



KLAGANDE

Flir Commercial Systems AB, 556861-7046

Ombud: Advokat Anders Erasmie och jur.kand. Simon Bengtsson
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB
Box 1711
111 87 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets omprövningsbeslut 2018-11-12, se bilaga 1
Skatteverkets ersättningsbeslut 2018-11-12, har här utelämnats

SAKEN

Inkomsttaxering 2013
Skattetillägg
Skatteflykt taxeringsår 2013
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandena och yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

Förvaltningsrätten skriver av mål nr 22183-19 avseende ansökan om tillämpning av lagen mot skatteflykt.

BAKGRUND

En omstrukturering av verksamheten har skett inom den koncern som Flir Commercial Systems AB (bolaget) är en del av. Syftet med omstruktureringen beskrivs ha varit att effektivisera affärsmodellen inom affärsområdet Commercial Systems. Ett led i detta har varit att centralisera forsknings- och utvecklingsverksamheten till den befintliga verksamheten inom detta område i Belgien.

Den 5 oktober 2011 överlät Flir Systems AB (Systems) verksamhet och tillgångar inom affärsområdet Thermography till bolaget till underpris. Den 11 oktober 2011 bildade bolaget en filial i Belgien (filialen) dit verksamheten och tillgångarna allokerades. Den 31 juli 2012 överläts tillgångar från filialen till Flir Systems Trading Belgium BVBA (Trading Belgium) mot att bolaget fick andelar i Trading Belgium motsvarande marknadsvärdet på den överlåtna verksamheten. Vid en senare omstrukturering under 2015 avyttrade bolaget sina andelar i Trading Belgium och en kedja av transaktioner inleddes som innebar att verksamheten och tillgångarna överfördes till FSI Holding CV i Nederländerna (Systems NL).

Bolaget yrkade vid 2013 års taxering avräkning för fiktiv belgisk skatt, dvs. skatt som skulle ha betalats i Belgien om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som bygger på EU:s fusionsdirektiv (2009/133/EG), fusionsdirektivet.

I november 2018 fattade Skatteverket ett omprövningsbeslut avseende bolagets taxering 2013 och beslutade då genom eftertaxering att inte medge avräkning för den fiktiva belgiska skatten. Bolaget ansågs inte ha rätt till avräkning eftersom inkomsten från avyttringen av den belgiska filialens verksamhet inte omfattades av belgisk beskattningsrätt. Bolaget ansågs inte heller ha beaktat ett korrekt omkostnadsbelopp vid beräkningen av den

fiktiva skatten. Skatteverket ansåg även att bolaget hade lämnat oriktig uppgift genom att inte lämna ett fullständigt och korrekt underlag vid taxeringen. Det var först efter Skatteverkets revision som ett dolt marknadsvärde på tillgångarna vid allokeringstillfället kommit fram och bolaget ansågs ha begärt avräkning på skatt som avsåg en värdetillväxt som uppstått i Sverige före allokeringen till filialen. Enligt Skatteverket förelåg därför grund för eftertaxering liksom grund för att påföra skattetillägg.

Skatteverket beslutade även att inte medge bolaget ersättning för kostnader i ärendet.

YRKANDEN

Bolaget yrkar att Skatteverkets beslut ska upphävas och att bolaget ska beskattas i enlighet med inlämnad deklaration. Bolaget yrkar vidare att skattetillägget helt eller delvis ska efterges. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader hos Skatteverket samt för kostnader i förvaltningsrätten. Bolaget anser att Skatteverkets ansökan om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt ska avslås.

Skatteverket beslutade vid den obligatoriska omprövningen att inte ändra de överklagade besluten. Skatteverket yrkar, för det fall förvaltningsrätten finner att det för taxeringsår 2013 inte föreligger grund för att vägra avräkning för fiktiv utländsk skatt i Belgien i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut, att lagen mot skatteflykt ska tillämpas på nu företagna rättshandlingar. Skatteverket anser att bolagets ersättningsyrkande ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målen och bevisbördan

Tillämpliga bestämmelser framgår av det överklagade beslutet, se bilaga 1. En fråga i målen är om bolaget har rätt till avräkning för skatt som skulle ha betalats om det inte hade funnits sådan lagstiftning som bygger på fusionsdirektivet. Målen gäller också om förutsättningar för eftertaxering och skattetillägg är uppfyllda.

Skatteverket har i andra hand yrkat att lagen mot skatteflykt ska tillämpas. Detta yrkande prövas endast om förvaltningsrätten anser att Skatteverket saknat fog för att genom eftertaxering vägra bolaget avräkning för fiktiv belgisk skatt.

Eftersom tiden för ordinarie omprövning gått ut är det fråga om eftertaxering. En förutsättning för att kunna eftertaxera är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och för att den oriktiga uppgiften medfört ett felaktigt taxeringsbeslut. Beviskravet är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (prop. 2002/03:106 s. 118 ff. och s. 233 samt HFD 2012 ref. 69).

Avräkning av fiktiv utländsk skatt

Det är ostridigt i målen att avyttringen av filialen är en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i fusionsdirektivet. Artikel 10 p. 2 i direktivet har lett till att bestämmelserna som numera återfinns i 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229) införts.

Skatteverket har dock gjort gällande att bolagets överlåtelse av de aktuella immateriella tillgångarna inte utlöser beskattning i Belgien. Till stöd för detta har Skatteverket åberopat en s.k. ruling från den belgiska skattemyndigheten. Vidare har Skatteverket fört fram att skatteavtalet mellan Sverige och Belgien (skatteavtalet) medför att Belgien saknar rätt att beskatta de överlåtna tillgångarna.

Den belgiska lagstiftningen och den belgiska skattemyndighetens ruling

Bolaget för fram bl.a. följande. Skatteverket menar att det följer av en ruling från den belgiska skattemyndigheten att tillgångarna inte beskattades när de flera år senare överfördes från Trading Belgium till ett bolag i Nederländerna. Det saknar dock relevans för frågan i målet då det otvetydigt framgår av lagtexten att det som ska prövas är vilken belgisk skatt som skulle ha utgått på verksamhetsavyttringen. Av rulingen framgår uttryckligen av p. 9.2 andra stycket att verksamhetsavyttringen hade beskattats i Belgien. Om man läser p. 62 isolerad är den oförenlig inte bara med p. 9.2 utan även med p. 57 där det anges att all avkastning från tillgångarna beskattas hos filialen.

Redan det förhållandet att det finns en betydande tidsskillnad mellan bedömningarna innebär att det är långt ifrån självklart att bedömningen i rulingen från 2015 hade blivit densamma tre-fyra år tidigare. En ytterligare möjlig förklaring till konflikten mellan p. 9.2 och 62 skulle kunna vara att den belgiska skattemyndigheten ändrat uppfattning mellan 2012 och 2015. I aktuellt fall är frågan hur verksamhetsavyttringen 2012 hade beskattats i Belgien. Det är Skatteverket som har att visa det.

Lagtexten och fusionsdirektivet är otvetydiga och avräkning ska medges för den skatt som hade utgått på verksamhetsavyttringen. Något krav på hur tillgångarna beskattas hos förvärvaren efter avyttringen uppställs inte.

Skatteverket för fram bl.a. följande. En förutsättning för att fusionsdirektivets regler om uppskjuten beskattning ska bli tillämpliga är att övertagande bolag övertar det överlåtande bolagets skattemässiga värden eftersom omstruktureringen annars riskerar att leda till definitiv skattefrihet (se C-207/11 3 D I Srl, p. 27-28). Det bolaget anför om att det saknar betydelse hur tillgångarna beskattas hos förvärvaren stämmer således inte.

Av den av bolaget åberopade p. 9.2 i rulingen framgår inte annat än en beskrivning av Trading Belgium, dess aktiviteter och historik. Den åberopade punkten utgör inte någon bedömning eller besked från den belgiska skattemyndigheten. Av p. 62 framgår däremot den belgiska skattemyndighetens besked om att den inte har rätt att beskatta de tillgångar som allokerats till filialen.

Förvaltningsrättens bedömning

Bolaget har gjort gällande att belgisk skatt hade utgått om det inte hade funnits sådana regler i Belgien som är baserade på fusionsdirektivet. Bolaget har till stöd för detta bl.a. gett in ett yttrande från KPMG, daterat den 25 juni 2013, samt ett yttrande från Loyens&Loeff, daterat den 27 november 2018. I yttrandet från Loyens&Loeff beskrivs bl.a. tillämpliga bestämmelser i belgisk lagstiftning gällande beskattning av vinsterna i en filial. Det framgår att vinster som genereras genom en filial i Belgien är beskattningsbara i landet och att Belgien hade beskattat avyttringen av filialen om det inte hade funnits sådana regler där som bygger på fusionsdirektivet. Vinsten hade beräknats som skillnaden mellan tillgångarnas värde vid avyttringstidpunkten och bokfört värde. Loyens&Loeff redogör även för sin syn på tillämpningen av skatteavtalet mellan Sverige och Belgien.

