

Ref 14

En fråga som enbart tar sikte på abstrakt lagtolkning kan inte besvaras i ett förhandsbesked om skatt.

5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 1 mars 2023 följande beslut (mål nr 4035-22).

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 ställningsstagande 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 ska 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 allokteras 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Classon, Askersjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Lena Åberg*.

Skatterättsnämnden (2022-06-10, Eng, ordförande, *Pettersson, Bengtsson, Dahlberg* [skiljaktig], *Påhlsson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1 och 2: De förvärvade dotterbolagsandelarna och de lån som har samband med förvärven är skattemässigt hänförliga till det fasta driftstället i Sverige.

Skatterättsnämndens bedömning

Ska ansökan prövas?

En första fråga är om ansökan ska prövas. Den rättsliga oklarhet som föranlett ansökan är om allokering av andelar i dotterbolag till en filial ska göras utifrån de kriterier som ställts upp enligt svensk rätt eller om allokeringen numera ska bedömas utifrån de principer som framkommit i vinstallokeringsrapporten. Om rapporten ska beaktas vid allokering av andelar i dotterbolag till en filial är frågan om det innebär att det i filialen måste finnas personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av aktierna samt om hur förvärvet av dem ska finansieras.

Allokeringen har bland annat betydelse för filialens möjligheter att få avdrag för räntekostnader hänförliga till de lån som har samband med förvärven av aktierna. Ett förhandsbesked är därför av stor vikt för sökanden. Om aktierna och den tillhörande skulden inte kan allokeras till filialen kommer omstruktureringen inte att genomföras enligt de presenterade alternativen.

Den förutsättning som har lämnats om att kravet på tillräcklig integration mellan verksamheterna är uppfyllt framstår som sannolik mot bakgrund av den beskrivning av koncernens finansförvaltning som ges. Förutsättningen bör därför kunna läggas till grund för ett förhandsbesked.

Mot den bakgrunden anser Skatterättsnämnden att svaret på enbart allokeringsfrågan är av vikt för sökanden. Rättsfrågan har inte heller prövats av Högsta förvaltningsdomstolen och ett förhandsbesked är därför även av vikt för en enhetlig rättstillämpning. Det finns därmed förutsättningar att pröva ansökan i sak.

Fråga 1 och 2

I vinstallokeringsrapporten och i kommentarerna till artikel 7 i modellavtalet förespråkas en metod för att avgöra hur stor del av ett företags inkomster som ska hänföras till företagets fasta driftställe. Rapporten var inte publicerad när det aktuella skatteavtalet med Nederländerna ingicks.

Av svensk praxis framgår att kommentarerna till modellavtalet kan vara vägledande vid tolkning av den svenska lagstiftningen under förutsättning att den interna lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet. En förändring av en artikels innebörd, och därmed av kommentarerna, som skett efter att det aktuella skatteavtalet undertecknats och som inneburit en utvidgning av tillämpningsområdet, bör däremot inte beaktas vid tolkningen (se t.ex. HFD 2016 ref. 23, HFD 2016 ref. 57 och HFD 2019 ref. 36).

Enligt Skatterättsnämndens mening bör ledning för tolkningen av 1991 års skatteavtal med Nederländerna kunna hämtas även i senare kommentarer till modellavtalet. Det förutsätter emellertid att kommentaren rymms inom ramen för det aktuella skatteavtalet och svensk rätt.

Avgörande för bedömningen är enligt intern svensk rätt att aktieinnehavet betingas av den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället, vilket t.ex. är fallet när dotterföretagets verksamhet är integrerad med verksamheten som bedrivs vid den utländska juridiska personens fasta driftställe (jfr prop. 2002/03:96 s. 109, SOU 2001:11 s. 160 och RÅ 1998 not. 229). Det kan varken av praxis eller av förarbetsuttalanden som behandlar allokering av dotterbolagsaktier till fasta driftställen utläsas något krav på förekomst av vissa beslutsfunktioner för att aktier i dotterbolag ska kunna hänföras till ett fast driftställe.

Något sådant krav kan inte heller utläsas ur kommentaren till artikel 7 eller vinstallokeringsrapporten och skulle i princip innebära att ett utländskt företag inte skulle kunna allokera dotterbolagsaktier till sitt fasta driftställe i Sverige eftersom sådana beslutsfunktioner normalt utövas av företagets ledning (jfr HFD 2018 ref. 79). Ett sådant krav skulle också gå utanför en rimlig tolkning av det aktuella skatteavtalet och intern svensk rätt. Allokering av andelar i dotterbolag berörs inte heller uttryckligen i rapporten eller i kommentaren till artikel 7.

