

OLLE WALLER OCH YOU JUNG LEE TÖRNQVIST

Oriktig uppgift och kravet på orsakssamband vid efterbeskattning

– Några kommentarer med anledning av HFD 2018 ref. 79

HFD har i en dom vid årsskiftet 2018 bedömt frågan om förutsättningar för efterbeskattning och skattetillägg i mål avseende allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe. I denna artikel går författarna igenom HFD:s avgörande och ger sina kommentarer på avgörandet. Artikeln är inriktad på de skatteprocessuella frågorna som aktualiserades i målet, särskilt med avseende på oriktig uppgift, upplysningsskyldighet och orsakssamband vid efterbeskattning.

1 INLEDNING

Den 28 december 2018 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i mål gällande förutsättningar för efterbeskattning¹ och skattetillägg vid allokering av dotterbolagsandelar till ett fast driftställe beläget i Sverige (HFD 2018 ref. 79, Essitymålen). HFD kom fram till att det inte förelåg förutsättningar för efterbeskattning och skattetillägg i det aktuella fallet.

I denna artikel redogör vi för och kommenterar HFD 2018 ref. 79. Artikeln är fokuserad på de skatteprocessuella aspekterna av målet och då särskilt förutsättningarna för efterbeskattning och kravet på ett s.k. orsakssamband vid efterbeskattning. Förutsättningarna för påförande av skattetillägg samt sakfrågan i målet, dvs. om allokeringen av dotterbolagsandelarna till det fasta driftstället var korrekt, berörs endast översiktligt.

För att ge läsaren de rättsliga utgångspunkterna för rättsfallet och den efterföljande diskussionen redogör vi inledningsvis för reglerna kring efterbeskattning och allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe (avsnitt 2). I det efterföljande avsnittet redogör vi för HFD 2018 ref. 79 (avsnitt 3). Avslutningsvis lämnar vi våra kommentarer till rättsfallet med

¹ I de aktuella målen gällde frågan *eftertaxering*, vilket var terminologin i taxeringslagen (1990:324). I det följande använder vi oss i stället av den idag gällande terminologin *efterbeskattning*.

fokus på upplysningsskyldighet, orsakssamband och oriktig uppgift (avsnitt 4).

2 RÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER

2.1 Förutsättningar för efterbeskattning

Skatteverket har normalt en möjlighet att på eget initiativ inom vissa tidsramar ompröva sina beslut till nackdel för den som beslutet gäller. Vissa beslut får dock inte omprövas till nackdel och andra beslut kräver att Skatteverket kan visa att den som ärendet gäller har lämnat en oriktig uppgift som har inneburit att ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats. I det följande redogör vi för de regler som gäller för den senare typen av beslut, dvs. omprövningsbara beslut.

Beslut till den enskildes nackdel på Skatteverkets initiativ kan antingen omprövas inom ramen för det ordinära omprövningsförfarandet eller genom efterbeskattning. Eftersom denna artikel fokuserar på kravet på orsakssamband vid efterbeskattning tar denna redogörelse primärt sikte på reglerna för efterbeskattning.

Vid det *ordinära omprövningsförfarandet* får ett beslut till den skattskyldiges nackdel fattas på Skatteverkets initiativ inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, 66 kap. 21 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL). Inom tvåårsfristen får Skatteverket fatta beslut på oförändrat utredningsmaterial (RÅ 1996 ref. 102). Det krävs inte att den som beslutet gäller har lämnat någon oriktig uppgift (se vidare nedan om oriktig uppgift).

Ett beslut som omprövas till den skattskyldiges nackdel efter att tvåårsfristen har gått ut kallas för *efterbeskattning*. Beslut om efterbeskattning får meddelas av Skatteverket inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Sådana beslut får fattas bara i vissa i lagen angivna fall, se 66 kap. 27–34 §§ SFL.

Beslut om efterbeskattning får bl.a. fattas när den skattskyldige har lämnat en *oriktig uppgift* vid beskattningen. I 66 kap. 27 § första punkten a)-b) SFL anges således att efterbeskattning får ske om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning. I denna artikel berör vi endast reglerna om efterbeskattning vid oriktig uppgift. Vi utelämnar övriga fall i vilka efterbeskattning får ske.