Skatteverket har å sin sida gjort gällande att Belgien inte har någon rätt att beskatta de immateriella tillgångar som allokerades till filialen eftersom

Belgiens beskattningsrätt av det orealiserade värdet i filialen är begränsad till den värdeökning som skett där. Skatteverket menar att det klart framgår av rulingen att Belgien inte beskattade Trading Belgiums överlåtelse av verksamheten och tillgångarna till Systems NL och att Belgien inte har någon rätt att beskatta de immateriella tillgångarna som allokerades till filialen.

Av rulingen framgår bl.a. följande. Rulingen är utfärdad den 12 juli 2016 och avser Trading Belgium, som ingår i samma koncern som bolaget. I ansökan om ruling vill Trading Belgium bl.a. ha bekräftat att endast de immateriella tillgångar som har skapats i Belgien är beskattningsbara i Belgien (se under ”I. Questions raised”). I avsnitt ”II.B. History of FSTB” görs en genomgång av allokeringen till filialen den 11 oktober 2011 och försäljningen av densamma den 31 juli 2012. I punkt 9.2 beskrivs bl.a. att avyttringen enligt belgisk lagstiftning hade varit föremål för beskattning om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som bygger på fusionsdirektivet. I avsnitt ”V. Ruling” punkt 50–61 redogör Office for Advance Tax Rulings för sin syn på skatteavtalet och OECD:s rapport. I punkt 67–68 redogörs för svaret på Trading Belgiums ställda frågor och där framgår bl.a. att immateriella tillgångar som skapats eller förbättrats i Belgien är beskattningsbara i Belgien.

Enligt förvaltningsrättens bedömning går det inte enbart av rulingen, med det förhöjda beviskrav som gäller vid eftertaxering, att dra så långtgående slutsatser som att någon belgisk skatt aldrig utgick när tillgångarna överfördes från Trading Belgium till Systems NL under 2015. Det framgår därmed inte heller med den styrka som krävs att någon skatt aldrig utgick vid avyttringen av filialen 2012. Vid bedömningen av rulingens bevisvärde måste det tas i beaktande att den rör ett annat bolag än det som är aktuellt i målet och ett senare led i transaktionskedjan. Det måste även beaktas att rulingen enligt förvaltningsrättens bedömning har karaktären av ett

förhandsbesked och inte är något beslut om slutlig skatt. Enligt förvaltningsrättens mening framgår det dock av rulingen att den belgiska skattemyndighetens ståndpunkt är att endast immateriella tillgångar som skapats eller förbättrats i Belgien är beskattningsbara i Belgien.

Förvaltningsrätten anser att det inte finns skäl att ifrågasätta den bevisning bolaget presenterat gällande tillämpliga bestämmelser i den belgiska skattelagstiftningen och att det i dessa föreskrivs att vinsten hade beräknats som skillnaden mellan tillgångarnas värde vid avyttringstidpunkten och bokfört värde. Detta trots att yttrandena är utfärdade först efter avyttringen av filialen 2012 och därmed får anses ha ett relativt lågt bevisvärde.

Sammantaget finner förvaltningsrätten att rulingen i sig inte ger tillräckligt stöd för att i målet kunna utgå från att Belgiens nationella skattelagstiftning inte medförde någon beskattningsrätt av de immateriella tillgångar som bolaget överlät.

Den beskattningsrätt som följer av intern rätt kan begränsas av beskattningsavtal, i det här fallet dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Belgien. Frågan är därför om Belgiens beskattningsrätt begränsas av skatteavtalet.

Skatteavtalet mellan Sverige och Belgien m.m.

Bolaget för fram bl.a. följande. Det framgår uttryckligen av p. 12 i OECD:s kommentar till artikel 13 att det i artikeln inte specificeras hur en vinst vid avyttring av tillgångar ska beräknas utan att det är upp till intern rätt att fastställa. I aktuellt fall står det klart att vinsten på avyttringen av filialen enligt belgisk skatterätt baseras på skillnaden mellan tillgångarnas värde vid avyttringstidpunkten och bokfört värde.

I kommentaren till artikel 13 hänvisas till kommentaren till artikel 7. Kommentaren till artikel 7 är således relevant för att fastställa vilken vinst som kan beskattas i Belgien vid avyttringen av filialen. Av p. 16 i kommentaren till artikel 7 framgår att man normalt kan utgå från bokföringen för att fastställa vilken vinst som är hänförlig till en filial. Varken i Sverige eller i Belgien har tillgångarna fått ett högre skattemässigt eller bokfört värde när de allokades till filialen. Redan detta förhållande talar starkt för att den vinst som uppkommit i Belgien, och som följer av bokföringen, får beskattas fullt ut i Belgien.

Vilka kostnader som får dras av i en filial och i vilken utsträckning en intern överföring av tillgångar till eller från en filial ska baseras på självkostnadspris eller med ett vinstpåslag diskuteras i p. 28–37 i kommentaren till artikel 7. Det anges uttryckligen i p. 34 att en överföring av immateriella tillgångar ska ske till självkostnadspris och att något vinstpåslag inte ska tillämpas.

Skatteverket påstår att bolagets situation, en överföring av immateriella tillgångar, är jämförbar med den som sägs i p. 31 och 33 i kommentaren. I p. 31 diskuteras generellt det svåra i gränsdragningen att allokera kostnader till det fasta driftstället medan p. 33 handlar om situationer när varor levereras för vidareförsäljning. Punkt 34 är den enda som ger vägledning om hur immateriella tillgångar ska hanteras.

Skatteverket för fram bl.a. följande. Bolaget bortser, i sin vinstberäkning av den fiktiva skatten, från tillgångarnas armlängdsmässiga prissättning vid allokeringen till filialen. I fusionsdirektivet regleras visserligen inte beskattningen av flytten av verksamheten från Sverige till Belgien men det finns heller ingenting i direktivet som tyder på att en medlemsstat ska vara skyldig att avstå från att beskatta värdetillväxt i den stat där den uppkommit och ge fiktiv avräkning för skatt på sådan värdeuppgång. Skatteverkets

bedömning är att Belgien, oberoende av vad som föreskrivs i den belgiska internrätten, inte har rätt att beskatta mer än vad skatteavtalet mellan Sverige och Belgien medger. Detta framgår också av den belgiska skattemyndighetens och bolagets företrädares ståndpunkt i rulingen. Det måste ha skett en värdetillväxt i Belgien för att Belgien ska kunna ta ut skatt.

Det har klart framkommit av Skatteverkets utredning att filialen bedriver verksamheten med de immateriella tillgångarna, tar alla beslut och risker rörande dem samtidigt som huvudkontoret (bolaget) inte bedriver någon verksamhet. Det är därför tydligt att en s.k. dealing¹ har genomförts, som avser ett fullständigt förvärv av tillgångarna och den verksamhet som är förknippad med dem. Dealingen innebär att filialen blir ekonomisk ägare till immateriella tillgångar som tidigare ansetts tillhöra huvudkontoret. En jämförbar transaktion mellan oberoende parter måste därför vara en försäljning av de immateriella tillgångarna och en sådan skulle ha skett till marknadsvärde.

Bolagets situation är jämförbar med den som sägs i sista meningen i p. 31 och första meningen i p. 33 i kommentaren om tillgångar som överförs under sådana förhållanden där företaget normalt hade tagit ut ett armlängdspris. Bolaget hänvisar till p. 34 i kommentaren och hävdar att vinstpåslag inte ska tillämpas vid överföring av immateriella tillgångar. Punkt 34 är en del av kommentaren till artikel 7 p. 3 i skatteavtalet som handlar om att det fasta driftstället har rätt att dra av kostnader oavsett i vilken del av företaget de uppkommit. Den behandlar royaltybetalningar, kostnadsfördelningsavtal och utvecklingskostnader för immateriella tillgångar som används av olika delar av företaget. Den behandlar över huvud taget inte om det som är frågan här, nämligen att immateriella tillgångar som tillhör en del av företaget överförs till en annan del av

¹ En "dealing" definieras som "the intra-enterprise equivalents of separate enterprise transactions" (se OECD:s "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments" 2008, p. 17, s. 14).

företaget och enbart nyttjas där framöver. Bolagets extensiva tolkning av kommentaren är felaktig.

Utgångspunkter för förvaltningsrättens bedömning

Av artikel 7.1 i skatteavtalet framgår följande. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

I artikel 7.2, i vilken inkomst av rörelse behandlas, anges att det fasta driftstället ska betraktas som om det vore ett fristående företag i förhållande till det företag till vilket det fasta driftstället hör.

Artikel 7 i skatteavtalet följer OECD:s modellavtal (Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version 17 July 2008) i relevanta delar. OECD:s kommentar till modellavtalet är därmed av betydelse vid tolkningen av skatteavtalets bestämmelser. Ändringar i kommentaren som genomförts efter att skatteavtalet trädde i kraft kan få betydelse vid tolkningen av avtalet, förutsatt att ändringarna endast klargör hur modellavtalet ska tolkas och inte syftar till att utvidga dess tillämpningsområde (jfr HFD 2016 ref. 23 och HFD 2016 ref. 57).

