ska undanröjas alternativt att befrielse ska medges. Slutligen yrkar bolaget ersättning för sina kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten. Bolaget ansöker också om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. För det fall kammarrätten anser att det inte finns grund för att vägra avräkning av fiktiv belgisk skatt yrkar Skatteverket att lagen (1995:575) mot skatteflykt ska tillämpas på rättshandlingarna. Yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling i målen inom stängda dörrar. Vid förhandlingen hördes på bolagets begäran vittnena [REDACTED], Managing Director & Partner, Risk & Financial Advisory på Deloitte US och [REDACTED], tidigare Senior Vice President, Finance och Chief Financial Officer vid Flir Systems, Inc.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Bakgrund

Bolaget ingår i en internationell koncern med verksamhet inom tillverkning och utveckling av elektronisk utrustning baserad på infraröd teknik. I samband med en omstrukturering inom koncernen förvärvade bolaget i början av oktober 2011 forsknings- och utvecklingsverksamheten samt de immateriella tillgångarna inom affärsområdet

Thermography. Överlåtelsen skedde från bolagets svenska moderbolag och genomfördes som en underprisöverlåtelse till ett pris motsvarande moderbolagets skattemässiga värde.

Den 11 oktober 2011 registrerade bolaget en filial i Belgien och allokerade samma dag verksamheten och de immateriella tillgångarna inom affärsområdet Thermography dit. I juli 2012 överläts därefter verksamheten i filialen – inklusive de immateriella tillgångarna – till det belgiska koncernbolaget FLIR Trading Belgium BVBA (Trading Belgium). Avyttringen skedde till marknadsvärde och vederlaget utgjordes av andelar i det bolaget.

I deklARATIONEN FÖR TAXERINGSÅRET 2013 begärde bolaget avräkning av fiktiv skatt i Belgien med anledning av avyttringen, dvs. av skatt som skulle ha betalats i Belgien om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i fusionsdirektivet¹. Den fiktiva skatten beräknades med utgångspunkt i mellanskillnaden mellan marknadsvärdet vid avyttringen till Trading Belgium och bokfört värde, dvs. som att Belgien skulle beskatta hela vinsten. Skatteverket beslutade efter omprövning att genom eftertaxering inte medge någon sådan avräkning. Skatteverket beslutade även att påföra bolaget skattetillägg. I den nu överklagade domen avslag förvaltningsrätten bolagets överklagande.

Frågorna i målen

Den första frågan i målen är om bolaget ska medges avräkning av fiktiv skatt i Belgien för bolagets avyttring av verksamheten och de immateriella tillgångarna inom affärsområdet Thermography i den belgiska filialen i juli 2012 och i så fall med vilket belopp. För att ta ställning till

¹ Direktiv 2009/133/EG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

avräkningsfrågan måste kammarrätten bedöma den interna svenska rätten och konsekvenserna av det skatteavtal som Sverige och Belgien har ingått samt innebörden av den interna belgiska rätten. Även lagstiftningens och dess tillämpnings förenlighet med EU-rätten ska bedömas. Om kammarrätten kommer fram till att bolaget inte ska medges full avräkning i enlighet med yrkandet i deklarationen ska domstolen även pröva om skattetillägg ska tas ut samt ta ställning till bolagets yrkande om att medges avräkning av faktiskt erlagd skatt. Slutligen ska frågan om ersättning för bolagets kostnader i målen behandlas.

Avräkning av fiktiv skatt

Inkomstskattelagens bestämmelser m.m.

Ett företag har enligt 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, under vissa förutsättningar rätt till avräkning av utländsk skatt vid överlåtelse av tillgångar som är knutna till ett fast driftställe. Det överlåtande företaget har i sådana fall rätt till avräkning som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i fusionsdirektivet (fiktiv skatt). Bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, ska tillämpas.

Bestämmelserna i IL genomför artikel 10.2 i fusionsdirektivet. Av direktivet framgår att en stat har rätt att beskatta alla vinster eller kapitalvinster i ett fast driftställe till följd av bl.a. överföring av tillgångar, under förutsättning att staten medger avräkning för den skatt som skulle ha belastat dessa vinster i den stat där det fasta driftstället är beläget på samma sätt och med samma belopp som den skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats.

Parterna är överens om att avyttringen av verksamheten och de immateriella tillgångarna i filialen i Belgien är en sådan överföring av tillgångar som kan medföra rätt till avräkning av fiktiv skatt. Kammarrätten gör ingen annan bedömning. Det som domstolen i denna del alltså ska ta ställning till är om belgisk skatt skulle ha påförts bolaget med anledning av avyttringen av verksamheten och de immateriella tillgångarna i den belgiska filialen, om det inte vore för lagstiftning som införts till följd av bestämmelserna i fusionsdirektivet.

Beskattningen i Belgien

Enligt bolaget hade belgisk skatt påförts bolaget med anledning av avyttringen av verksamheten och de immateriella tillgångarna i filialen och i enlighet med intern belgisk rätt hade skatten beräknats på hela vinsten, dvs. skillnaden mellan marknadsvärdet enligt försäljningsavtalet med Trading Belgium och filialens skattemässiga värde. Bolaget åberopar till stöd för detta rättsutlåtandet från Loyens&Loeff som gavs in till förvaltningsrätten.

Enligt Skatteverket hade sådan skatt beräknats på skillnaden mellan marknadsvärdet vid tidpunkten för försäljningen till Trading Belgium och marknadsvärdet vid tidpunkten för allokeringen. Detta följer enligt verket av att artikel 7 och 13 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien (lag [1991:606] om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien) begränsar Belgiens beskattningsrätt till den värdeökning som upparbetats i Belgien.

Kammarrätten ifrågasätter inte att det följer av intern belgisk rätt att en vinst från avyttringen hade varit beskattningsbar i Belgien, om det inte vore för lagstiftning som införts till följd av bestämmelserna i fusionsdirektivet. Den interna beskattningsrätten kan dock begränsas av skatteavtal, i det här fallet skatteavtalet mellan Sverige och Belgien.

Kammarrätten ska därför ta ställning till om skatteavtalet medför en sådan begränsning av Belgiens beskattningsrätt som Skatteverket gör gällande.

Skatteavtalet mellan Sverige och Belgien

Parternas inställning

Bolaget anser att skatteavtalet inte begränsar Belgiens rätt att beskatta hela mellanskillnaden mellan marknadsvärdet vid avyttringen till Trading Belgium och det bokförda värdet.