Vad som utgör en oriktig uppgift anges i 49 kap. 5 § första stycket SFL. Av denna bestämmelse följer att en uppgift ska anses oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Av förarbetsuttalanden följer att oriktig uppgift bör ta sikte på varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för bl.a. riktigt fastställande av skatt.² En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som ska ligga till grund för Skatteverkets bedömning.³ Även förtigande eller vilseledande av en omständighet kan vara att betrakta som en oriktig uppgift.⁴ Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats och beviskravet är högt ställt – det ska klart framgå att en oriktig uppgift har lämnats.⁵

En central utgångspunkt vid bedömningen av vad som utgör en oriktig uppgift är den *skattskyldiges upplysningsskyldighet*. Den skattskyldige är i princip skyldig att lämna alla uppgifter som Skatteverket kan behöva för att fatta ett riktigt beslut, jfr 31 kap. 3 § SFL.⁶ Vad som krävs för att skyldigheten att lämna uppgifter ska anses fullgjord beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Skatteverkets uppfattning är att Skatteverket redan på grundval av uppgifterna i en deklaration ska kunna bedöma en fråga. Upplysningsskyldigheten är således långtgående, vilket också bekräftas i bl.a. RÅ 2003 ref. 4. Av det målet framgår att det åligger den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att Skatteverket kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet. Av RÅ 1986 ref. 98 följer att upplysningsskyldigheten begränsas till de omständigheter som förelåg vid deklarationstillfället och omfattar inte omständigheter som inträffat därefter.

Att den skattskyldige inte fullgjort sin upplysningsskyldighet behöver inte innebära att en oriktig uppgift har lämnats. Motpolen till den skattskyldiges upplysningsskyldighet är *Skatteverkets utredningsskyldighet*. Enligt 40 kap. 1 § SFL gäller att Skatteverket ska se till att ärenden blir ”tillräckligt utredda”. Detta stadgande gäller generellt för Skatteverket och brukas sägas ge uttryck för Skatteverkets *allmänna utredningsskyldighet*.

2 Prop. 2002/03:106 s. 116.

3 Prop. 2002/03:106 s. 116.

4 Prop. 2002/03:106 s. 116.

5 Se bl.a. HFD 2012 ref. 69.

6 Prop. 2010/11:165 s. 349.

Inom ramen för frågan om en oriktig uppgift har lämnats är det i stället Skatteverkets *särskilda utredningsskyldighet*⁷ som är av avgörande betydelse för om en oriktig uppgift har lämnats. Av 49 kap. 5 § andra stycket SFL följer således att en uppgift inte anses oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. I vilka fall den särskilda utredningsskyldigheten aktualiseras måste avgöras från fall till fall och kan många gånger innefatta svåra bedömningar. I praxis har HFD generellt uttalat att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet (åtminstone) uppkommer när det framstår som närmast uteslutet att Skatteverket skulle godta en deklaration utan närmare utredning (se t.ex. RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2008 ref. 51 och RÅ 2008 ref. 61 II).

Om den skattskyldige har varit skyldig att lämna en uppgift, uppgiften är felaktig eller saknas och Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet inte har aktualiserats har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Detta är en nödvändig förutsättning för att Skatteverket ska kunna besluta om efterbeskattning.

Att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift är dock inte en tillräcklig förutsättning för efterbeskattning. Det måste också finnas ett *orsakssamband* mellan den oriktiga uppgiften och ett felaktigt eller uteblivet beslut. Detta framgår av att det i lagtexten anges att efterbeskattning får ske ”på grund av” att en oriktig uppgift har lämnats vid beskattningen, 66 kap. 27 § SFL.

Innebörden av detta krav på orsakssamband har prövats av HFD. I RÅ 2006 ref. 25 hade den uppgiftsskyldige lämnat en uppgift i enlighet med vad som var den ”förhärskande uppfattningen” – även inom Skatteverket – vid deklarationstidpunkten. Det var först genom ett senare avgörande från HFD som det blev klarlagt att den dåvarande uppfattningen var felaktig, dvs. att deklaraionsuppgiften var felaktig. HFD anförde att det måste antas att beskattningsbeslutet hade blivit detsamma oavsett om den skattskyldige hade lämnat korrekta uppgifter. Även om den skattskyldige hade lämnat en oriktig uppgift stod det alltså klart att det brast i orsakssambandet, varför grund för efterbeskattning saknades. Motsvarande frågeställning var uppe till prövning i HFD 2013 ref. 51. I det målet utvecklade HFD

7 Låt vara att denna terminologi inte är etablerad i praxis.

innebörden av orsakssambandet och när det kan anses brista på grund av Skatteverkets felaktiga uppfattning om gällande rätt enligt följande:

”Av [RÅ 2006 ref. 25] följer [...] att det kan förekomma eftertaxeringssituationer där det kan finnas anledning att beakta att det rätt en uppfattning om gällande rätt som inte stämde överens med vad denna i själva verket innebar.

En grundläggande förutsättning för att en oriktig uppgift inte ska anses ha lett till att taxeringsbeslutet blivit felaktigt är att det är Skatteverket som haft den felaktiga uppfattningen om gällande rätt. Denna felaktiga uppfattning måste dessutom ha förelegat vid tiden för taxeringsbeslutet. Vidare bör det ställas höga krav för att det i efterhand ska kunna anses att myndigheten tidigare haft denna felaktiga uppfattning och att detta medfört det felaktiga taxeringsbeslutet. Normalt bör 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.”