I juli 2008 gav OECD även ut rapporten "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments". Rapporten gavs ut bl.a. i syfte att förtydliga kommentarerna till artikel 7 i modellavtalet och behandlar frågan hur vinster ska allokeras till fasta driftställen. Enligt rapporten ska det fasta driftstället behandlas som ett fristående företag. För att uppnå detta ska allokeringen av vinst till ett företags fasta driftställe bestämmas med hjälp

av en tvåstegsmetod (se även kommentaren till artikel 7.2 i modellavtalet, p. 18).

I det första steget enligt denna metod görs en funktions- och riskanalys varigenom verksamheten eller aktiviteterna som bedrivs genom driftstället identifieras. Tillgångar hänförs efter en identifiering av var "significant people functions" (nyckelpersoner) finns som är relevanta för ägandet av tillgångarna, och risker hänförs efter identifiering av var nyckelpersoner relevanta för påtagandet och/eller hanteringen av risker kopplade till tillgångarna finns. Därmed kan i detta steg bestämmas vilka funktioner, risker och tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället. På så sätt skapas ett hypotetiskt fristående företag.

I det andra steget bestäms vilken del av företagets inkomster som är hänförliga till driftstället, genom användning av den s.k. armlängdsprincipen. Metoden betecknas som "the functionally separate entity approach" och utgör enligt rapporten "the authorised OECD approach" (se s. 12 ff. i rapporten).

Rapporten föranledde initialt endast ändringar i kommentaren till artikel 7. I och med 2010 års modellavtal förändrades lydelsen av artikel 7.

Förvaltningsrättens bedömning

Skatteverket har gjort gällande att det har skett en dealing i och med att de aktuella tillgångarna överfördes till filialen under 2011. Förvaltningsrätten har att ta ställning till om överföringen är att se som en dealing, samt vad det får för betydelse för frågan om Belgien haft rätt att beskatta bolagets senare överlåtelse av tillgångarna. En inledande fråga är då om det synsätt som OECD-rapporten anlägger och som 2008 års modellavtalskommentar hänvisar till utgör en otillåten utvidgning av avtalets tillämpningsområde.

Som framgår ovan har Belgien, enligt artikel 7.1, rätt att beskatta inkomst hänförlig till det fasta driftstället. Vid fastställandet av vilken vinst som är hänförlig till det fasta driftstället ska artikel 7.2 beaktas (se kommentaren till artikel 7, p. 11). Kommentarens hänvisning till dealings återfinns i den sistnämnda punkten.

Frågan om en ändring i kommentaren till modellavtalet klargör hur en artikel ska tolkas eller utgör en otillåten ändring i sak måste bedömas i förhållande till ordalydelsen av artikel 7.1 och 7.2. I detta avseende finner förvaltningsrätten att artiklarna är allmänt hållna och således ger ett stort utrymme för olika tolkningar. Artiklarna kan följaktligen ges relativt långtgående preciseringar genom t.ex. kommentarer till modellavtalet utan att detta strider mot avtalstexten.

Av kommentaren till artikel 7.2 i modellavtalet framgår bl.a. att utgångspunkten vid bedömningen av vilken inkomst som ska hänföras till ett fast driftställe är den inkomst som det fasta driftstället skulle ha förvärvat om det hade varit ett separat och oberoende företag som bedrev samma eller liknande verksamhet under samma eller liknande förhållanden, vilket överensstämmer med den s.k. armlängdsprincipen som även återfinns i artikel 9 (se p. 14).

Armlängdsprincipen innebär att priser och andra villkor vid koncerninterna gränsöverskridande transaktioner ska överensstämma med de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Vidare har kommentaren till artikel 7 ändrats under 2008 i syfte att implementera ett antal slutsatser från rapporten som inte står i konflikt med tidigare kommentar till artikeln. Rapporten syftar till att ge vägledning för tillämpningen av armlängdsprincipen enligt artikeln (se p. 7 i kommentaren).

Förvaltningsrätten konstaterar således att artikel 7 ger ett stort tolkningsutrymme och att rapporten innebär att en sedan länge tillämpad princip även ges tydligt genomslag i det sammanhanget. Till det kommer även att ingen medlemsstat motsatte sig hänvisningen till rapporten när den infördes i kommentaren. Rapporten kan enligt förvaltningsrättens uppfattning därför inte i nu aktuella delar anses utvidga tillämpningsområdet för tillämpliga bestämmelser eller anses stå i konflikt med tidigare kommentar till artikel 7.

Förvaltningsrätten anser därför att ytterligare rättslig vägledning kan hämtas både från kommentarerna till den för målen relevanta artikeln i modellavtalet och från OECD:s rapport (jfr Kammarrätten i Stockholms domar den 20 september 2012 i mål nr 4858-10 m.fl. och den 18 april 2018 i mål nr 2450-17). Även om rapportens riktlinjer i och för sig inte är bindande kan de enligt förvaltningsrättens mening i relevanta delar tjäna som tolkningsmässig vägledning i målen (jfr RÅ 1991 ref. 107).

Frågan om en dealing har ägt rum avser hur ett bolags överföring av immateriella tillgångar till filialen ska klassificeras vid tillämpning av skatteavtalet. I OECD:s rapport anges att en dealing är en företagsintern motsvarighet till en transaktion mellan separata företag (se OECD:s rapport, del I p. 17, s. 14). I rapporten anges även att armlängdsprincipen ska tillämpas vid inkomstallokering till fasta driftställen (del I p. 10, s. 12) samt att inkomster därvid ska fördelas med hänvisning till jämförbara transaktioner mellan fristående företag (del I p. 241, s. 61). Vid en dealing kan immateriella tillgångar anses ha förvärvats till det pris som fristående företag hade kommit överens om (del I p. 243, s. 61).

Samtliga immateriella tillgångar som det nu är fråga om var hänförliga till bolagets Thermography-verksamhet. Förvaltningsrätten bedömer att det inte har kommit fram annat än att bolaget i oktober 2011 allokerade samtliga dessa tillgångar till filialen, att samtliga nyckelfunktioner gällande de

immateriella tillgångarna sedan utfördes i filialen samt att filialen har fattat alla beslut rörande tillgångarna. Förvaltningsrätten anser därför att allokeringen av tillgångarna till filialen skett på ett sätt som motsvarar en dealing. Rätten anser därmed att bolagets överföring till filialen närmast kan jämföras med att avyttra motsvarande tillgångar till ett fristående företag. De immateriella tillgångarna ska då, enligt artikel 7.2, anses förvärvade av filialen som om den vore ett fristående företag i förhållande till bolaget.

Frågan är sedan vad som ska anses vara ett armlängdsmässigt pris för förvärvet. Parterna har i detta avseende argumenterat om huruvida överföringar av immateriella tillgångar ska anses ha gjorts till självkostnadspris eller om ett vinstpåslag istället ska tillämpas. Förvaltningsrätten noterar att bägge parter uteslutande hänvisat till stycken i kommentaren som avser artikel 7.3, i vilken behandlas vilka avdrag som ska göras vid bestämmandet av de inkomster som hänförs till det fasta driftstället. Enligt rättens mening står det klart att det är det armlängdsmässiga priset som ska tillämpas enligt artikel 7.2. Vid en sådan prissättning är det avgörande vad fristående parter hade kommit överens om. Ett fristående säljande företag hade inte sålt tillgångarna till självkostnadspris, utan hade i stället velat göra en vinst vid försäljningen. Ett vinstpåslag ska därför tillämpas.

Förvaltningsrätten finner att bolaget i juli 2012 avyttrade de nu aktuella tillgångarna till Trading Belgium och att priset på tillgångarna då beräknades i enlighet med armlängdsprincipen. Rätten konstaterar att parterna är överens om att det pris som tillämpades vid denna avyttring är armlängdsmässigt, samt att någon värdetillväxt inte heller skedde under tiden då tillgångarna fanns i filialen. Enligt rättens mening ger denna omständighet konkret stöd för att det armlängdsmässiga priset vid tidpunkten för allokeringen motsvarade armlängdspriset vid överlåtelse-tillfället. Därtill hade det förflutit en relativt kort tid mellan tidpunkten för allokeringen och avyttringen, endast drygt nio månader.

Utöver att bolaget gjort gällande att tillgångarna ska anses ha överlåtits till självkostnadspris, har bolaget inte ifrågasatt den armlängdsmässiga beräkningen närmare. Förvaltningsrätten bedömer följaktligen att det armlängdsmässiga pris som tillämpades vid avyttringen motsvarar tillgångarnas armlängdsmässiga pris vid tidpunkten för allokeringen.

Vid tillämpning av artikel 7.2 står det därmed klart att de tillgångar som allokats till filialen ska anses ha förvärvats av bolaget till samma pris som bolaget senare avyttrade tillgångarna för. Förvaltningsrätten kan dock samtidigt konstatera att den senare avyttringen är att betrakta som en kapitalvinst. Beskattning av sådana vinster regleras i artikel 13 i skatteavtalet. Eftersom artikeln motsvarar samma artikel i modellavtalet är OECD:s avtalskommentar av betydelse i sammanhanget.