Mot den bakgrunden och då kravet på integration enligt förutsättningarna är uppfyllt anser Skatterättsnämnden att andelarna i de förvärvade dotterbolagen samt de skulder som har samband med förvärven kan allokeras till filialens fasta driftställe i Sverige.

Dahlberg var skiljaktig och anförde:

Enligt min mening är förutsättningarna i ansökan inte tillräckliga för att förhandsbesked ska kunna meddelas. Till skillnad från majoriteten anser jag att en prövning av ärendet måste göras i förhållande till den tvåstegsmodell för allokering av inkomst till fast driftställe som följer av kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal.

Sverige har en förpliktelse grundad i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna att tillämpa den av OECD förespråkade metoden för allokering av inkomst till fast driftställe ("the Authorized OECD Approach", förkortad "AOA"). Visserligen är skatteavtalet från år 1991,

men både Sverige och Nederländerna är medlemmar av OECD och har anslutit sig till den metod för allokering till fast driftställe som finns med i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal sedan år 2010, särskilt punkterna 15–43. Dessa kommentaruttalanden bygger i sin tur på en OECD-rapport först publicerad år 2008, och återigen publicerad år 2010 med samma materiella innehåll, men uppdaterad med hänvisningar till en ny version av OECD:s modellavtal, se härom punkt 8 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal samt OECD, *The Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Paris, 2010.

Den av OECD förespråkade metoden för allokering till fast driftställe innehåller två grundläggande steg. Det första steget är en analys av funktioner och verkliga omständigheter ("functional and factual analysis"), vilket särskilt gäller beträffande det fasta driftstället, men förstås också i relation till företaget i övrigt, se punkt 21 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal. Det andra steget är en analog tillämpning av OECD:s Riktlinjer för internprissättning, och ska inte närmare beröras här.

En betydelsefull del av det första steget i OECD:s metod är att identifiera personer som utövar betydelsefulla funktioner i det fasta driftstället ("significant people function", ibland förkortat "SPF"). Det anges i kommentaren till OECD:s modellavtal att det första steget av analysen bland annat innefattar följande (punkt 21, andra och tredje strecksatserna i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal:

" – the identification of significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets, and the attribution of economic ownership of assets to the permanent establishment,
– the identification of significant people functions relevant to the assumption of risks, and the attribution of risks to the permanent establishment /.../."

I 2010 års rapport uttalade OECD bland annat (punkt 18): /.../ [T]here is a broad consensus that assets generally are to be attributed to the part of the enterprise which performs the significant people functions relevant to the determination of economic ownership of assets". OECD fortsatte (a.st.): "The attribution of economic ownership of assets will have consequences for both the attribution of capital and interest-bearing debt and the attribution of profit to the PE [permanent establishment]."

Enligt min uppfattning framgår det inte närmare av kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal eller av 2010 års OECD-rapport under vilka omständigheter som dotterbolagsaktier kan allokeras till ett fast driftställe. Jag anser dock inte att kravet för en allokering kan ställas så högt att funktionen att fatta beslut om huruvida förvärv eller avyttring av dotterbolagsaktier ska göras eller inte, nödvändigtvis måste finnas hos det fasta driftstället. OECD:s tvåstegsmodell för allokering av inkomster till ett fast driftställe bygger på föreställningen att det fasta driftstället ska behandlas som om det vore ett självständigt företag. Ett så fundamentalt beslut som att förvärva (eller avyttra) dotterbolagsaktier kommer förmodligen i praktiken alltid att finnas hos ägarna och ledningen för företaget som helhet. För att föreställningen om det fasta driftstället som ett självständigt företag ska vara möjlig att fullfölja i förhållande till innehav av dotterbolagsaktier, bör det därför vara tillräckligt för en allokering av

HFD 2023

Ref 14

dessa till det fasta driftstället, att personer verksamma vid det fasta driftstället utför andra betydelsefulla uppgifter eller funktioner i förhållande till förekommande dotterbolag.

Enligt min mening är emellertid uppgifterna i ansökan otillräckliga för att kunna göra en bedömning av om dotterbolagsaktier och tillhörande skulder ska kunna hänföras till det fasta driftstället i Sverige. Jag anser därför att något förhandsbesked inte kan meddelas.