Av utredningen i 2013 års mål framgick det enligt HFD inte att myndigheten vid tidpunkten för det aktuella beskattningsbeslutet haft en ”bestämd uppfattning” om hur den aktuella inkomsten skulle beskattas. Snarare framstod det som att det hade rätt en osäkerhet kring beskattningsfrågan. Det kunde således inte anses ha förelegat en felaktig uppfattning om gällande rätt som innebar att beslutet hade blivit detsamma om den skattskyldige lämnat informationen om den aktuella inkomsten i sin deklaration. Det fanns därmed ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga beslutet. Förutsättningar för efterbeskattning förelåg därmed.

Kravet på orsakssamband vid efterbeskattning måste skiljas från det orsakssamband som gäller för påförande av skattetillägg vid oriktig uppgift (jfr RÅ83 1:24). För att skattetillägg ska få tas ut vid oriktig uppgift måste det finnas ett samband mellan den oriktiga uppgiften och ett för lågt skatteuttag (eller ett underskotts storlek). Detta framgår inte explicit av bestämmelserna om när skattetillägg får påföras men följer av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg, se 49 kap. 11–14 §§ SFL. Orsakssambandet tar i det fallet sikte på *skatteuttaget* (eller ett underskotts storlek), medan det inom ramen för efterbeskattning tar sikte på själva *beskattningsbeslutet*. Distinktionen mellan de två olika orsakssambanden är viktig, vilket kommer att tydliggöras när vi går igenom och kommenterar HFD 2018 ref. 79 senare i artikeln.

2.2 Allokering av dotterbolagsandelar

Av 6 kap. 7 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) följer att en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige med skattskyldighet för bl.a. inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Vidare ledning saknas dock i IL för hur fördelningen av intäkter och kostnader till ett fast driftställe ska göras. Det finns inte heller några särskilda bestämmelser för beräkning av inkomst i ett fast driftställe, utan de allmänna bestämmelserna i IL får tillämpas även på fasta driftställen.

I rättspraxis finns det endast ett äldre mål, RÅ 1998 not. 229, som hanterar frågan om vad som krävs för att dotterbolagsandelar ska betraktas som en tillgång i ett fast driftställe. Av det målet följer att en förutsättning för att dotterbolagsandelar ska kunna allokeras till ett fast driftställe är att innehavet utgör en nödvändig förutsättning för den verksamhet som driftstället bedriver och att det betingas av just den verksamheten.

Förarbetsuttalanden som behandlar utländska juridiska personers skattskyldighet för utdelning knuten till ett fast driftställe bekräftar ovan nämnda synsätt. Som exempel på när allokering kan ske nämns situationen då ett svenskt dotterbolags verksamhet är integrerad med den verksamhet som bedrivs vid den utländska juridiska personens fasta driftställe i Sverige.⁸ En stark indikation på att aktieinnehavet är betingat av den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället är dessutom att aktierna är upptagna i dess räkenskaper.⁹

Utöver avgörandet från 1998 och nyss nämnda uttalanden i förarbeten saknas det vidare vägledning avseende allokeringsfrågan i svensk intern rätt. Däremot finns det internationella rättskällor som berör frågan, främst OECD:s rapport *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (vinstallokeringsrapporten) som först publicerades 2008.¹⁰ Att OECD:s material i vissa fall kan användas vid tillämpning av skatteavtal och intern rätt har godtagits av HFD.¹¹ Det gäller i synnerhet OECD:s modellavtal och dess kommentarer, men även övriga rapporter. Vi kommenterar inte denna konstitutionella fråga närmare i denna artikel, då den

8 Prop. 2002/03:96 s. 109 och prop. 2009/10:36 s. 47.

9 Prop. 2002/03:96 s. 109.

10 Vinstallokeringsrapporten finns i två versioner – en från 17 juli 2008 samt en från 22 juli 2010. Dessutom har OECD den 22 mars 2018 publicerat en tilläggsrapport, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment*. I det förevarande rättsfallet görs hänvisning endast till 2008 års vinstallokeringsrapport.

11 Se t.ex. RÅ 1991 ref. 107, RÅ 1997 ref. 35 och HFD 2016 ref. 45.

inte är av avgörande betydelse för våra kommentarer till de processuella frågorna.

Den metod som OECD generellt förespråkar vid allokeringen är ”the functionally separate entity approach”. Metoden innebär att en juridisk person och dess fasta driftställe anses som två hypotetiskt separata enheter. Tillämpningen av metoden görs dels genom en funktions- och faktaanalys (eng: functional and factual analysis), dels genom fastställelse av ersättning mellan de hypotetiska enheterna med hänsyn till de funktioner, tillgångar och risker som varje enhet innehar. På så sätt kan tillgångar och skulder allokeras till den del av verksamheten som utför de funktioner och bär de risker som är kopplade till tillgången eller skulden. De funktioner som anses relevanta för bärande av risk och ägande av tillgångar benämns significant people functions (SPF). Förekomsten av relevanta SPF i ett fast driftställe är således enligt OECD:s uppfattning nyckeln till allokeringen av en viss tillgång och risk till det fasta driftstället. Vinstallokeringsrapporten behandlar dock inte dotterbolagsandelar specifikt.