Bolaget har åberopat ett utlåtande från [REDACTED], professor i internationell skatterätt, där bl.a. följande framgår. Han förordar att 1977 års kommentar till OECD:s modellavtal läggs till grund för tolkningen av skatteavtalet, men 2008 års kommentar till artikel 7 och 13 leder inte till några andra slutsatser. Det finns ingen entydig lösning i kommentaren på den fråga som uppkommit i målen. Hans slutsats är att skatteavtalet mellan Sverige och Belgien inte hindrar Belgien att beskatta hela vinsten vid överföringen av de immateriella tillgångarna till Trading Belgium.

Bolaget har också åberopat ett utlåtande från [REDACTED] och [REDACTED], professorer i skatterätt i Belgien, samt ett ytterligare utlåtande från [REDACTED]. I utlåtandena framgår att deras uppfattning är att belgiska skattemyndigheter och domstolar inte skulle ha ansett att skatteavtalet hindrat Belgien från att beskatta även den värdeökning som hade upparbetats i Sverige.

Enligt bolaget framgår det vidare av det åberopade utlåtandet från Loyens&Loeff att Belgien hypotetiskt hade beskattat hela vinsten vid en överlåtelse till Trading Belgium, dvs. utan begränsning till den värdetillväxt som skett i Belgien.

Skatteverket för fram att artikel 7 och 13 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien begränsar Belgiens beskattningsrätt till den värdeökning som upparbetats i Belgien. Detta följer av att allokeringen av de immateriella tillgångarna enligt artikel 7 ska anses ha skett till marknadspris, och att den artikeln ska beaktas vid tillämpning av artikel 13. En filial hade inte, om det varit ett fristående företag, kunnat förvärva tillgångarna till ett annat värde än det marknadsmässiga värdet.

Artikel 7 och artikel 13 i skatteavtalet

Artikel 7 i skatteavtalet behandlar inkomst av rörelse. Av punkt 2 framgår att den stat där det fasta driftstället är beläget får beskatta de inkomster som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat om det varit ett fristående företag. Enligt artikel 13, som reglerar realisationsvinster, får vinst på grund av överlåtelse av lös egendom i ett fast driftställe beskattas i den stat där det fasta driftstället är beläget.

Kammarrättens bedömning

Förvaltningsrätten har i sin dom sammanfattningsvis kommit fram till att 2008 års kommentar till OECD:s modellavtal och OECD:s rapport ”Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” från 2008 kan ge rättslig vägledning vid bedömningen av frågorna i målen. Förvaltningsrätten har i denna del bedömt att de nu aktuella delarna av rapporten inte utvidgar tillämpningsområdet för tillämpliga bestämmelser eller står i konflikt med tidigare kommentar till artikel 7.

Förvaltningsrätten har även bedömt att artikel 7 i skatteavtalet måste beaktas vid tillämpningen av artikel 13.

Kammarrätten instämmer i dessa bedömningar.

I fall som gäller avräkning av faktiskt betald utländsk skatt, och alltså inte som i detta fall avräkning av fiktiv utländsk skatt, finns det begränsningar i rätten till avräkning. Det är med andra ord inte med automatik den faktiska skatt som har betalats i utlandet som räknas av från den svenska skatten. Av praxis följer exempelvis att en skattskyldig inte kan grunda rätt till avräkning med högre belopp än vad ett dubbelbeskattningsavtal medger en utländsk stat att ta ut i skatt (R79 1:47).

Den situation som det nu är fråga om, alltså avräkning av fiktiv skatt som inte har tagits ut i den andra staten, ska ur avräkningssynpunkt behandlas på samma sätt som om det funnits en faktiskt betalad skatt att räkna av. Till skillnad från när det finns en faktiskt betalad utländsk skatt finns det i de här målen inte någon uppgift från den utländska skattemyndigheten om hur stor skatten skulle ha varit. Mot denna bakgrund måste enligt kammarrättens mening utgångspunkten för bedömningen av rätten till avräkning vara hur bestämmelserna i skatteavtalet påverkar staternas beskattningsrätt. Det innebär att avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten ska beaktas vid bestämmandet av den fiktiva skatt som får räknas av. Avräkning kan alltså inte ges med ett högre belopp än det som skatteavtalet medger den andra staten att ta ut enligt avtalets bestämmelser.

Bolaget har efter allokeringen till filialen överlätit verksamheten och de immateriella tillgångarna till Trading Belgium. Parterna är överens om att den ersättning som bolaget då fick var marknadsmässig.

Förvaltningsrätten har bedömt att en tillämpning av artikel 7 och 13 i skatteavtalet innebär att filialen i Belgien ska anses ha förvärvat tillgångarna som om den vore ett fristående företag i förhållande till bolaget vilket betyder att tillgångarna ska anses ha förvärvats till armlängdspris genom allokeringen. Kammarrätten instämmer i denna bedömning. Skatteavtalet begränsar alltså Belgiens beskattningsrätt till

den värdeökning som upparbetats i Belgien efter allokeringen och avräkning kan ges med högst ett belopp som motsvarar den skatten.

Nästa fråga är då vilket pris som var armlängdsmässigt, dvs. marknadsvärdet, vid allokeringen av verksamheten och de immateriella tillgångarna inom affärsområdet Thermography till filialen och om det har skett någon värdeuppgång under de nio månaderna från allokeringen fram till avyttringen till Trading Belgium.

Armlängdspriset vid allokeringen till filialen

Parternas inställning

Bolaget för fram bl.a. följande.

Det sägs felaktigt i förvaltningsrättens dom att parterna varit överens om att det inte skett någon värdetillväxt i filialen. Bolagets argumentation i den delen byggde på att bolaget ansåg att deklarationen var korrekt.

Om bolaget inte får full avräkning yrkar bolaget i andra hand att fiktiv skatt ska avräknas med 348 915 511 kr på grund av att det har skett en värdeförändring från det att tillgångarna allokerades till filialen fram till tidpunkten för överföringen till Trading Belgium. Till stöd för detta har bolaget till kammarrätten gett in en värdering utförd av Deloitte, dvs. fristående värderingsexpertis. Värderingen utfördes under hösten 2011 och avser verksamhetens värde i oktober 2011. Det svenska skattekravet måste begränsas till den skatt som baseras på marknadsvärdet av den verksamhet och de tillgångar som faktiskt allokerades till filialen, vilket uteslutande bestod av de immateriella rättigheter som utgjorde verksamheten. Inget rörelsekapital och inga kundfordringar eller inventarier i övrigt fanns att allokera till filialen. Detta marknadsvärde har fastställts till ett belopp om 932 miljoner USD i Deloitte's värderingsrapport. När verksamheten sedan

överfördes från filialen till Trading Belgium i juli 2012 hade filialen arbetat upp kundfordringar samt investerat i inventarier. Det relevanta marknadsvärdet för verksamheten i juli 2012 ska därför inkludera dessa poster.