Som framkommit ovan innebär artikel 7 en begränsning av Belgiens beskattningsrätt till de av bolagets rörelseinkomster som hänför sig till filialen. I artikel 13 saknas sådana begränsningar. Det anges endast, såvitt nu är i fråga, att vinster på grund av överlåtelse av fast driftställe får beskattas i det land där driftstället är beläget. Hur artiklarna förhåller sig till varandra framgår inte uttryckligen av deras ordalydelser. Till det kommer dessutom att det enligt p. 3 i kommentaren till artikel 13 i modellavtalet ankommer på respektive avtalsslutande stat att välja om sådana vinster ska beskattas samt hur de ska beskattas.

Enligt förvaltningsrättens mening innebär de sistnämnda omständigheterna dock inte att artikel 7 saknar betydelse vid tillämpningen av artikel 13. Det framgår exempelvis att anledningen till att artiklarna saknar hänvisningar till varandra är att samma stat ska anses ha beskattningsrätten, oavsett om det är fråga om rörelseinkomster eller kapitalvinster (jfr p. 4 i kommentaren till artikel 13 i modellavtalet). I andra delar av kommentaren till artikel 13 anges vidare att den artikeln inte hindrar beskattning av överlåtelser mellan

ett fast driftställe i ett land och ett huvudkontor eller annat fast driftställe i ett annat land, förutsatt att sådan slags beskattning är i enlighet med artikel 7 (jfr t.ex. p. 10). Dessa hänvisningar tyder därmed på att artiklarna ska tillämpas parallellt.

Till det anförda kommer enligt förvaltningsrättens uppfattning att allokeringen är att se som ett förvärv av de aktuella tillgångarna. Förvärvet är därtill av betydelse för hur beskattningsrätten fördelas mellan staterna enligt artikel 7. Att bortse från artikel 7 vid tillämpning av artikel 13 innebär att en stat som saknar beskattningsrätt enligt den förstnämnda artikeln ändå kan utsträcka sina beskattningsanspråk till att omfatta värden som den staten annars inte hade kunnat beskatta. Eftersom beskattningsrätten i princip ska fördelas på samma sätt enligt båda artiklarna framstår ett sådant utfall inte som avsett.

Förvaltningsrätten bedömer mot denna bakgrund att artikel 7 måste beaktas vid tillämpningen av artikel 13. Det betyder att det fasta driftstället även vid tillämpning av artikel 13 ska anses ha förvärvat tillgångarna till armlängdsmässigt pris genom allokeringen. Som framgått ovan är det armlängdsmässiga priset detsamma vid allokeringen som vid den efterföljande avyttringen. Det finns således inte något värde för Belgien att beskatta. Därmed saknar bolaget rätt till avräkning av fiktiv skatt.

Eftertaxering

För att vägra bolaget avräkning av fiktiv skatt krävs att förutsättningar för eftertaxering föreligger. Skatteverket har som eftertaxeringsgrund åberopat att bolaget har lämnat oriktig uppgift.

Bolaget för fram bl.a. följande. Bolaget har i samband med deklarationen för beskattningsår 2011 lämnat särskild information till Skatteverket om

bildandet av filialen. I samband med deklarationen för beskattningsår 2012 lämnades särskild information om verksamhetsavyttringen. Av information i årsredovisningen för 2012, som bolaget uttryckligen hänvisat till, framgår att bolaget bildades så sent som andra hälften av 2011. Vidare beskrevs verksamhetsavyttringen i detalj med angivande av tillgångarnas marknadsvärde och omkostnadsbelopp. Det har varit uppenbart av lämnade uppgifter att värdet av tillgångarna inte skapats under det knappa året som de innehafts av filialen. Det har tydligt framgått att värdet på tillgångarna måste ha skapats innan de fördes över till filialen. Skatteverket har således haft tillräcklig information för att kunna fatta ett riktigt beslut.

Om allokeringen av tillgångarna ska ses som en dealing som ska prissättas till marknadsvärdet är en ren rättsfråga. Bolaget delar inte heller Skatteverkets bedömning i den delen. Att det skulle anses innefatta en oriktig uppgift att inte lämna en sådan upplysning förefaller helt orimligt. Redan baserat på de uppgifter som lämnats i deklarationen är det närmast uteslutet att bolagets deklaration skulle ha godtagits utan närmare utredning. I deklarationen yrkades avdrag för avräkning av fiktiv skatt om drygt två miljarder kronor. Samtidigt framgick det av andra uppgifter i deklarationen att bolaget var helt nystartat. Det har alltså varit uppenbart från lämnade uppgifter att värdet på tillgångarna inte kunnat skapas under den tid som de innehafts av filialen. Skatteverkets särskilda utredningsansvar har således aktualiserats och någon oriktig uppgift kan därför inte anses ha lämnats. Detta stöds även av att Skatteverket, omedelbart när det fick bolagets deklaration, informerade bolaget om att uppgifterna utreddes och att slutskattebeskedet kunde komma att ändras.

Det saknas orsakssamband mellan en eventuell oriktig uppgift och taxeringsbeslutet. Skatteverket har omedelbart baserat på lämnade uppgifter kunnat konstatera att bolagets deklaration inte kunde godtas utan närmare utredning. Detta har skett redan innan något taxeringsbeslut fattades.

Skatteverket har haft alla möjligheter att fatta ett korrekt taxeringsbeslut inom ramen för den ordinarie omprövningen och lämnade uppgifter har inte haft någon påverkan på Skatteverkets beslut.

Det vore uppenbart oskäligt att besluta om eftertaxering. Bolaget har efter bästa förmåga ansträngt sig för att vara transparent genom att lämna sidoupplysningar i såväl 2011 som 2012 års deklarationer. Skatteverket har redan i december 2013 informerat bolaget om att dess deklaration var under utredning. Skatteverket har haft möjlighet att slutföra utredning under ordinarie omprövningsperiod. Trots det har Skatteverket slutfört utredningen först fyra år senare.

Skatteverket för fram bl.a. följande. Bolagets yrkande om rätt till avräkning för fiktiv skatt vid verksamhetsavyttringen har varit direkt felaktigt med avseende på de faktiska omständigheterna. Bolaget har i sin deklaration gett intryck av att alla förutsättningar för avräkning är uppfyllda i enlighet med fusionsdirektivet. De relevanta uppgifterna om att bolaget i realiteten yrkat avräkning för skatt som avser värdetillväxt som skett i Sverige före allokeringen av tillgångarna till filialen har framkommit först efter Skatteverkets revision. Bolaget har inte upplyst i deklarationen eller på annat sätt informerat om det dolda marknadsvärdet på tillgångarna vid allokeringstillfället eller att filialen var helt nystartad. Yrkandet om avräkning för fiktiv belgisk skatt ger intrycket av att bolaget har rätt till avräkningen. Det är inte uteslutet att Skatteverket skulle ha godtagit deklarationen utan vidare utredning. Därmed kan den särskilda utredningsskyldigheten inte anses ha väckts.

Det kan förekomma att Skatteverket inleder utredning för att redovisningen i något hänseende avviker från vad som är normalt i motsvarande situation. Även om avvikelsen är orsaken till utredningen innebär den inte i sig att det har uppkommit en särskild utredningsskyldighet. Prövningen av oriktig

uppgift måste göras helt fristående från den allmänna utredningsskyldigheten i taxeringslagen (1990:324), TL, där det beskrivs att Skatteverket ska utreda ett ärende tillräckligt. Enbart en misstanke om felredovisning räcker inte för att väcka den särskilda utredningsskyldigheten.

Bolaget har haft anledning att tro att uppgifterna skulle kunna komma att ändras eftersom Skatteverket påbörjat en utredning och meddelat att den skulle fortsätta. Det kan därmed inte anses vara uppenbart oskäligt att besluta om eftertaxering när utredningen senare leder fram till att oriktig uppgift kan bevisas.

Åberopad årsredovisning har inte lämnats in samtidigt med deklarationen utan kom in i efterhand den 9 augusti 2013. En senare komplettering till deklarationen kan inte medföra att det i efterhand uppkommer en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. Bedömning av oriktig uppgift och möjligheten till eftertaxering ska göras utifrån lämnade uppgifter i deklarationen. Kompletteringen av deklarationen ska i stället bedömas utifrån regler om undantag från skattetillägg med anledning av rättelse på eget initiativ. Bolaget har inte heller i sina upplysningar i deklarationen hänvisat till årsredovisningen så som bolaget uppger.

Utgångspunkter för förvaltningsrättens bedömning

En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En oriktig uppgift anses inte heller föreligga om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Detta framgår av 4 kap. 15 och 16 §§ och 5 kap. 1 § TL.

Så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats har en oriktig uppgift lämnats (se prop. 2002/03:106 s. 116).