År 2012 publicerade Skatteverket ett ställningstagande om allokering av dotterbolagsandelar.¹² Enligt Skatteverket kan man vid allokering enligt intern rätt ta hänsyn till huruvida det föreligger integration i verksamheten mellan det fasta driftstället och dotterbolaget. För det fall det finns ett skatteavtal med det land där det utländska företaget hör hemma ska OECD:s vinstallokeringsrapport beaktas när det gäller att avgränsa vilken verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället och vilka tillgångar som ska hänföras dit. Skatteverkets inställning är då att dotterbolagsandelar i normalfallet ska allokeras till den del av verksamheten där personer med mandat att fatta beslut om förvärv, avyttring och finansiering av dotterbolagsandelar, dvs. SPF, finns. Avsaknaden av sådana mandats- och beslutsfunktioner innebär med andra ord att dotterbolagsandelar inte ska allokeras till det fasta driftstället och inte heller skulder som uppkommit vid förvärvet av dessa andelar. Detta tolkningssätt är enligt Skatteverket i linje med RÅ 1998 not. 229.

I sitt ställningstagande hänvisar Skatteverket också till aktiebolagslagens (2005:551) bestämmelser om ett aktiebolags ledning, vilka enligt Skatteverket innebär att beslut om förvärv, finansiering och avyttring av dotterbolagsandelar normalt bör falla inom ramen för styrelsens ansvar.

¹² Skatteverkets ställningstagande 2012-07-03, Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe, dnr 131 470760-12/111.

Slutsatserna i Skatteverkets ställningstagande innebär att högre krav ställs för att allokera andelar i dotterbolag till ett fast driftställe jämfört med den vägledning som finns i praxis, förarbetena och även vinstallokeringsrapporten.

I prop. 2002/03:96 s. 109 uttalas att en stark indikation, som dock inte är avgörande, på att ett aktieinnehav är betingat av den verksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe torde vara att det är upptaget i räkenskaperna för det fasta driftstället. Avseende detta uttalande anser Skatteverket att även om förekomsten av aktieinnehav i ett fast driftställes räkenskaper kan ge stöd för att dessa aktier ska allokeras till det fasta driftstället kan räkenskaperna frångås om dessa inte överensstämmer med OECD:s vinstallokeringsprinciper.

3 HFD 2018 REF. 79

3.1 Bakgrund

Omständigheterna i målet var i korthet följande. SCA Treasury B.V. Holland (bolaget) bedrev under de i målet aktuella beskattningsåren verksamhet i Sverige genom dels ett fast driftställe, dels genom ett dotterbolag. Förvärvet av dotterbolaget hade finansierats med koncerninterna lån. Lånet och dotterbolagsaktierna allokades till det fasta driftstället. Mot bakgrund härav yrkade filialen avdrag i Sverige för räntorna på de koncerninterna lånen för de aktuella beskattningsåren.

Skatteverket underkände genom omprövningsbeslut i december år 2014 allokeringen till filialen och nekade de yrkade ränteavdragen för beskattningsåren 2008–2012.¹³ Omprövningarna för beskattningsåren 2008–2011 gjordes genom beslut om efterbeskattning. Dessa beskattningsår hade alltså deklarerats innan Skatteverket publicerade det aktuella ställningstagandet.

Enligt Skatteverket saknade filialen de personer som haft att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelarna samt hur förvärvet skulle finansieras – significant people functions (SPF, se ovan). Med hänvisning till OECD:s vinstallokeringsrapport (2008) och Skatteverkets ställningstagande (2012) bedömde Skatteverket att aktierna och lånet inte kunde allokeras till filialen. Eftersom bolaget inte hade lämnat några

¹³ I domen användes den tidigare terminologin *taxeringsåren*. Beskattningsåren 2008–2011 motsvarar *taxeringsåren* 2009–2013. I denna artikel har vi valt att använda oss av idag gällande terminologi, dvs. *beskattningsåren*.

upplysningar i deklARATIONERNA om vilka funktioner som funnits i filialen ansåg Skatteverket att oriktig uppgift hade lämnats som föranlett oriktiga beskattningar. Grund för efterbeskattning och påförande av skattetillägg ansågs därmed föreligga.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till *förvaltningsrätten* och *kammarrätten* som inte ändrade besluten.