Skatteverket för fram bl.a. följande.

Det armlängdsmässiga priset vid allokeringen till filialen har varit detsamma som vid avyttringen till Trading Belgium. Det har inte skett någon värdetillväxt i filialen under de nio månader som den existerade. Belgien är inte källstat till de vinster eller värden som uppkommit i Sverige, vilket framgår av den ruling, 2016-083, som Skatteverket har begärt in från Belgien. I rulingen konstaterar den belgiska skattemyndigheten att skatteavtalet endast medger att Belgien beskattar så mycket som är hänförligt till filialen i Belgien och att det är vinster som grundar sig på aktiviteter som utförts av filialen. Några sådana har inte utförts. Det har inte tagits ut någon belgisk skatt avseende Trading Belgiums senare vidareöverlåtelse av de från filialen förvärvade tillgångarna till det nederländska koncernbolaget.

När det gäller bolagets andrahandsyrkande har Skatteverket under utredningen frågat bolaget om det funnits några handlingar som utvisat en värdetillväxt under de nio månader som filialen bedrev verksamheten, men fått till svar att det inte har utförts någon värdering av tillgångarna före allokeringen i oktober 2011. Den först nu i kammarrätten ingivna värderingsrapporten och de uppgifter som vittnet [REDACTED] lämnat har ett lågt bevisvärde och ändrar inte verkets uppfattning att det faktiskt inte skett någon värdetillväxt i filialen. Det är bolagets först lämnade uppgifter hos Skatteverket och i förvaltningsrätten om att det inte har skett någon värdetillväxt i filialen som ska beaktas. Skatteverket anser alltså att bolagets andrahandsyrkande ska avslås.

För det fall kammarrätten anser att det har skett en värdering av tillgångarna i oktober 2011 och att denna värdering ger stöd för att det skett en värdetillväxt i filialen under de nio månaderna kan ett eventuellt bifall till bolagets andrahandsyrkande endast aktualisera en avräkning av fiktiv belgisk skatt med 213 845 292 kr. Det värde som bolaget hävdar fanns vid tiden för allokeringen, 932 016 000 USD, avser endast immateriella tillgångar. Det var både verksamhet och tillgångar som allokades till filialen i oktober 2011 och som i juli 2012 avyttrades till Trading Belgium. Enligt värderingsrapporten från Deloitte är det jämförbara värdet 1 009 156 000 USD.

Kammarrättens bedömning

I förvaltningsrätten fanns det bara en värdering av verksamheten och de immateriella tillgångarna inom affärsområdet Thermography och den gällde värdet vid avyttringen till Trading Belgium i juli 2012. Parterna är överens om att denna värdering visar marknadsvärdet i juli 2012 och kammarrätten har ingen annan uppfattning. Det marknadsvärdet omfattar både verksamheten och de immateriella tillgångarna och uppgick till 1 126 438 000 USD.

Det som frågan nu gäller är vilket marknadsvärde som verksamheten och tillgångarna hade vid allokeringen till filialen i oktober 2011, eller med andra ord om det har skett någon värdeökning under den tid som filialen innehade verksamheten och de immateriella tillgångarna.

Kammarrätten noterar att Skatteverket redan under sin handläggning bett bolaget att ge in en värdering av tillgångarna vid tidpunkten för allokeringen. Bolaget uppgav då att det inte funnits anledning att utföra en värdering. En sådan har dock lämnats in under målens handläggning i kammarrätten. Värderingsrapporten är daterad den 23 juli 2012 och uppges gälla värdet vid tiden för allokeringen till filialen i oktober 2011. Den

omständigheten att den åberopas först i kammarrätten är anmärkningsvärd vilket i sig minskar bevisvärdet av rapporten.

Vid kammarrättens muntliga förhandling hördes ett vittne, [REDACTED], som är den person vid Deloitte som har undertecknat båda värderingsrapporterna. [REDACTED] uppgav att han fick i uppdrag att göra en värdering av tillgångarna i Thermographyverksamheten per den 1 oktober 2011 och att han i juli 2012 ombads göra en ny värdering per den 3 juli 2012. Han redogjorde för arbetet med värderingsrapporterna och hans uppfattning var att uppgifterna i värderingsrapporten om förhållandena i oktober 2011 är korrekta. Värderingen har gjorts enligt tillämpliga standarder och bygger på sedvanliga informationskällor. Även rimligheten i värdeökningen utvärderades och befanns vara i linje med jämförbara bolag.

Även om värderingsrapporten kommit in först i kammarrätten går det inte att bortse från uppgifterna i [REDACTED] vittnesmål. Det har inte heller kommit fram några skäl för att ifrågasätta beloppen i värderingen. Det finns därmed underlag som ger tillräckligt stöd för att marknadsvärdet inte var detsamma vid allokeringen som vid avyttringen i juli 2012, utan det har skett en viss värdeökning under de nio månader som filialen innehade verksamheten och de immateriella tillgångarna.

Frågan är då vilken värdeökning som värderingsrapporterna visar.

I värderingsrapporten som gäller värdet vid tidpunkten för avyttringen till Trading Belgium har verksamheten och de immateriella tillgångarna inom affärsområdet Thermography värderats till 1 126 438 000 USD. I värderingsrapporten som gäller värdet vid tidpunkten för allokeringen till filialen har motsvarande tillgångar värdet 1 009 156 000 USD. Värdet på enbart de immateriella tillgångarna vid denna tidpunkt uppgick till 932 016 000 USD. Det som bolaget har fört fram visar inte att de immateriella tillgångarna vid allokeringstillfället utgjorde hela

verksamheten. Bolaget har tidigare hävdad, bl.a. i överklagandet till kammarrätten, att såväl verksamhet som immateriella tillgångar allokerades till filialen och därefter överläts till Trading Belgium. Den värdeökning som värderingsrapporterna visar ska därför beräknas med utgångspunkt i att armlängdspriset vid allokeringen var 1 009 156 000 USD. Detta innebär enligt Skatteverkets beräkning, som kammarrätten inte haft skäl att ifrågasätta, att avräkning av fiktiv skatt ska medges med 213 845 292 kr.

Den belgiska rulingen m.m.

Bolaget anser att den belgiska rulingen från 2016 inte är relevant i målen. Rulingen avser en annan skattskyldig, en senare tidpunkt och andra omständigheter. Dessutom utgör den inte en bindande tolkning av belgisk rätt av den belgiska skattemyndigheten.