Utöver vad som framgår av deklarationsformulären bör var och en meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för beskattningen. Det innefattar en tämligen långtgående uppgiftsplikt. Det anses nämligen åligga den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att Skatteverket kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet (se RÅ 2003 ref. 4).

Förvaltningsrättens bedömning

Förvaltningsrätten anser att Skatteverkets utredning ger tydligt stöd för att bolagets allokering av tillgångarna till filialen i oktober 2011 har skett på ett sätt som motsvarar en dealing. De uppgifter som legat till grund för den bedömningen framgår av underlag som bolaget på förfrågan av Skatteverket kommit in med och som inte heller ifrågasatts under processen i förvaltningsrätten. Som framgår ovan är konsekvensen av allokeringen att filialen ska anses ha gjort ett fiktivt förvärv av tillgångarna till armlängds-mässigt pris. Detta pris var detsamma vid allokeringen till filialen 2011 som vid den senare överlåtelsen av tillgångarna 2012.

Vid sådana förhållanden har Belgien inte haft något beskattningsanspråk som kunnat läggas till grund för avräkning av fiktiv skatt. Förvaltningsrätten anser således att det klart framgår att bolagets begäran om avräkning av belgisk fiktiv skatt varit felaktig. Bolaget har därför enligt rättens mening lämnat oriktig uppgift genom att yrka avräkning för fiktiv skatt.

Förvaltningsrätten har då att ta ställning till om de uppgifter som bolaget lämnat i övrigt medför att det samlade underlaget ändå är tillräckligt för ett riktigt beslut, samt om den oriktiga uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Dessa frågor ska bedömas med utgångspunkt i de uppgifter som bolaget har lämnat i sin deklaration, i bilagor till denna eller i handlingar som bolaget hänvisat till i deklarationen (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 15 februari 2016 i mål nr 3405-15).

Förvaltningsrätten har således att beakta den bilaga som bolaget bifogat vid inlämnandet av sin inkomstdeklaration. Därutöver har bolaget efter att deklarationen lämnades in, men innan Skatteverket fattade sitt beslut om inkomsttaxering, kompletterat sin deklaration med sin årsredovisning för 2012. Bolaget har visserligen inte hänvisat till årsredovisningen i sin deklaration. Den har dock lämnats in utan att detta föregåtts av en förfrågan från Skatteverket samt funnits tillgänglig för verket inför beslut om årlig taxering. Enligt förvaltningsrättens mening kan den därför beaktas i detta sammanhang. Rätten utgår följaktligen från de upplysningar som bolaget lämnat i deklarationen, deklarationsbilagan och årsredovisningen.

Av de upplysningar som bolaget lämnat i deklarationsbilagan framgår att bolagets koncern hade stor del av forsknings- och utvecklingsverksamheten koncentrerad till Belgien och att en koncernintern omstrukturering inleddes under den andra halvan av 2012 som mynnade ut i att verksamheten i den belgiska filialen överläts till ett koncernbolag. Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser avyttrades då. Beräkningen av den fiktiva skatten har gjorts som skillnaden mellan marknadsvärdet enligt överlåtelseavtalet och bokfört värde. Av årsredovisningen framgår i huvudsak att bolaget utvecklat, marknadsfört och sålt elektronisk utrustning baserad på infraröd teknik genom sin belgiska filial. Den verksamheten påbörjades under 2011, ökade i omfattning under första halvåret 2012 och avyttrades senare.

Förvaltningsrätten konstaterar mot denna bakgrund att bolaget visserligen har lämnat upplysningar om hur avyttringen av tillgångarna genomfördes. Det saknas däremot upplysningar om hur dessa tillgångar hamnade i den belgiska filialen. Utifrån de lämnade upplysningarna har det därmed inte varit möjligt att bedöma om en dealing genomfördes i samband med att tillgångarna allokerades till filialen. Bolagets lämnade upplysningar har därför inte läkt den oriktiga uppgiften. Frågan är då om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet i stället har väckts.

Bolaget har gjort gällande att det utifrån lämnade uppgifter är närmast uteslutet att bolagets deklaration skulle ha godtagits utan närmare utredning. Det har framgått av uppgifter i deklarationen att bolaget var helt nystartat och att det därmed måste ha varit uppenbart att värdet på tillgångarna inte kunnat skapas under den tid som de innehafts av filialen. Skatteverket har mot detta invänt att de relevanta uppgifterna om att bolaget i realiteten yrkat avräkning för skatt som avser värdetillväxt som skett i Sverige före allokeringen av tillgångarna till filialen har framkommit först efter Skatteverkets revision. Därtill har bolaget inte lämnat någon upplysning om när filialen bildades.

Av praxis framgår att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet aktualiseras när uppgifterna i den skattskyldiges deklarationsmaterial är så motstridiga, orimliga eller ofullständiga att det får anses i det närmaste uteslutet att de lämnade uppgifterna hade kunnat godtas utan närmare utredning (jfr t.ex. RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2004 ref. 11 och RÅ 2004 not. 184). De uppgifter som bolaget lämnat i deklarationen och i övriga upplysningar kan enligt förvaltningsrättens bedömning inte anses vara motstridiga eller ofullständiga på det sätt som avses i ovan nämnda rättsfall.

För att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet ska anses ha väckts måste de lämnade uppgifterna då vara så orimliga att det, vid en normal granskning, är närmast uteslutet att Skatteverket inte skulle uppmärksamma att tillgångarna hamnat i filialen på ett sätt som ska ses som en dealing. Bolaget har inte lämnat några uppgifter till ledning för när och hur allokeringen till filialen genomförts. Endast uppgiften om att bolaget bildades 2011 är inte tillräcklig eftersom tillgångarna kan hänföras till filialen genom andra sätt än en dealing.

Bolaget har vidare fört fram att det i inkomstdeklarationen för taxeringsår 2012 lämnade uppgifter om när filialen bildades. Förvaltningsrätten finner dock att det inte går att tillgodoräkna sig information som lämnats vid tidigare taxeringsår och anse att den informationen borde ha använts av Skatteverket för att ta ställning till frågor för det i målen aktuella året (jfr RÅ 1988 not. 312). De uppgifter som bolaget lämnade i tidigare deklarationer kan därför inte anses ha utlöst någon särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. Det yrkade avräkningsbeloppet, som visserligen uppgår till ett stort belopp, kan inte heller ensamt anses vara så uppseendeväckande att det framstår som uteslutet att Skatteverket skulle godta det.

De uppgifter som bolaget lämnat har därmed inte varit så orimliga att det varit närmast uteslutet att Skatteverket skulle godta dem. Sammantaget gör förvaltningsrätten således bedömningen att bolaget lämnat oriktig uppgift som alltså kan utgöra grund för eftertaxering.

För eftertaxering måste det därutöver föreligga ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga taxeringsbeslutet (se 4 kap. 16 § TL). Enligt bolagets mening finns inget sådant orsakssamband eftersom Skatteverket började utreda bolagets deklaration redan innan ett taxeringsbeslut fattades och Skatteverket därmed har haft alla möjligheter att fatta ett korrekt taxeringsbeslut inom ramen för den ordinarie omprövningen.

Förvaltningsrätten konstaterar att Skatteverket i ett tidigt skede började utreda bolagets deklaration. Rätten finner emellertid att det faktum att Skatteverket haft kännedom om den oriktiga uppgiften i sådan tid att myndigheten kunnat föra talan i ordinär ordning inte utgör hinder mot att rätta oriktigheten genom eftertaxering (jfr RÅ 1975 ref. 77). Den omständigheten att Skatteverket påbörjade sin utredning redan under den ordinarie omprövningstiden kan därför inte anses bryta orsakssambandet.

Eftertaxering får dock inte ske om det kan anses uppenbart oskäligt (4 kap. 18 § andra stycket TL). I förarbetena har framhållits att det krävs exceptionella omständigheter för att det ska anses uppenbart oskäligt att eftertaxera när övriga rekvisit är uppfyllda, och att regeln bör ses som en ventil för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten ska bli så likformiga och riktiga som möjligt. Tidsaspekten, beskattningsfrågans komplexitet samt sjukdom m.m. är exempel på omständigheter som angetts kunna vara av betydelse (se prop. 1991/92:43 s. 91 f.).

Skatteverket skickade en förfrågan till bolaget i augusti 2014 rörande avräkning av utländsk skatt. Även med beaktande av att Skatteverket slutförde sin utredning först i slutet av 2018, dvs. drygt fyra år senare, anser förvaltningsrätten mot bakgrund av vad som framgår av förarbetena att detta inte är tillräckligt för att eftertaxering ska framstå som uppenbart oskälig. Enligt förvaltningsrättens bedömning är omständigheterna i övrigt inte heller sådana att det framstår som uppenbart oskäligt att eftertaxera.

Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten att Skatteverket har haft fog för att genom eftertaxering vägra bolaget avräkning för fiktiv skatt. Det betyder att överklagandet ska avslås i denna del.