Bolaget fullföljde sin talan till HFD och yrkade att Skatteverkets beslut om efterbeskattning och påförda skattetillägg skulle undanröjas. Enligt bolaget saknades det grund för såväl efterbeskattning som påförande av skattetillägg då bolaget inte ansåg sig ha lämnat oriktig uppgift. Bolaget anförde att den allokering som hade gjorts var i enlighet med det rättsläge som gällde under de aktuella beskattningsåren. Det är åtminstone tidigast 2012 som Skatteverket genom sitt ställningstagande kunde sägas ha gett uttryck för ett annat rättsläge. Bolagets uppgifter i deklARATIONERNA kunde därför inte anses oriktiga.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde att en oriktig uppgift inte förutsätter att det vid tidpunkten för uppgiftslämnandet finns ett klart rättsläge som lämnade uppgifter kan jämföras med. Skatteverket menade att en oriktig uppgift kan föreligga även om det finns en osäkerhet kring gällande rätt och detta även om den uppgiftsskyldige haft att utgå från ett visst rättsläge. För att man i efterhand ska kunna anse att Skatteverket tidigare gett uttryck för en felaktig uppfattning om rättsläget vid beslutstidpunkten borde detta enligt Skatteverkets uppfattning kräva att verket tydligt och förutsättningslöst gett uttryck för en sådan felaktig uppfattning. Först genom Skatteverkets ställningstagande från 2012 ansåg Skatteverket att det gett uttryck för sin uppfattning om den i målet aktuella frågan.

HFD meddelade prövningstillstånd såvitt avser frågan om det förelåg förutsättningar för efterbeskattning och påförande av skattetillägg samt, om så var fallet, om det var uppenbart oskäligt med efterbeskattning respektive oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Själva allokeringsfrågan fick således inte som sådan prövningstillstånd. Målen i övrigt förklarades vilande i avvaktan på dom. Den 28 december 2018 meddelade HFD dom. Grund för efterbeskattning och skattetillägg bedömdes saknas. Två av fem justitieråd var skiljaktiga beträffande motiveringen.

I det följande redogör vi för majoritetens och minoritetens bedömning.

3.2 Majoriteten i Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis konstaterar HFD att domstolen har att ta ställning till om det finns fog för Skatteverkets påståenden att det vid deklarationstidpunkterna för de aktuella beskattningsåren fanns en upplysningsskyldighet för bolaget i aktuellt avseende och att de ursprungliga beskattningsbesluten skulle ha fått ett annat innehåll om bolaget hade lämnat de upplysningar som Skatteverket anser sig ha saknat. Denna prövning hindras enligt HFD inte av att domstolen inte har meddelat prövningstillstånd i själva allokeringensfrågan.

HFD jämför den rättsuppfattning som var gällande i vart fall innan OECD publicerade sin vinstallokeringsrapport 2008 och den rättsuppfattningen som Skatteverket ger uttryck för i sitt ställningstagande från 2012. Enligt HFD ger ställningstagandet uttryck för ett nytt synsätt avseende allokering av dotterbolagsandelar till en filial som innebär att det i praktiken är närmast uteslutet att allokera andelarna till en filial. Mot denna bakgrund anser HFD att det skulle föra det väl långt att på 2008 års vinstallokeringsrapport grunda en skyldighet för bolaget att upplysa om vilka funktioner som fanns i filialen. En sådan upplysningsskyldighet kan enligt domstolen anses ha uppkommit tidigast i och med Skatteverkets ställningstagande 2012.

Men oavsett hur det förhåller sig med upplysningsskyldigheten anser HFD att man kan ställa frågan om avsaknaden av upplysningar om beslutsfunktioner i bolagets filial påverkade innehållet i Skatteverkets ursprungliga beslut, dvs. om det föreligger ett orsakssamband mellan de utelämnade upplysningarna och de enligt Skatteverket felaktiga besluten.

Av bolagets deklarationer för de aktuella beskattningsåren framgick att filialen redovisat andelar i koncernföretag, skulder till koncernföretag, mottagna koncernbidrag och att den betalat ränta. Enligt HFD måste det därför vid en granskning av deklarationerna ha framstått som mycket sannolikt att andelar hade allokaterats till filialen. Om Skatteverket hade ansett att förekomsten av beslutsfunktioner avseende köp och försäljning av dotterbolag var relevant för allokeringensfrågan så var den information som lämnades i deklarationerna tillräcklig för att Skatteverket borde ha utrett frågan.

Mot bakgrund av ovan ansåg HFD att det inte var avsaknaden av information om SPF i filialen som ledde till de enligt Skatteverket felaktiga taxeringsbesluten.

Förutsättningar för efterbeskattning och skattetillägg ansågs inte föreligga.

3.3 Minoriteten i Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Två justitieråd var skiljaktiga avseende majoritetens motivering. Slutsatsen är dock densamma, dvs. att det saknas grund för efterbeskattning och påförande av skattetillägg och att kammarrättens avgörande därmed ska upphävas.