Skatteverket anser att det framgår av rulingen att det inte har skett någon värdetillväxt under de nio månader som filialen existerat. Den belgiska skattemyndigheten konstaterar i rulingen att skatteavtalet endast medger att Belgien beskattar så mycket som är hänförligt till filialen i Belgien och att det anses vara vinster som grundar sig på aktiviteter som har utförts av filialen. Skatteverket har inhämtat slutskattebesked från den belgiska skattemyndigheten som gäller filialen 2012 och Trading Belgium 2015/2016. Slutskattebeskeden visar att det inte har utgått någon skatt i Belgien på de immateriella tillgångarna som utvecklats i Sverige vare sig 2012 vid bolagets avyttring av filialen till Trading Belgium eller 2015/2016 vid Trading Belgiums överlåtelse till det nederländska koncernbolaget.

Kammarrätten konstaterar att Belgien aldrig tog ut någon skatt med anledning av överföringen av filialen 2012 eftersom den skedde i enlighet med fusionsdirektivet. Mot bakgrund av den utredning som Skatteverket har lagt fram är det enligt kammarrätten numera klarlagt att någon belgisk skatt aldrig utgick när tillgångarna överläts från Trading Belgium till det

nederländska koncernbolaget 2015. Det som sägs i rulingen om att den belgiska skattemyndighetens uppfattning är att Belgien endast kan beskatta den värdetillväxt som kan hänföras till filialen bekräftas av att någon skatt faktiskt aldrig tagits ut i Belgien på mellanskillnaden mellan marknadsvärdet vid avyttringen till Trading Belgium och det bokförda värdet.

Det som sagts i intygen från professorerna [REDACTED], [REDACTED] och [REDACTED] samt Loyens&Loeff motsägs alltså av det som faktiskt har hänt vid beskattningen i Belgien. Belgien har inte vid något tillfälle beskattat den värdeökning som skett före allokeringen till filialen och inte heller den värdeökning som skett under de nio månader som filialen hade tillgångarna.

EU-rätten

Parternas inställning

Bolaget har invänt att beskattning som innebär att bolaget inte medges avräkning av den fiktiva skatten strider mot EU-rätten. Dubbelbeskattning strider mot fusionsdirektivets syfte och en omedelbar beskattning vid överföringen strider mot etableringsfriheten, vilket bl.a. framgår av EU-domstolens dom den 23 november 2017 (A, C-292/16, EU:C:2017:888). Till stöd för detta har bolaget gett in ett utlåtande av Prof. [REDACTED] och Director vid PwC Belgium [REDACTED].

Skatteverket för fram bl.a. följande. Eftersom Belgien inte får beskatta den värdeuppgång som är hänförlig till Sverige skulle det leda till definitiv skattefrihet om Sverige medgav avräkning. Detta skulle strida mot syftet med fusionsdirektivet. Att med hänvisning till fusionsdirektivet yrka fiktiv avräkning av belgisk skatt som inte skulle utgå och på så sätt skapa en ickebeskattning är ett missbruk av direktivet. Det skulle strida mot etableringsfriheten att tillåta sådant missbruk. Vid tiden för omprövningsbeslutet fanns det inte grund för att medge anstånd med

beskattningen eftersom verksamheten och de immateriella tillgångarna hade sålts till ett koncernbolag i Nederländerna, vilket innebar att rätten till anstånd upphört.

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten konstaterar att artikel 10.2 i fusionsdirektivet ger utrymme för en medlemsstat att räkna av fiktiv skatt på samma sätt och med samma belopp som den skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats. Den svenska lagstiftningen och tillämpningen i dessa mål är i överensstämmelse med detta. Syftet med direktivet är vidare enligt punkt 14 i skälen att undanröja hinder för den inre marknadens funktion, t.ex. dubbelbeskattning. Det kan inte innebära ett krav på att tillämpa direktivets regler på ett sätt som innebär att en inkomst över huvud taget inte beskattas. En sådan tillämpning skulle i stället innebära ett missbruk av direktivets regler.

Det förhållandet att det i svensk lagstiftning vid tiden för omprövningsbeslutet inte fanns uttryckliga regler om anstånd med betalning av skatt som riktade sig mot fiktiv utländsk skatt innebär inte att etableringsfriheten kränkts. Bolaget har nämligen beviljats anstånd med stöd av en annan bestämmelse. Dessutom var förutsättningarna för anstånd på grund av fiktiv utländsk skatt inte längre uppfyllda vid tiden för omprövningsbeslutet eftersom verksamheten och de immateriella tillgångarna då redan hade överlåtits vidare till ett nederländskt koncernbolag.

EU-rätten utgör alltså inte något hinder för beskattningen.

Avräkning av faktiskt erlagd skatt

Parternas inställning

Bolaget har i kammarrätten yrkat avräkning av faktiskt erlagd skatt i Belgien om 40 875 835 kr. Grunden för yrkandet är att bolaget för beskattningsåret 2011 betalade belgisk skatt som inte till fullo kunde räknas av vid den svenska beskattningen det året. En s.k. carry forward uppkom. Året därpå, 2012, betalade bolaget belgisk skatt på de löpande inkomsterna från filialen. Ingen avräkning av den faktiska belgiska skatten erhöles eftersom den fiktiva skatten konsumerade avräkningsutrymmet. Om avräkning inte medges av hela den deklarerade fiktiva skatten utan endast en mindre del ska bolaget enligt sitt andrahandsyrkande dessutom ha rätt till avräkning av den verkliga belgiska skatten, sammanlagt 40 875 835 kr. Om bolaget helt nekas avräkning av den fiktiva belgiska skatten ska bolaget enligt sitt tredjehandsyrkande ändå få avräkning av den faktiskt betalade belgiska skatten med sammanlagt 40 875 835 kr.

Skatteverket anser att bolaget inte ska medges den yrkade avräkningen eftersom det rör en annan fråga än den som nu är föremål för prövning. I deklARATIONEN för inkomståret 2012 yrkade bolaget avräkning av den fiktiva belgiska skatt som var hänförlig till försäljningen av filialinkrämet. Bolaget lämnade inga uppgifter om den löpande verksamheten. Frågan om avräkning av skatt för den löpande verksamheten i Belgien har dock prövats särskilt vid 2017 års beskattning och är föremål för domstolsprövning i ett annat mål vid kammarrätten, mål nr 4890-20. Yrkandet om avräkning för den löpande verksamheten får prövas i det målet.

Kammarrättens bedömning

Den som har överklagat får ändra sin talan endast under vissa omständigheter. Klaganden får bara framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet.