Skattetillägg

Bolaget har i enlighet med vad som anförts angående grund för eftertaxering lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Det finns därför grund för att ta ut skattetillägg. Frågan är då om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Bolaget för fram bl.a. följande. Oavsett vilken bedömning som görs i sak rör det sig om en objektivt sett svårbedömd fråga. Bolaget har fått ett underlag från en kvalificerad belgisk skatterådgivare som utvisat vilken skatt som hade utgått i Belgien om det inte hade varit för regler baserade på fusionsdirektivet. Att påföra en straffavgift om ca 800 miljoner kronor saknar, mot bakgrund av den eventuella missbedömningen om rätten till fiktiv skatt, all rimlig proportion.

Det förhållandet att Skatteverkets granskning, utan bolagets förskyllan, inte hanterats på ett skyndsamt sätt utgör i sig skäl för att efterge skattetillägget. Skatteverket meddelade redan i december 2013 att bolagets deklaration var under utredning och att verket under 2014 övervägde att ompröva bolagets taxering. Bolaget har under 2014 besvarat ett antal frågor från Skatteverket, dvs. inom ramen för den ordinarie omprövningsperioden. Bolaget hade väntat sig en skyndsam hantering, inte minst med beaktande av frågans stora betydelse för bolaget. Skatteverket anger att det av prop. 2002/03:106 s. 145 skulle följa att frågan om oskäligt lång handläggningstid ska bedömas från den tidpunkt då anklagelsen om att skattetillägg kan komma att tas ut till dess att skattetillägget bestäms. Det som diskuteras på angivet ställe i propositionen är dock relationen mellan påförandet av skattetillägg och rätten till rättegång inom skälig tid. Det är långt ifrån självklart att eftergiftsgrunden för skattetillägg kan tillämpas på motsvarande sätt.

Skatteverket för fram bl.a. följande. Aktuell frågeställning är komplicerad men har sitt ursprung i ett av bolaget medvetet handlande med flera transaktioner för att undkomma skatt. Bolaget har också angett att det bl.a. anlitat kvalificerade belgiska skatterådgivare. Vad gäller frågan om oskäligt lång handläggningstid ska den bedömas från tidpunkten då anklagelsen om att ett skattetillägg kan komma att tas ut till dess att skattetillägget bestäms. Anklagelsen skickades ut i form av ett förslag till beslut den 31 augusti 2018 och Skatteverket fattade sitt omprövningsbeslut den 12 november 2018, dvs. inom tre månader vilket inte utgör oskäligt lång handläggningstid.

Förvaltningsrättens bedömning

Förvaltningsrätten konstaterar att det påförda skattetillägget uppgår till omkring 800 miljoner kr, vilket får anses vara ett avsevärt belopp. Denna omständighet är visserligen inte ett tillräckligt skäl för befrielse i sig (jfr RÅ 2007 ref. 65). Rätten finner dock att det dessutom rört sig om en svår skatterättslig fråga.

Vidare konstaterar förvaltningsrätten att bolaget lämnade den oriktiga uppgiften i juni 2013 och att Skatteverket slutligen påförde bolaget skattetillägg i november 2018. Även om Skatteverket visserligen meddelade bolaget att verket övervägde att påföra skattetillägg först i beslutsförslaget från augusti 2018, finner rätten att den omständigheten att skattetillägget påfördes mer än fem år efter att den oriktiga uppgiften lämnades i viss mån talar för befrielse (jfr prop. 2002/03:106 s. 244).

Mot detta ska ställas att Skatteverket vid deklarationstidpunkten redan hade gett uttryck för att verket ansåg att OECD:s kommentar till artikel 7 samt OECD:s vinstallokeringsrapport skulle beaktas vid bedömningen av vilka tillgångar som ska hänföras till ett fast driftställe. Förvaltningsrätten anser därmed att bolaget inte har saknat anledning att lämna relevanta

uppglysningar om allokeringen av tillgångarna till filialen. Avsaknaden av sådana uppglysningar är alltså inte helt ursäktlig.

Skatteverket har vidare invänt att bolagets tillvägagångssätt utgjort ett led i skatteplanering. Om så är fallet är utrymmet för att befria från skattetillägg mycket begränsat (jfr prop. 2002/03:106 s. 241).

Förvaltningsrätten finner att det inte enbart utifrån bolagets agerande går att dra slutsatsen att bolaget utfört ett led i skatteplanering. Rätten kan dock även konstatera att det av rulingen framgår att det koncernbolag som bolaget överlät de aktuella tillgångarna till var av uppfattningen att Belgien saknade beskattningsrätt. Denna uppfattning hade sin grund bl.a. i koncernbolagets tolkning av skatteavtalet. Bolaget har därmed begärt avräkning av fiktiv skatt som ett annat koncernbolag senare bedömt att Belgien saknat rätt att ta ut. Även om utredningen inte medger några säkra slutsatser om vilken kännedom som bolaget haft om senare led, anser rätten att bolaget sannolikt åtminstone borde ha känt till risken att dess begäran om avräkning skulle vara felaktig.

Sammantaget gör förvaltningsrätten bedömningen att de skäl för befrielse som bolaget fört fram visserligen är starka, men att de inte väger tyngre än de ovan nämnda skäl som talar mot befrielse. Rätten bedömer således att Skatteverket haft fog för sitt beslut i samtliga delar. Överklagandet av Skatteverkets omprövningsbeslut ska därför avslås i sin helhet.

Lagen mot skatteflykt

Eftersom förvaltningsrätten avslagit bolagets överklagande avseende inkomsttaxeringen och därmed fastställt Skatteverkets omprövningsbeslut förfaller Skatteverkets yrkande om tillämpning av lagen om skatteflykt. Förvaltningsrätten saknar därför skäl att pröva detta yrkande varför målet

(mål nr 22183-19) avseende lagen mot skatteflykt ska skrivas av från vidare handläggning.

Ersättning för kostnader

Ersättning kan utgå för kostnader om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Detsamma gäller om målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl.

Bolaget har yrkat ersättning för kostnader som uppkommit såväl hos Skatteverket som i förvaltningsrätten.

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan varken hos Skatteverket eller i förvaltningsrätten. Målen är inte av betydelse för rättstillämpningen och det föreligger inte heller synnerliga skäl för ersättning, varför överklagandet i denna del samt yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar skattefrågan finns i bilaga 2 (FR-13). Information om hur man överklagar frågan om ersättning för ombudskostnader hos Skatteverket finns i bilaga 3 (FR-01).

Stefan Holgersson
Lagman

Göran Wickström
Rådman

Nämndemännen Ruben Cuenca Sosa, Siv Enström och Lars-Gunnar Wallin har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsfiskalen Rebecca Boavida Åkerman och föredragande juristen Mats Molin har föredragit målen.



Datum
2018-11-12

Mannheimer Swartling Advokatbyrå
Anders Erasmie/Simon Bengtsson
Norrländsgatan 21
111 43 STOCKHOLM

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM

INKOM: 2018-12-13
MÅLNR: 28256-18
AKTBIL: 28

Varför får ni ett beslut?

Ni får det här beslutet för att Skatteverket har gjort en utredning av er klient. Beslutet visar resultatet av Skatteverkets utredning efter att vi har vägt in klientens synpunkter.

Vad innebär beslutet?

Beslutet innebär att klientens skatter höjs med sammanlagt 2 972 184 191 kr. I beloppet ingår beräknad ränta¹ t.o.m. sista betalningsdag (dagen då beloppet ska finnas på skattekontot). Sista betalningsdag är den **27 december 2018**.

Om er klient betalar tidigare eller senare än sista betalningsdag påverkas räntan. Även andra händelser på skattekontot kan påverka det totala beloppet som er klient ska betala eller få tillbaka på betalningsdagen.

Om ni anser att beslutet är fel har ni möjlighet att begära att Skatteverket omprövar beslutet. Ni kan också överklaga. Hur det går till och vad som är skillnaden kan ni läsa om i bilaga 1.

Om er klient ska betala

Betalning sker till Skatteverkets bankgiro 5050-1055. När betalning sker är det mycket viktigt att er klient anger sitt unika OCR-nummer² som gör att betalningen registreras på just deras skattekonto³.

Kontrollera att det finns pengar på skattekontot på betalningsdagen som täcker både de här ändringarna (och ev. ränta) samt andra skatter och avgifter som ska betalas samma dag. Hur saldot på skattekontot ser ut och hur ränta beräknas kan er klient se genom att logga in i e-tjänsten Skattekonto på skatteverket.se.

¹ Ni hittar mer information om hur ränta beräknas på skattekontot i Skattekontobroschyren på skatteverket.se.

² Ni får fram OCR-numret genom att göra en OCR-beräkning på skatteverket.se.

³ Ni kan läsa mer om hur skattekontot fungerar i Skattekontobroschyren på skatteverket.se.