Minoriteten anser att ställning måste tas till själva beskattningsreglerna för att kunna pröva frågan om oriktig uppgift. I förevarande fall behöver HFD därmed bedöma huruvida uppgifter om SPF har varit nödvändiga för frågan om allokering av dotterbolagsandelar. I den delen konstaterar minoriteten att det av praxis och förarbeten inte går att utläsa något krav på att särskilda beslutsfunktioner ska finnas i det fasta driftstället. Det kommenteras särskilt att ett sådant krav skulle göra det i princip omöjligt att allokera dotterbolagsandelar till ett fast driftställe eftersom förvärvs- och försäljningsbeslut av dotterbolagsandelar bara i undantagsfall kan fattas inom ramen för den löpande förvaltningen. Avsaknaden av upplysningar om SPF i filialen med avseende på dotterbolagsaktierna innebär enligt minoriteten därmed inte att det har lämnats oriktig uppgift till ledning för de aktuella beskattningarna.

Eftersom någon oriktig uppgift inte lämnats ansåg minoriteten att grund för efterbeskattning och påförande av skattetillägg saknades.

4 VÅRA KOMMENTARER

4.1 Allmänt

Enligt vår mening är det två frågor som majoriteten i HFD tar ställning till i domskälen. Det är dels frågan om bolaget har haft en skyldighet att lämna uppgifter om SPF i filialen i deklARATIONERNA för de aktuella beskattningsåren (upplysningsskyldigheten), dels om avsaknaden av dessa uppgifter har gjort att de aktuella beskattningsbesluten blivit felaktiga (orsakssambandet).

Vissa skrivningar i domen kan tolkas som att HFD även uttalar sig om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet, men vi uppfattar att den särskilda utredningsskyldigheten inte berörs av domstolen. Vi återkommer till detta nedan.

4.2 Upplysningsskyldighet

Vad avser frågan om bolagets upplysningsskyldighet uppfattar vi att HFD menar att bolaget inte har haft en skyldighet att upplysa om SPF i filialen i deklARATIONERNA för de aktuella åren på grundval av vad som framgår av OECD:s vinstallokeringsrapport från 2008. Det är tidigast genom Skatteverkets ställningstagande 2012 som en sådan upplysningsskyldighet kan anses ha uppkommit för bolaget.

Som ovan angetts är upplysningsskyldigheten en central utgångspunkt vid bedömningen av om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Om bolaget i nu aktuellt fall har utelämnat information i deklARATIONERNA som det inte har varit skyldigt att lämna bör oriktig uppgift rimligtvis inte anses ha lämnats av bolaget, åtminstone inte om uppgifterna skulle anses oriktiga enbart på grund av den utelämnade informationen. Förutsättningar för efterbeskattning och påförande av skattetillägg saknas i sådant fall.

Skatteverket har i sin rättsfallskommentar till HFD 2018 ref. 79 framfört sin uppfattning om vad domen innebär för den skattskyldiges upplysningsskyldighet.¹⁴ Enligt Skatteverket innebär domen inte att HFD har sänkt kraven på att lämna uppgifter vid fullgörandet av deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Omständigheterna i målet är enligt Skatteverket speciella och det är just dessa speciella omständigheter som motiverar en mer restriktiv bedömning av upplysningsskyldigheten. Domen innebär således enligt Skatteverket endast en precisering av den skattskyldiges upplysningsskyldighet och inte något avståndstagande från det som sägs i RÅ 2006 ref. 25.

Enligt vår förståelse berör RÅ 2006 ref. 25 dock inte direkt den skattskyldiges upplysningsskyldighet. Av det målet följer i detta avseende endast att en uppgift kan vara oriktig även om den skattskyldige har lämnat uppgifter i enlighet med en vid deklARATIONSTIDPUNKTEN förhärskande (felaktig) rättsuppfattning.

Vår uppfattning om förhållandet mellan RÅ 2006 ref. 25 och HFD 2018 ref. 79 är följande. Den uppgift som faktiskt hade lämnats i 2006 års mål – ett kostnadsavdrag – var objektivt sett felaktig. Den utgjorde därmed en sådan ”lämnad uppgift” som var felaktig enligt 49 kap. 5 § andra stycket

¹⁴ Skatteverkets rättsfallskommentar 2019-06-05, HFD 2018 ref. 79, Eftertaxering och skattetillägg i mål om avdrag för ränta på lån för förvärv av dotterbolagsandelar i ett utländskt bolags svenska filial, dnr 202 252533-19/111.

första punkten SFL. Vilka uppgifter som bolaget varit skyldigt att lämna enligt 31 kap. 3 § SFL framgår inte direkt av domskälen.

