



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
4035-22

meddelat i Stockholm den 1 mars 2023

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

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

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 10 juni 2022 i ärende dnr 103-20/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningsen.

BAKGRUND

1. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe här i landet. En i Sverige belägen filial till ett utländskt företag utgör ett fast driftställe.
2. Det finns inga särskilda regler om hur inkomsten från ett fast driftställe ska beräknas. Därför tillämpas de bestämmelser som allmänt gäller för beskattning av näringsverksamhet även för fasta driftställen. Frågan om vilka kriterier som ska tillämpas för att avgöra vilka intäkter och kostnader respektive tillgångar och skulder som ska hänföras (allokeras) till det fasta driftstället är inte närmare reglerad i författning utan har överlämnats till rättspraxis.
3. Ränteutgifter är som utgångspunkt avdragsgilla vid inkomstbeskattningen av en näringsverksamhet. För en filial som utgör ett fast driftställe är en grundläggande förutsättning för avdrag att ränteutgiften är hänförlig till filialen. Så kan t.ex. vara fallet om ett lån har använts för att finansiera en tillgång som är hänförlig till filialen.
4. Det nederländska bolaget Essity Treasury B.V. bedriver verksamhet i Sverige genom Essity Treasury B.V. Holland, Stockholm Filial. Bolaget innehar vidare samtliga andelar i Essity Treasury AB. Bolagen ingår tillsammans med bl.a. Essity Group Holding B.V. i en internationell koncern där Essity AB är moderbolag.
5. Essity Treasury AB har en räntebärande skuld till Essity Group Holding B.V. om cirka 14 miljarder kr. Koncernen överväger att omstrukturera sina skuldförhållanden på så sätt att denna skuld upphör och ersätts med att Essity

Treasury B.V. genom sin svenska filial får en motsvarande skuld till Essity AB. Två alternativa förfaranden för att åstadkomma detta övervägs. Enligt båda förfarandena ska de medel som Essity AB lånar ut användas av Essity Treasury B.V. för förvärv av aktier i svenska dotterbolag, vilka ska ägas genom den svenska filialen.

6. Filialen ansökte om förhandsbesked och frågade om de förvärvade dotterbolagsaktierna och det lån som har samband med förvärven skattemässigt är hänförliga till det fasta driftstället i Sverige. I ansökan angavs följande.
7. En förutsättning för att räntorna på skulden till Essity AB kommer att vara avdragsgilla vid beskattningen av filialen är att aktierna och skulden kan allokeras till det svenska fasta driftstället. Det är oklart vilka kriterier som ska tillämpas när det ska avgöras om aktier kan allokeras till svenska fasta driftställen. OECD gav 2008 ut en rapport om vinstallokering till fasta driftställen (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments). Till följd av rapporten publicerade Skatteverket 2012 ett ställningstagande där det framgår att myndigheten anser att det som sägs i OECD-rapporten ska beaktas vid bedömningen av om aktier i ett dotterbolag kan allokeras till ett fast driftställe enligt svensk rätt.
8. Filialen vill få klarhet i vilken betydelse OECD-rapporten har vid tolkningen av svensk rätt. Skatterättsnämnden kan som förutsättning för ansökan utgå från att verksamheterna i dotterbolagen och filialen kommer att vara integrerade i sådan omfattning att aktieinnehaven och lånet – om OECD-rapporten inte ges någon betydelse vid tolkningen – kan allokeras till filialen.
9. Skatterättsnämnden fann att den förutsättning som hade lämnats om att kravet på tillräcklig integration mellan verksamheterna är uppfyllt framstod som sannolik mot bakgrund av den beskrivning av koncernens finansförvaltning

som hade getts i ansökan. Nämnden ansåg därför att förutsättningen kunde läggas till grund för förhandsbeskedet. Vid sin prövning fann nämnden att de förvärvade dotterbolagsandelarna och det lån som har samband med förvärven skattemässigt är hänförliga till det fasta driftstället i Sverige.

YRKANDEN M.M.

10. *Skatteverket* överklagar förhandsbeskedet och yrkar i första hand att det ska undanröjas och ansökan om förhandsbesked avvisas. Som grund för yrkandet anför myndigheten att förutsättningarna i ansökan inte är tillräckligt utförligt och klart angivna. I andra hand yrkar Skatteverket att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att dotterbolagsandelarna och lånet inte kan anses hänförliga till det fasta driftstället i Sverige.
11. *Essity Treasury B.V. Holland, Stockholm Filial* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

12. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Syftet med förhandsbeskedsinstitutet är när det gäller enskilda att dessa ska ha en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (HFD 2015 ref. 78 och HFD 2017 ref. 72).
13. Ett krav för att förhandsbesked ska kunna lämnas är att de faktiska omständigheterna som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens

sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att de ställda frågorna kan besvaras (HFD 2013 not. 31).

14. Besvarandet av frågan om aktierna i ett dotterbolag kan hänföras till ett fast driftställe förutsätter dels ett ställningstagande i en rent rättslig fråga, nämligen vilka kriterier som ska läggas till grund för bedömningen, dels en tillämpning av dessa kriterier på de faktiska omständigheterna.
15. En förutsättning för att meddela förhandsbesked – oavsett om det är på den grunden att det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning – är att frågan avser sökandens skattskyldighet eller beskattning (se punkt 12 ovan). För att en fråga ska kunna anses avse sökandens skattskyldighet eller beskattning måste det finnas ett underlag i form av faktiska omständigheter på vilka relevanta regler kan tillämpas. Ett ställningstagande endast i en rättslig fråga innebär inte att frågan avser en sökandes skattskyldighet eller beskattning. Frågor som enbart tar sikte på sådan abstrakt lagtolkning kan därför inte besvaras i ett förhandsbesked (jfr prop. 1997/98:65 s. 31 f. samt Roger Persson Österman, Förhandsbesked i skattefrågor, 2013, s. 58 ff., och där angivna rättsfall).
16. Filialen har i ansökan om förhandsbesked huvudsakligen uppehållit sig kring den rättsliga frågan om vilka kriterier det är som ska tillämpas vid bedömningen av om aktier i dotterbolag kan allokeras till en filial. Den har däremot inte redogjort närmare för de verksamheter som bedrivs i filialen respektive dotterbolagen utan har beskrivit dessa mer översiktligt. I avsaknad av sådan närmare utredning går det inte att avgöra om den lagtolkning som efterlysts i ansökan har någon betydelse för och därmed kan anses avse filialens beskattning.

17. Skatterättsnämnden borde därför inte ha lämnat något förhandsbesked. Förhandsbeskedet ska därmed undanröjas och ansökningen avvisas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Per Classon, Inga-Lill Askersjö och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.