Lena Olsson, 010-574 28 21

Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB
Anders Erasmie/Simon Bengtsson
Norrandsgatan 21
111 43 Stockholm

Beslutet gäller: Flir Commercial System AB

Organisationsnummer: 556861-7046

Beslutsid: 82-14476023, 18TD46806

Beslut

Skatteverket höjer er beskattning enligt följande.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2012 (taxeringsåret 2013)

Beskattningsfråga	Höjning, belopp kr	Underlag för skattetillägg, kr
Minskad avräkning av utländsk skatt	2 013 612 125	
Summa ändring:	2 013 612 125	2 013 612 125

Nedsättning av statlig inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt minskas med 2 013 612 125 kr. Efter ändringen uppgår inkomstskatt att betala till 2 013 612 125 kr (2 013 612 125 - 0). Taxerad- och beskattningsbar inkomst uppgår oförändrat till 7 656 319 890 kr.

Skattetillägg tas ut med 40 % av den undandragna skatten om 2 013 612 125 kr.

Summering av belopp att betala

Avser	Belopp att betala, kr	Skattetillägg, kr	Ränta, kr ¹⁾	Totalt belopp att betala, kr	Sista betalningsdag
Inkomstskatt	2 013 612 125	805 444 850	153 127 216	2 972 184 191	2018-12-27
Summa:	2 013 612 125	805 444 850	153 127 216	2 972 184 191	

¹⁾ Beräknad kostnadsränta att betala om betalning görs den sista betalningsdagen.

Er begäran om ersättning för kostnader i ärendet enligt 43 kap. skatteförfarandelagen prövas dag som ovan men i särskilt beslut.

Motivering

Skatteverket har den 31 augusti 2018 redovisat ett förslag till beslut. Ni har lämnat synpunkter på förslaget till beslut, se avsnitt 1.2.2., 2.3 och 3.3.

1 Omstrukturering av verksamheten

1.1 Beskrivning

1.1.1 Generellt om omstruktureringen

Skatteverket har granskat en omstrukturering inom den koncern som Flir Commercial Systems AB (fortsättningsvis ni eller Commercial Systems) är en del av. Koncernens verksamhet kan delas in i två affärsområden, Government and Defense Systems och Commercial Systems. Affärsområdet Commercial Systems delas i sin tur upp i tre avdelningar Thermography, Commercial Vision Systems och Raymarine. Omstruktureringen har omfattat avdelning Thermography.

Innan omstruktureringen inleddes styrdes Thermography-avdelningen av ert moderbolag, Flir Systems AB, 556256-6579 (fortsättningsvis Systems). Verksamheten i Systems bestod i utveckling, produktion och kommersialisering av elektronisk utrustning baserad på infraröd teknik. Systems var också ägare till immateriella tillgångar hänförliga till Thermography-verksamheten.

Syftet med omstruktureringen beskrivs ha varit att effektivisera affärsmodellen inom affärsområdet Commercial Systems, och ett led i detta har varit att centralisera forsknings- och utvecklingsverksamhet till den befintliga forsknings- och utvecklingsverksamheten i Meer i Belgien.

Omstruktureringen i den mån den har betydelse för skattefrågan i Sverige kan sägas ha genomförts i flera steg. Dessa beskrivs i korthet i följande avsnitt 1.1.2-1.1.4. Därefter följer ett avsnitt om den avräkning av fiktiv utländsk skatt som ni yrkat vid inkomstbeskattningen 2012, taxeringsår 2013. Slutligen finns också information från en ruling som Skatteverket har erhållit från den belgiska skattemyndigheten.

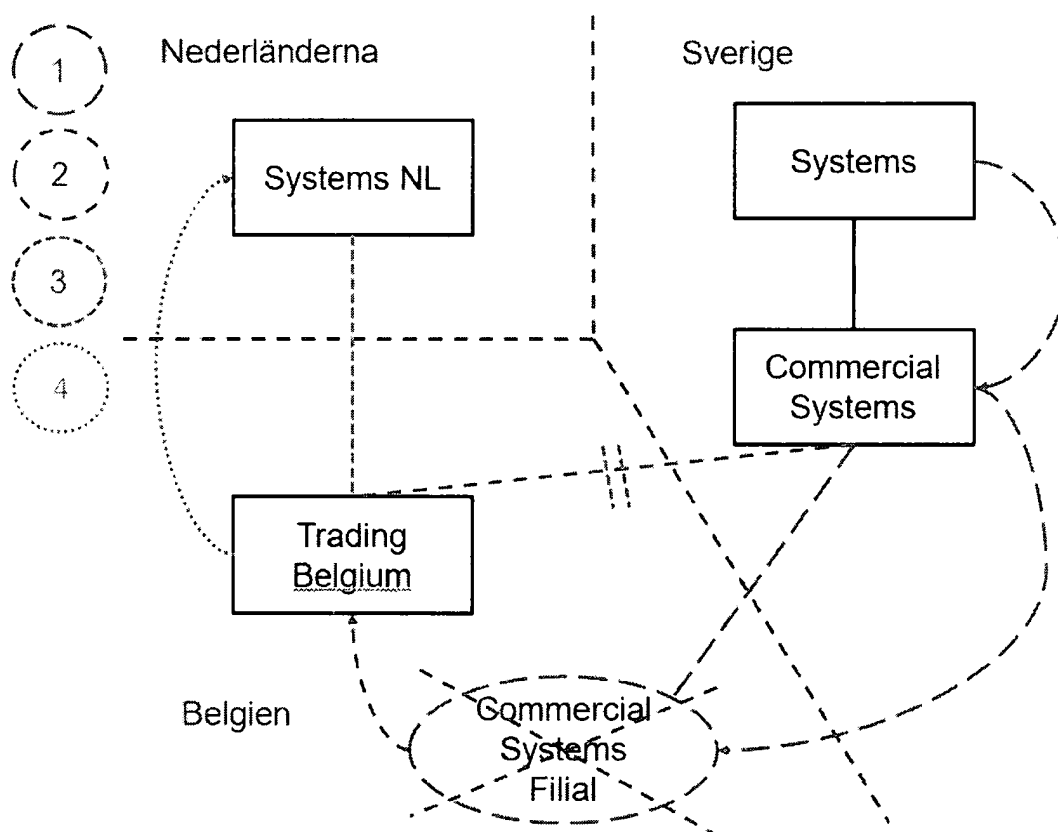
Steg 1-2 i skissen nedan illustrerar den omstrukturering som skedde 2011- 2012. Steg 3-4 illustrerar även senare omstruktureringar inom koncernen.

Steg 1 – 5 oktober 2011 överlåter Systems verksamhet och tillgångar i affärsområdet Thermography till Commercial Systems till underpris. Den 11 oktober 2011 bildar Commercial Systems en filial i Belgien (fortsättningsvis filialen) dit verksamheten och tillgångarna allokeras.

Steg 2 – 31 juli 2012 överlåts tillgångar från filialens verksamhet till Flir Systems Trading Belgium BVBA (fortsättningsvis Trading Belgium) mot det att Commercial Systems får andelar i Trading Belgium.

Steg 3 – 30 juni 2015 avyttrar Commercial Systems andelarna i Trading Belgium till Flir Systems BV. Flir systems BV överför i ett senare skede andelarna till FSI Holding CV i Nederländerna (fortsättningsvis Systems NL)

Steg 4 – 27 augusti 2015 inleds en kedja av transaktioner som innebär att verksamheten och tillgångarna i Trading Belgium överförs till moderbolaget Systems NL.



1.1.2 Bildande av Commercial Systems och förvärv av immateriella tillgångar

Omstruktureringen började med att Commercial Systems, ett dotterbolag till Systems, bildades under augusti 2011. Av er bolagsordning från tidpunkten framgick att ni skulle bedriva tillverkning och försäljning av elektronisk utrustning, företrädesvis av bildalstrande system.

Den 5 oktober 2011 överlät Systems Thermography-verksamhetens forsknings- och utvecklingsverksamhet och de immateriella tillgångarna i den verksamheten till er genom en underprisöverlåtelse. Tillgångarna överläts till skattemässiga värden.

Av avtal (Agreement Regarding Sale of Intellectual Property between Commercial Systems and Systems Regarding Thermal Imaging Technology) som ert moderbolag Systems, efter förfrågan avseende sin taxering 2012, skickat in den 6 november 2012 framgår att ni den 5 oktober 2011 förvärvade immateriella tillgångar av Systems. Tillgångarna som överfördes

innefattade bland annat företagshemligheter, uppfinningar, know-how, metoder, software, teknologidokumentation, material samt såväl registrerade som oregistrerade varumärken, patent och design. Det framgår vidare att ersättningen motsvarade det bokförda värdet på de immateriella tillgångarna. I en bilaga till avtalet (Appendix A) framgår de varumärken, patent och designer som överförts.

Ni har i er inkomstdeklaration för inkomståret 2011 bifogat en bilaga där ni beskriver att en omstrukturering av koncernen skett. Av bilagan framgår det att delar av Systems verksamhet har överförts till er till ett pris understigande marknadsvärdet (underpris). Det konstateras också att den överförda verksamheten, enligt er bedömning, utgör en egen verksamhetsgren samt att det finns koncernbidragsförutsättningar mellan parterna.