Bolaget har i sin deklaration för inkomståret 2012 yrkat avräkning av fiktiv skatt, men inte av faktiskt betalad belgisk skatt. Prövningen hos Skatteverket och i förvaltningsrätten har gällt förutsättningarna för avräkning av fiktiv skatt. Först i kammarrätten har bolaget yrkat avräkning av skatt som faktiskt har betalats i Belgien. Denna fråga är dessutom föremål för prövning i ett annat mål som ännu inte har avgjorts av kammarrätten och som gäller förutsättningarna för avräkning av överskjutande utländsk skatt. Enligt kammarrättens mening är frågan i de nu aktuella målen begränsad till prövningen av rätten till avräkning av fiktiv skatt och omfattar inte avräkning av någon annan skatt. Bolagets yrkanden som gäller avräkning av faktiskt betalad belgisk skatt ska därför avvisas.

Sammanfattning av kammarrättens bedömning av rätten till avräkning

Kammarrätten har kommit fram till att bolaget har rätt till avräkning av fiktiv belgisk skatt med 213 845 292 kr för den värdeökning som skett i filialen under de nio månader som filialen innehade verksamheten och de immateriella tillgångarna inom affärsområdet Thermography. Det innebär att bolaget inte har rätt till avräkning i enlighet med sitt förstahandsyrkande, 2 013 612 125 kr, och att bolaget har rätt till avräkning med ett lägre belopp än det som bolaget har yrkat i andra hand. Bolagets andrahandsyrkande och yrkandet i tredje hand som gäller avräkning av faktiskt betalad belgisk skatt ska avvisas eftersom de gäller en annan fråga än den som har prövats av Skatteverket och förvaltningsrätten i det överklagade avgörandet.

Eftertaxering

Parternas inställning

Bolaget för fram bl.a. följande.

Bolaget har fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Bolaget lämnade en övrig upplysning i deklarationen för att upplysa Skatteverket om omständigheterna kring fiktiv avräkning. Av upplysningen framgår att vinsten vid överlåtelsen till Trading Belgium beräknades som skillnaden mellan verksamhetens marknadsvärde och det bokförda värdet enligt överlåtelseavtalet. Bolaget lämnade all information som behövdes för att Skatteverket skulle kunna göra en självständig bedömning och kunna fatta ett beslut. Att detta varit bolagets avsikt framgår också av vittnesförhöret med [REDACTED]. Utifrån detta och gällande rätt vid tidpunkten för deklarationsfullgörandet har uppgiftsskyldigheten fullgjorts och det är inte fråga om någon oriktig uppgift. Förvaltningsrätten har vid bedömningen av uppgiftsskyldighetens omfattning inte till fullo iakttagit den försiktighet som framgår av HFD 2018 ref. 79.

Om kammarrätten anser att alla uppgifter inte har lämnats i deklarationen måste domstolen ta ställning till om tillräckliga uppgifter har lämnats för att väcka Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.

Utredningsskyldigheten har väckts och det har därför inte varit frågan om en oriktig uppgift. Av årsredovisningen framgår att bolaget bildades i augusti 2011 och att verksamheten i den belgiska filialen etablerades under 2011. När tillgångarna efter en mycket kort tid såldes till Trading Belgium var marknadsvärdet väsentligt högre. Det måste ha varit tydligt att ett så högt värde som framgår av den övriga upplysningen inte kunde ha upparbetats under den korta tiden i filialen. Av den övriga

upplysningen framgår som nämnts också att allokeringen till filialen gjordes till bokfört värde, och inte till marknadsvärdet. Det går att dra paralleller till RÅ 2008 ref. 51. Även om det som står i en övrig upplysning tillsammans med uppgifter i deklARATIONEN skulle kunna vara korrekt, så kan uppgifterna vara så orimliga att det varit i det närmaste uteslutet att Skatteverket skulle ha godtagit deklARATIONEN utan utredning. Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet väcks vidare betydligt tidigare om det har lämnats en övrig upplysning än utan en sådan.

Förvaltningsrätten har ansett att tillgångarna kan hänföras till filialen genom andra sätt än en dealing. Förvaltningsrätten har dock inte förklarat på vilka andra sätt tillgångarna kan hänföras till filialen, vilket inte räcker. Under den korta tid som det varit fråga om i detta fall kan den ökning av värdet på tillgångarna som framgår av den övriga upplysningen omöjlig ha skett till följd av att patentskydd skulle kunna ha erhållits i ett eller flera länder. DeklARATIONEN hade därför inte kunnat vara korrekt utifrån att filialen erhållit ett EU-patent som Skatteverket påstår.

Även om deklARATIONEN för beskattningsåret 2011 inte ingår i bedömningen av om en oriktig uppgift har lämnats för beskattningsåret 2012 kan uppgifter däri komma att påverka frågan om det funnits någon risk för ett skatteundandragande. Det som Skatteverket påstår saknas i deklARATIONEN för beskattningsåret 2012 framgår med klarhet i deklARATIONEN för beskattningsåret 2011 vilket visar att bolagets avsikt inte varit att vilseleda Skatteverket.

Om kammarrätten ändå skulle anse att bolaget har lämnat en oriktig uppgift så har den oriktiga uppgiften inte medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt, dvs. orsakssambandet brister.

Om Skatteverket hade ansett att marknadsvärdet vid allokeringen varit av betydelse så hade informationen om bokfört värde som lämnades i deklARATIONEN varit tillräcklig för att Skatteverket skulle ha utrett frågan. Skatteverket hade vidare genom utredning av föregående års taxering tillgång till all information som verket ansåg saknades. Det var inte bristande uppgifter i deklARATIONEN som ledde till det felaktiga taxeringsbeslutet. Detta visar att Skatteverket hade en annan rättslig uppfattning 2013 än vid omprövningsbeslutet 2018. Ytterligare information om allokeringen hade inte medfört något annat beslut. Orsakssambandet är därmed brutet.

Skatteverket för fram bl.a. följande.

Bolagets yrkande om avräkning av fiktiv skatt ger intryck av att det finns en reell dubbelbeskattning som kan avräknas och det är först efter Skatteverkets närmare utredning av samtliga transaktioner och inhämtad ruling som de verkliga förhållandena om ickebeskattning kommit fram. Det kan inte anses ingå i en normal granskning att Skatteverket ska ”lägga pussel” för att utröna om det finns samband mellan olika uppgifter i deklARATIONEN. Detta blir fallet om den skattskyldige på olika ställen i deklARATIONSHANDLINGARNA, vilket är fallet här, redovisar sakfakta som måste ställas samman för att ge en riktig bild av ett yrkande utan att samtidigt markera att de olika uppgifterna ska ses i ett sammanhang. Det finns inget i bolagets lämnade deklARATIONSUPPGIFTER som lyfter fram omständigheten att tillgångarna allokaterats till den belgiska filialen året innan avyttringen till Trading Belgium och inte heller att tillgångarna har upparbetats i Sverige. De upplysningar som lämnats angående omstruktureringen ger tvärtom intrycket av att de deklarerade uppgifterna är korrekta.