I 2018 års mål uttalas att de utelämnade uppgifterna inte utgör sådana uppgifter som den skattskyldige måste lämna enligt 31 kap. 3 § SFL. Av domskälen går inte att utläsa att majoriteten resonerat kring frågan om de utelämnade uppgifterna utgör sådana uppgifter som enligt nyssnämnda lagrum behövs för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beslut. Detta torde vara en konsekvens av att majoriteten inte prövar frågan om den allokering som har skett är korrekt eller inte. En följd av detta bör enligt vår mening vara att de utelämnade uppgifterna inte som sådana innebär att bolaget har lämnat en oriktig uppgift enligt 49 kap. 5 § andra stycket andra punkten SFL. Däremot bör de uppgifter som faktiskt har lämnats i deklARATIONEN kunna utgöra oriktiga uppgifter enligt 49 kap. 5 § andra stycket första punkten SFL.

En intressant aspekt om upplysningsskyldighetens omfattning som följer av ovan anført är att det inte krävs att man vid bedömningen av om en oriktig uppgift har lämnats – åtminstone inte alltid och nödvändigtvis – prövar huruvida de av den skattskyldige utelämnade uppgifterna har behövts för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beslut. I stället går den yttre gränsen för den skattskyldiges upplysningsskyldighet vid vad som kan krävas att den skattskyldige utifrån tillgängligt material vid deklARATIONSTIDPUNKTEN kan förstå vad denne bör upplysa om. Om det utifrån det material som behandlar den aktuella frågan och som finns tillgängligt vid deklARATIONSTIDPUNKTEN – som vid deklARATIONSTIDPUNKTERNA i HFD 2018 ref. 79 var 2008 års vinstallokeringsrapport – framstår som väl långtgående att grunda en skyldighet att upplysa om vissa förhållanden kan den skattskyldige inte anses upplysningsskyldig för de förhållandena.

Eftersom HFD inte uttalar sig i frågan om oriktig uppgift är det dock svårt att dra några direkta slutsatser kring betydelsen av den skattskyldiges upplysningsskyldighet för utgången i målet. Då frågan om oriktig uppgift inte prövas bör det enligt vår mening dock inte vara på grundval av den skattskyldiges upplysningsskyldighet som förutsättningar för efterbeskattning och skattetillägg anses saknas.

4.3 Orsakssamband

Vad som enligt HFD brister i förutsättningarna för efterbeskattning (och skattetillägg) är orsakssambandet mellan å ena sidan avsaknaden av information om SPF och å andra sidan de enligt Skatteverket felaktiga be-

skattningsbesluten. Som stöd för denna slutsats förstår vi att domstolen resonerar enligt följande.

I vart fall innan OECD publicerade sin vinstallokeringsrapport 2008 innebar den allmänna uppfattningen att det var möjligt att allokera aktier i ett dotterbolag till ett fast driftställe. Innebörden av Skatteverkets ställningstagande 2012 är däremot att det i praktiken närmast är uteslutet för ett utländskt företag att allokera sådana aktier till dess fasta driftställe. Av information som framgick i bolagets deklaringar måste det vid en granskning av deklaringarna ha framstått som mycket sannolikt att dotterbolagsandelar hade allokats till filialen. Om Skatteverkets uppfattning om allokering frågan var densamma redan vid tidpunkten för de aktuella åren som när ställningstagandet publicerades år 2012 borde Skatteverket ha utrett frågan.

Det anförda skulle kunna uppfattas som att HFD anser att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har utlösts med anledning av uppgifterna i deklaringarna. Vi anser dock att HFD inte tar ställning i den frågan. Vår uppfattning är i stället att HFD använder Skatteverkets handlande (passivitet) som stöd för att visa att Skatteverkets uppfattning under de aktuella beskattningsåren inte var densamma som den uppfattning som kommer till uttryck i 2012 års ställningstagande. Om detta hade varit fallet borde Skatteverket rimligen ha utrett frågan mot bakgrund av de uppgifter som framgick av deklaringarna. Eftersom någon sådan utredning inte initierades talar denna passivitet för att Skatteverkets uppfattning var att SPF inte var av den betydelse för allokeringen som Skatteverket ger uttryck för i ställningstagandet. Upplysningar om SPF hade således inte påverkat beskattningsbesluten.

För denna slutsats – dvs. att upplysningar om SPF inte hade påverkat beskattningsbesluten – talar även den omständigheten att 2012 års ställningstagande rent faktiskt innebär att ytterligare krav ställs för att allokera aktier i dotterbolag till fasta driftställen. Några sådana krav kunde tidigare inte utläsas av praxis och förarbeten.

Domen adderar således ytterligare ett lager i frågan om när Skatteverket kan anses ha haft en felaktig uppfattning om rättsläget som innebär att det inte föreligger något orsakssamband, låt vara att det i just detta fall inte prövades om uppfattningen var felaktig. Av HFD 2013 ref. 51 följer att det ”normalt” bör krävas att den felaktiga uppfattningen om rättsläget ska ha kommit till klart uttryck, exempelvis i allmän information – broschyrer, ställningstaganden, handledningar eller liknande – som Skatteverket gett

ut inför beskattningen. Av HFD 2018 ref. 79 följer att denna uppfattning också kan komma till uttryck genom Skatteverkets (passiva) handlande. Frågan är dock hur långt man kan dra denna slutsats.

Skatteverket har i sin rättsfallskommentar till målet uttalat att omständigheterna i målet är speciella och att man endast undantagsvis bör kunna dra en slutsats om Skatteverkets uppfattning om gällande rätt utifrån Skatteverkets handlande. Det är särskilt det faktum att 2012 års ställningstagande ändrar ett rättsläge som har stöd i förarbeten och praxis som gör målet speciellt. Målet ska därför enligt Skatteverket inte uppfattas som någon ändring av praxis i förhållande till vad HFD uttalade i HFD 2013 ref. 51.

Vi delar Skatteverkets uppfattning om att omständigheterna i målet är speciella med hänsyn till de tydliga skatteeffekter som de skilda uppfattningarna om gällande rätt vid de olika tidpunkterna får. Enbart det faktum att Skatteverket inte utrett en fråga bör således inte innebära att Skatteverket accepterat ett visst synsätt. I vilka fall Skatteverkets handlande kan sägas ge uttryck för en ”förhärskande” (2006 års mål), ”bestämd” (2013 års mål) eller ”allmän” (2018 års mål) uppfattning går således inte att avgöra mot bakgrund av domen. En prövning får alltid göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Den exakta gränsdragningen får alltså anses oklar.

I 2018 års mål får det däremot anses klarläggas att Skatteverket måste visa att det föreligger ett orsakssamband mellan en oriktig uppgift och ett felaktigt beskattningsbeslut. Enbart förekomsten av en oriktig uppgift kan således inte presumeras ha föranlett ett felaktigt beskattningsbeslut.

4.4 Oriktig uppgift

Majoriteten i HFD hade som klar utgångspunkt att det gick att pröva förutsättningarna för efterbeskattning och skattetillägg utan att pröva frågan om oriktig uppgift lämnats av den skattskyldige.

Som inledningsvis framgått är en förutsättning för såväl efterbeskattning som påförande av skattetillägg att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Ett för många naturligt sätt att angripa frågeställningen i målet hade således varit att pröva om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.

Det är också med utgångspunkt i frågan om oriktig uppgift som minoriteten angriper frågeställningen i målet. Minoriteten menar således att ställning måste tas till själva beskattningsreglerna för att kunna pröva

frågan om oriktig uppgift och att domstolen därmed måste bedöma huruvida uppgifter om SPF har varit nödvändiga för frågan om allokering av dotterbolagsandelar.

Den skiljaktiga motiveringen om att upplysningsskyldigheten och oriktig uppgift ytterst är beroende av den materiella skattelagstiftningen stöds inte bara av motivuttalanden utan bekräftas även i HFD:s egen praxis. HFD har i RÅ 2002 ref. 57 uttalat att vid prövning av om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift trots sin upplysningsskyldighet ”måste ställning även tas till vilket innehåll uppgiften rätteligen bort ha, dvs. hur beskattningsreglerna skall tolkas i det aktuella fallet”.

Men även om majoriteten inte direkt uttalar sig i sakfrågan finns det vissa uttalanden som kan ge viss vägledning även i detta avseende. HFD redogör t.ex. för de materiella regler och tolkningsmaterial som finns att ta hänsyn till i form av prejudikat, förarbeten och vinstallokeringsrapporten. Vinstallokeringsrapporten avfärdas således inte uttryckligen av HFD. I detta avseende väcks då även den större konstitutionella frågan om OECD-materials dignitet som rättskälla, men HFD uttalar sig inte i denna fråga. Vinstallokeringsrapportens betydelse för allokeringen förblir därmed en osäkerhetspunkt. Denna osäkerhet blir särskilt påtaglig för beskattningsår 2012 och framåt eftersom Skatteverkets ställningstagande baseras på vinstallokeringsrapporten och innehåller slutsatser som är mer långtgående än rättskällornas försiktiga formuleringar. Huruvida Skatteverkets uppfattning kan anses ge uttryck för gällande rätt eller är felaktig går inte att direkt besvara utifrån majoritetens resonemang. Minoritetens argumentation antyder dock att ställningstagandet inte är förenligt med gällande rätt.

Vi kan således konstatera att det alltjämt råder en fortsatt osäkerhet om vilka krav som ställs vid allokering av dotterbolagsandelar till fasta driftställen. Ett vägledande prejudikat utöver RÅ 1998 not. 229 hade varit välkommet. I avsaknad av tydlig vägledning bör försiktighet iakttas när skattskyldiga överväger att allokera dotterbolagsandelar till ett fast driftställe. I vart fall bör en upplysning om avsaknad av SPF lämnas.

Olle Waller och You Jung Lee Törnqvist är verksamma som skattejurister vid EY i Göteborg.