Årsredovisningen har inte lämnats in tillsammans med deklARATIONEN utan har kommit in till Skatteverket i efterhand. Den utgör därför inte en del

av den lämnade deklARATIONEN. Bolaget har inte heller i sina uppgifter i deklARATIONEN hänvisat till årsredovisningen eller någon annan uppgift på ett sådant sätt att den särskilda utredningsskyldigheten skulle kunna väckas av dessa uppgifter, även om uppgifterna hade bifogats deklARATIONEN. Även om årsredovisningen skulle bedömas utgöra en del av deklARATIONEN så är uppgifterna ändå inte så tydliga och strukturerade att Skatteverket vid en normal granskning skulle ha kunnat fatta ett korrekt beslut.

De uppgifter som bolaget lämnat har inte varit motstridiga, ofullständiga eller orimliga på ett sätt som väckt Skatteverkets utredningsskyldighet. Exempelvis har skillnaden mellan bolagets angivna omkostnadsbelopp och försäljningspris vid verksamhetsavyttringen kunnat bero på att EU-patent förvärvats avseende de immateriella tillgångarna i filialen.

Det kan inte heller sägas att Skatteverket hade någon uttalad rättslig uppfattning som skulle medfört att uppgifterna skulle ha godtagits om de hade presenterats tydligare. Orsakssambandet har därför inte brutits.

Sammanfattningsvis har bolaget lämnat en oriktig uppgift, Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har inte väckts och orsakssambandet har inte brutits.

Kammarrättens bedömning

Kammarrätten har ovan kommit fram till att skatteavtalets regler om fördelning av beskattningsrätten ska beaktas vid bestämmandet av den fiktiva skatten och att filialen genom allokeringen ska anses ha förvärvat verksamheten och tillgångarna till armlängdspris vid tillämpningen av artikel 7 och 13 i skatteavtalet.

Bolaget har alltså felaktigt yrkat avräkning med ett för stort belopp. Bolaget har lämnat vissa uppgifter om avyttringen av verksamheten och

de immateriella tillgångarna i filialen i sin deklaration. Avgörande för Skatteverkets möjligheter att göra en korrekt bedömning av bolagets rätt till den yrkade avräkningen har emellertid varit uppgifterna om att tillgångarna allokaterats till filialen 2011 och armlängdspriset, eller marknadsvärdet, vid den tidpunkten. Genom att bolaget inte har lämnat dessa uppgifter har det inte framgått att större delen av värdet på tillgångarna hade upparbetats i Sverige. Deklarationen innehöll alltså inte all information som behövdes för att Skatteverket skulle kunna göra en bedömning av yrkandet om avräkning. Rättsläget har inte heller förändrats på så sätt att bolagets upplysningsplikt vid tidpunkten för deklarationen inte omfattade en skyldighet att lämna de aktuella uppgifterna. Bolaget har därför inte fullgjort sin upplysningsskyldighet. Det kan också konstateras att inte heller den årsredovisning som bolaget gav in till Skatteverket i augusti 2013 innehöll uppgifter om allokeringen 2011 eller marknadsvärdet vid allokeringstidpunkten.

Frågan är då om de uppgifter som bolaget har lämnat har väckt Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.

Bolaget har i den övriga upplysningen beräknat den vinst som avräkningsyrkandet grundar sig på som mellanskillnaden mellan bokfört värde enligt överlåtelseavtalet och marknadsvärdet vid tidpunkten för avyttringen. Beloppen uppgår till 131 061 912 kronor respektive 7 662 819 783 kronor. Enligt bolaget måste den övriga upplysningen om bokfört värde och den stora värdeökningen ha väckt Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet, eftersom det av årsredovisningen framgår att filialens verksamhet påbörjades under hösten 2011. Enligt Skatteverket kan det inte anses ingå i en normal granskning att gå igenom uppgifterna i årsredovisningen, som dessutom lämnats in efter deklarationen.

För att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet ska anses väckt krävs enligt praxis att det ska framstå som närmast uteslutet att Skatteverket skulle godta uppgiften utan närmare utredning (RÅ 2002 ref. 20). Kammarrätten bedömer inledningsvis att det inte finns några uppgifter i deklARATIONEN med den övriga upplysningen som i sig ger anledning att ifrågasätta bolagets yrkande om avräkning av fiktiv skatt. Genom den information och den beräkning som bolaget redovisat i den övriga upplysningen framstår det i stället som att samtliga uppgifter som är av betydelse för den bedömningen har lämnats och att uppgifterna är riktiga. Att beräkningen innehåller en uppgift om bokfört värde medför ingen annan bedömning. Bolaget har inte hänvisat till den årsredovisning som lämnades in två månader senare, och inte heller närmare förklarat vilka uppgifter i den som varit av betydelse för avräkningsyrkandet. Skatteverkets möjlighet att göra en korrekt bedömning av uppgifterna har därför varit mycket begränsad. Även om den senare ingivna årsredovisningen skulle beaktas är uppgifterna i den inte oförenliga med de uppgifter som bolaget har lämnat i deklARATIONEN. Enligt kammarrätten är det först vid en närmare bedömning av omständigheterna som det går att upptäcka felaktigheten. Det framstår därför inte som närmast uteslutet att uppgifterna i deklARATIONEN skulle ha kunnat godtas utan en sådan närmare utredning. Omständigheterna i målen skiljer sig därför från dem i det av bolaget åberopade rättsfallet RÅ 2008 ref. 51, där det var fråga om två belopp i deklARATIONEN som direkt framstod som orimliga i förhållande till varandra.

Kammarrätten bedömer därför att bolaget har lämnat en oriktig uppgift.

För eftertaxering krävs det vidare att det varit den oriktiga uppgiften som medfört att taxeringen blivit felaktig. Detta orsakssamband anses brutet om det framgår att Skatteverket hade en felaktig uppfattning om rättsläget vid tidpunkten för taxeringen och på grund av denna uppfattning skulle ha fattat samma felaktiga beslut även om verket hade

känt till den utelämnade eller felaktiga uppgiften. Normalt bör det krävas att den felaktiga uppfattningen om rättsläget kommit till klart uttryck, exempelvis i allmän information - broschyrer, ställningstaganden, handledningar eller liknande - som Skatteverket gett ut inför taxeringen. (Se bl.a. HFD 2013 ref. 51.)

Det synsätt som Skatteverket gett uttryck för i omprövningsbeslutet om att allokeringen ska anses ha skett till marknadsvärdet kan inte anses utgöra ny rättstillämpning. Det har inte heller kommit fram att Skatteverket hade gett uttryck för någon annan uppfattning 2013. Det har därför inte kommit fram att taxeringsbeslutet skulle ha blivit detsamma om bolaget hade lämnat ytterligare uppgifter i sina deklARATIONER. Orsakssambandet är därför inte brutet.

Enligt kammarrätten framstår det inte heller som uppenbart oskäligt att eftertaxera bolaget. Det finns därför förutsättningar för eftertaxering.

Skattetillägg

Parternas inställning

Bolaget för fram bl.a. följande.

Om kammarrätten skulle komma fram till att bolaget har lämnat en oriktig uppgift finns det skäl för befrielse från skattetillägget. Skattetillägg har tagits ut med ett mycket högt belopp och trots att förvaltningsrätten kommit fram till att det finns skäl för befrielse har så inte skett. Utgångspunkten vid påförande av skattetillägg är att en nyanserad prövning ska göras. Det finns flera skäl för befrielse i detta fall.

Det är fråga om en objektivt svår skatterättslig fråga som omfattar tillämpning av intern svensk rätt, intern belgisk rätt, tolkning av skatteavtal samt diverse s.k. soft law. Att bolaget påförts skattetillägg med 800 miljoner kr i denna situation är oskäligt.

Risken för skatteundandragande har vidare varit liten. Även om inte Skatteverkets utredningsskyldighet anses ha väckts, så har det i alla fall varit väldigt nära. Ytterligare en aspekt är att ett kontrollmeddelande har skickats från ett annat skattekontor som granskat taxeringsåret 2012, där granskaren av deklarationen för taxeringsår 2013 uppmanas att kontrollera så att Sverige inte förlorar beskattningsrätt på grund av skatteavtalet. Utifrån deklarationsmaterialet för taxeringsår 2013, den information som fanns om allokering i deklarationen för taxeringsår 2012 och kontrollmeddelandet har risken för skatteundandragande varit minimal vid granskningen av deklarationen för taxeringsår 2013.

Även Skatteverkets långa handläggningstid talar för hel eller delvis befrielse.

Skattetillägget står vidare inte i rimlig proportion till felaktigheten. Bolaget har bedömt att den yrkade avräkningen varit korrekt. Det är inte ovanligt att företag måste fatta beslut i svåra beskattningsfrågor. Bolaget har frågat skatterådgivare om hjälp och fått betryggande svar, men har också lämnat en övrig upplysning för att upplysa Skatteverket om frågan. Bolaget hade ingen avsikt att vilseleda Skatteverket och det var affärsmässiga skäl som föranledde omstruktureringarna. Ett skattetillägg om 800 miljoner kr står inte i rimlig proportion till det fel som bolaget anses ha gjort sig skyldigt till och är alltså oskäligt.

Skatteverket för fram bl.a. följande.

Även om den aktuella frågeställningen är komplicerad så har den sitt ursprung i ett av bolaget medvetet handlande med flera transaktioner för att undkomma skatt. Bolaget har uppgett att det anlitat en kvalificerad belgisk skatterådgivare. Den skattskyldige har ett ansvar för de uppgifter som lämnas i deklarationen och bör därför alltid kontrollera att lämnade uppgifter är riktiga. Bolaget har inte öppet redovisat eventuella tveksamheter om beskattningen. Befrielse med anledning av svårbedömda frågeställningar kan inte vara aktuell.

Kontrollmeddelandet inom Skatteverket kan inte medföra befrielse. Internmeddelandet indikerar att det bör ske en internutredning om uttagsbeskattning på grund av att bolaget blir belgiskt och har inget med frågan om att allokera tillgångar till rätt värden att göra.

Kontrollmeddelandet är vidare upprättat på Skatteverkets initiativ som tips för en eventuell kontroll av deklarationen utan att meddelandet innehåller någon uppgift om konstaterat fel. Eftersom det inte heller innehåller uppgifter som direkt kan stämmas av mot deklarerade uppgifter så medför meddelandet inte någon minskad risk för skatteundandragande. Det har i detta fall krävts en omfattande utredning innan felredovisningen kunnat upptäckas eller ens misstänkas.

Kontrollmeddelandet har inte inneburit att det varit nära att Skatteverkets särskilda utredningsansvar har inträtt.

Det är inte frågan om ett sådant oskäligt dröjsmål under Skatteverkets handläggning som kan medföra befrielse. Handläggningstiden har inte varit anmärkningsvärt lång med beaktande av den komplexitet som det inneburit att inhämta alla uppgifter gällande de i flera led under flera år utförda omstruktureringarna samt den belgiska rulingen.

Felet beror varken på misstag eller vårdslöshet utan på ett medvetet handlande. De uppgifter och den argumentation som Trading Belgium fört i ansökan till den belgiska skattemyndigheten visar att företrädare för bolagets koncern varit väl medvetna om att en allokering av immateriella tillgångar från huvudkontoret till filialen ska ses som en "aquisition" som ska ske till marknadspris tillika ickebeskattning i Belgien.

Skattetillägget utgör visserligen ett stort belopp men det har sin grund i det stora skatteundandragande som felredovisningen hade medfört om den inte hade upptäckts. Risken för skatteundandragande har också varit stor och det framgår sammantaget av de genomförda transaktionerna att det inte är fråga om något misstag utan ett planerat och medvetet handlande. Enbart storleken på skattetillägget utgör inte heller skäl för befrielse.

Det finns inte skäl för befrielse från skattetillägg vare sig helt eller delvis.

Kammarrättens bedömning

Eftersom bolaget har lämnat en oriktig uppgift genom att felaktigt yrka avräkning med ett för stort belopp finns det även grund för att ta ut skattetillägg. Frågan är då om det finns skäl för hel eller delvis befrielse.

De skatterättsliga frågorna i målen om tolkningen av skatteavtalet mellan Sverige och Belgien är visserligen komplicerade. Bolaget är dock ett företag som ingår i en större koncern inom vilken den aktuella omstruktureringen skett och som får förutsättas ha god sakkunskap på området och i vart fall kapacitet att uppmärksamma att det rör sig om svåra frågeställningar. Bolaget har också själv framhållit att det anlitat skatterättslig expertis vid transaktionerna. Bolaget har därför i detta fall – trots att det är fråga om komplicerade skatterättsliga frågor – varit

skyldig att lämna tillräckliga grundläggande uppgifter i deklARATIONEN för att möjliggöra en korrekt bedömning. Det kan därför inte med anledning av frågornas beskaffenhet anses vara oskäligt att ta ut skattetillägget.

När det gäller risken för skatteundandragande konstaterar kammarrätten att kontrollmeddelandet som skickades inom Skatteverket avser en frågeställning om att bolaget eventuellt kan anses ha flyttat sin verkliga ledning till Belgien. Det rör alltså inte den fråga som är aktuell i målen. Det finns vidare inga uppgifter i meddelandet som direkt talar för att de uppgifter som bolaget lämnat i deklARATIONSHANDLINGARNA för taxeringsår 2013 varit felaktiga. Meddelandet kan inte heller anses ha hänvisat till deklARATIONSBILAGAN för taxeringsår 2012, där allokeringen nämns, på ett sådant sätt att uppgifterna i den handlingen minskat risken för skatteundandragande för det nu aktuella taxeringsåret. Att Skatteverket i ett internt kontrollmeddelande påpekat att det kan finnas skäl att granska en viss fråga vid beskattningen ett senare år innebär alltså inte att det inte funnits en risk för skatteundandragande. Inte heller i övrigt har den information som bolaget lämnat i deklARATIONSMATERIALET taxeringsåret 2013 eller informationen om allokering i deklARATIONSBILAGAN taxeringsåret 2012 inneburit att det inte funnits en risk för skatteundandragande.

När det gäller handläggningstiden hos Skatteverket står det klart att det inte förflutit oskäligt lång tid från det att Skatteverket i sitt förslag till beslut i augusti 2018 bedömt att det finns anledning att anta att skattetillägg skulle påföras till det att ett beslut att påföra skattetillägg fattades i november 2018. Frågorna har varit komplexa och bolaget har underlåtit att lämna all relevant information för taxeringsfrågan. Detta har Skatteverket upptäckt först genom sin utredning, bl.a. genom den belgiska ruling som på begäran av verket kom in från den belgiska skattemyndigheten till Skatteverket först i maj 2018. Mot denna bakgrund bedömer kammarrätten att inte heller den totala

handläggningstiden hos Skatteverket utgör grund för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

När det gäller frågan om skattetillägget kan anses proportionerligt konstaterar kammarrätten att det är fråga om ett synnerligen högt belopp. Det är dock också fråga om ett yrkande om avräkning av fiktiv utländsk skatt med ett synnerligen högt belopp som, om det hade godtagits, skulle ha medfört en betydande skattevinst för bolaget. Som förvaltningsrätten angett utgör inte heller enbart skattetilläggets storlek skäl för befrielse (RÅ 1995 ref. 5).

De situationer som kan medföra befrielse på grund av att beloppet inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten är de där det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige men det ändå framstår som oskäligt att ta ut en avgift (prop. 2002/03:106 s. 145). Av praxis från Högsta förvaltningsdomstolen framgår att en omständighet som kan beaktas vid proportionalitetsbedömningen är om felet varit oavsiktligt (RÅ 2007 ref. 65).

Det framgår av den belgiska rulingen att det koncernbolag som tillgångarna överläts till varit av uppfattningen att Belgien under ett senare år inte hade beskattningsrätt över de aktuella tillgångarna, med anledning av att tillgångarnas värde hade upparbetats i Sverige. Som påpekats tidigare har det också i efterhand visat sig att någon skatt faktiskt aldrig tagits ut i Belgien på mellanskillnaden mellan marknadsvärdet vid avyttringen till Trading Belgium och det bokförda värdet. Enligt kammarrätten talar detta för att bolaget vid deklARATIONstillfället måste ha varit medvetet om att det i vart fall var osäkert om det haft rätt till avräkning i enlighet med yrkandet. Det måste också ha stått klart för bolaget att Skatteverket skulle kunna ha en annan uppfattning än bolaget om beskattningsrätten. Bolaget har trots detta yrkat sådan avräkning utan att redogöra för de relevanta

omständigheterna för en sådan bedömning. Det är alltså inte fråga om ett sådant oavsiktligt förbiseende som kan utgöra grund för befrielse. Det har inte heller i övrigt kommit fram något som medför att det är oproportionerligt att ta ut det påförda skattetillägget.

Kammarrätten bedömer sammanfattningsvis att det inte har kommit fram skäl som talar för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Lagen mot skatteflykt

Skatteverket har i andra hand yrkat att lagen mot skatteflykt ska tillämpas. Kammarrätten konstaterar att Skatteverkets yrkande i denna del grundar sig på förhållandet att bolaget annars skulle undgå beskattning av tillgångar som upparbetats i Sverige. Eftersom kammarrätten ovan har bedömt att bolagets yrkande om avräkning av fiktiv belgisk skatt ska bifallas endast i den del det motsvarar tillgångarnas värdeuppgång i Belgien bedömer kammarrätten att det saknas anledning att pröva Skatteverkets yrkande.

Kammarrättens mål nr 2436-20 som gäller förvaltningsrättens beslut att skriva av Skatteverkets ansökan om tillämpning av lagen mot skatteflykt (förvaltningsrättens mål nr 22183-19) är inte föremål för prövning i kammarrätten och ska skrivas av från fortsatt handläggning.

Ersättning för kostnader

Bolaget har begärt ersättning för ombudskostnader med 500 000 kr hos Skatteverket och med 2 744 000 kr i förvaltningsrätten. Bolaget ansöker vidare om ersättning för kostnader i kammarrätten med 3 150 000 kr.

Skatteverket anser att bolagets överklagande och ansökan ska avslås.

Enligt 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) har den som i ett ärende eller mål haft kostnader för bl.a. ombud och utredning som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, rätt till ersättning om hans eller hennes yrkanden i målet bifalls helt eller delvis, målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Av 43 kap. 2 § skatteförfarandelagen framgår bl.a. att ersättning inte får beviljas för kostnader som avser skyldigheten att genom lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldighet.

Kammarrätten har delvis bifallit bolagets överklagande eftersom bolaget till kammarrätten har kommit in med en värdering av verksamheten och de immateriella tillgångarna vid allokeringstidpunkten. Värderingen har efterfrågats av Skatteverket redan under handläggningen där. Enligt kammarrättens bedömning har bolaget inte skäligen varit i behov av ombud för att ge in den. Några andra skäl för ersättning har inte kommit fram. Överklagandet av förvaltningsrättens avgörande som rör ersättning och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

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

Eva Östman Johansson
kammarrättsråd
ordförande

Anders Johansson
kammarrättsråd

Cecilia Bohlin
kammarrättsråd
referent

Jennie Åsberg
tf. assessor