1.1.3 Bildande av filial i Belgien och allokering av immateriella tillgångar till filialen

Den 11 oktober 2011 registrerade ni en filial i Meer, Belgien. Samma dag beslutade ni att allokera de immateriella tillgångarna som ni förvärvat från Systems och verksamheten med dessa tillgångar till er nystartade filial i Belgien. Efter Skatteverkets förfrågan har ni den 29 mars 2018 skickat in ett dokument, med tillhörande översättning, om beslutet att registrera filialen. Av dokumentet framgår bland annat följande:

- att filialens affärsverksamhet kommer att bestå av utveckling, tillverkning och försäljning av elektronisk utrustning, främst angående bildgenererande system och andra verksamheter i linje med de kommersiella syftena med företaget, ledningen och övervakningen av försäljningsstrategi, orderprocess, produktion, kommersialisering, transport, behandling och tillhandahållande av varor, hanteringen och utvecklingen av patent, varumärken och varunamn, liksom tillhandahållande av juridisk och finansiell rådgivning, finansiell ledning, och andra supporttjänster till koncernen och allt sådant som är specifikt för eller främjar att företagets verksamhet i Belgien utövas
- för att kunna bedriva den planerade verksamheten allokeras immateriella tillgångar hänförliga till Thermography-verksamheten till filialen tillsammans med företagets övriga tillgångar och skyldigheter som är nödvändiga för att filialen ska kunna utföra dess verksamhet
- samtliga funktioner som utförs av fysiska personer och är hänförliga till de allokerade immateriella tillgångarna kommer att utföras av filialen i Belgien. Samtliga beslut, all expertis och förmåga att åta sig och hantera risker förknippade med tillgångarna kommer att tas av filialen i Belgien. Detta omfattar också all utvärdering av tillgångarna, eventuella uppföljande utvecklingsaktiviteter, utvärdering av risk förknippade till tillgångarna och tillgångarnas utveckling.

Utöver att anställa personal i filialen skapades också operativa kommittéer för forskning och utveckling, försäljning och marknadsföring, supply chain, tillverkning och produktledning. De operativa kommittéernas arbete utfördes i Belgien och de anställda i filialen fick nyckelroller i kommittéerna.

I fråga om verksamheten kring de immateriella tillgångarna var den operativa kommittéen för forskning och utveckling särskilt betydelsefull. Kommittén utarbetade policys och årliga

budgetar, bedömde och godkände nya projekt samt kontrollerade pågående projekt. Medlemmarna i kommittén var också ansvariga för att leda designen av produkterna så att de kunde möta kraven från produktledningskommittén, allokera interna och externa resurser för utveckling av produkterna, skapa kostnadsberäkningar och kontrollera efterlevnad, uppdatera ledningen på utveckling, säkerställa korrekt registrering för att skydda de immateriella tillgångarna och analysera nya teknologier som utvecklats av tredje part avseende deras lämplighet i företagets produkter. Kommittén bestod bland annat av den som är ansvarig för instrument-divisionen (Instruments Division), Vice President för forskning och utveckling samt Vice President för produktledning. Det slutliga beslutet låg emellertid hos filialchefen.

Eftersom filialen har fattat de betydelsefulla besluten i fråga om forsknings- och utvecklingsverksamheten och övrig verksamhet där de immateriella tillgångarna används har ni ansett att filialen utför de funktioner som är av betydelse vid allokering av immateriella tillgångar. Eftersom ni dessutom inte bedrev någon verksamhet i Sverige allokerades de immateriella tillgångarna till filialen.

Filialen uppfyller villkoren för att vara ett fast driftställe i Belgien vid beskattningen.

1.1.4 Överlåtelse av immateriella tillgångar till belgiskt koncernbolag

Den 31 juli 2012 överlåter ni filialens verksamhet med tillhörande tillgångar och skulder och förpliktelser till ett belgiskt koncernbolag, Trading Belgium. Som ersättning för den överlåtna verksamheten med tillgångar får ni andelar i Trading Belgium motsvarande marknadsvärdet på den överlåtna verksamheten. Överlåtelsen överensstämmer enligt med en sådan ombildning som avses i 38 kap. 19 § inkomstskattelagen (IL) och fusionsdirektivet (2009/133/EG eller 90/434/EEG).

Efter överlåtelsen styrs verksamheten med de immateriella tillgångarna från Trading Belgium samtidigt som den tidigare ägaren, Systems, fortsättningsvis bedriver forsknings- och utvecklingsverksamhet på kontraktbasis.

1.1.5 Fiktiv avräkning av utländsk skatt

Ni har i er inkomstdeklarationen 2012, taxeringsåret 2013, redovisat överskott av näringsverksamhet med 7 656 319 877 kr, varav 7 568 425 579 kr är hänförligt till övriga intäkter i resultaträkningen. Till er inkomstdeklaration har ni också lämnat upplysningar i en särskild bilaga om försäljning av filialinkräm. Av denna beskrivning framgår följande.

Koncernen har en stor del av sin forsknings- och utvecklingsverksamhet koncentrerad till Belgien, där 30-talet personer är anställda. Under andra halvan av 2012 påbörjades en koncernintern omstrukturering och som ett led i denna överläts Commercial Systems verksamhet i den belgiska filialen till koncernbolaget Trading Belgium genom en verksamhetsavyttring i enlighet med bestämmelserna i 38 kap. IL. Filialen bedrev FoU-verksamhet och ägde immateriella tillgångar. Därefter beskriver ni reglerna i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar som via 38 kap. 19 § hänvisar till 37 kap. 30 §.

Den 31 juli 2012 avyttrade ni den belgiska verksamheten och samtliga tillgångar och skulder knutna till den belgiska filialen till Trading Belgium. Ersättningen var marknadsmässig och

lämnades i form av andelar i Trading Belgium. En värdering av tillgångarna har gjorts av en oberoende extern firma. Marknadsvärde för verksamheten i den belgiska filialen var vid överlåtelsen 7 662 819 783 kr och verksamhetens bokförda värde var 131 061 912 kr.

Villkoret i 38 kap. 19 § IL är uppfyllt genom att tillgångarna och skulderna i den belgiska filialen förs över från Commercial Systems som hör hemma i Sverige, till Trading Belgium som hör hemma i Belgien. Eftersom mottagande bolag hör hemma i en stat som är medlem i EU som har infört lagstiftning i enlighet med fusionsdirektivet (90/434/EEG) beskattar inte Belgien avyttringen av tillgångarna i den belgiska filialen.

Mot bakgrund av detta uppfyller avyttringen av tillgångarna och skulderna i den belgiska filialen från Commercial Systems till Trading Belgium villkoren för att bestämmelserna i 37 kap. 30 § IL ska tillämpas. Enligt 37 kap. 30 § 2 st. IL har Commercial Systems rätt till avräkning av utländsk skatt, som om Commercial Systems faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i Belgien om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i fusionsdirektivet. Commercial Systems skulle genom filialen i så fall ha beskattats med den belgiska skattesatsen 2012 om 33,99 %.

Enligt er beräkning uppgår den fiktiva belgiska skatten till 2 560 044 500 kr. Vid valutaomräkningen av kapitalvinsten har kursen vid avyttringstillfället 31 juli använts.

Beräkning av den fiktiva skatten	USD	SEK
Marknadsvärde enligt överlåtelseavtalet	1 126 438 000	7 662 819 783
Bokfört värde enligt överlåtelseavtalet		-131 061 912
Skattepliktig vinst		7 531 757 871
Fiktiv skatt i Belgien (33,99 %)		2 560 044 500

Ni har också lämnat in ett överlåtelseavtal mellan Commercial Systems och Trading Belgium som en komplettering till inlämnad inkomstdeklaration. Av avtalet framgår att Commercial Systems ska överföra samtliga tillgångar och skulder i den belgiska filialen till Trading Belgium den 31 juli 2012. Det framgår också att vederlaget för den belgiska filialen ska vara 12 618 526 euro och betalas genom att Commercial System erhöll 452 310 nya aktier i Trading Belgium á 27,898 euro styck. Antalet nya aktier har beräknats utifrån marknadsvärdet på Trading Belgium och filialen per den 31 juli 2012. Det framgår också att överlåtelsen av tillgångar och skulder kvalificeras som en going concern (pågående verksamhet eller i drift varande företag) vilket undantas från moms enligt Artikel 11 i den belgiska momslagstiftningen.

Till stöd för att marknadsvärdet på den belgiska verksamheten i filialen var 7 662 819 783 kr har ni efter förfrågan lämnat in Deloitte's värdering av den belgiska verksamheten i filialen. Värderingen är gjord utifrån en kassaflödesanalys. Värderingen är daterad den 23 juli 2012 och grundar sig på uppgifter till och med den 3 juli 2012. Värderingsrapporten visar att verksamhetens värde (Business Enterprise Value) är 1 126 438 000 USD och att de immateriella tillgångarnas värde (Indicated Value of Intangible Assets) är 1 064 442 000 USD. Vid omräkningen från USD till SEK har ni uppgett att ni använt valutakursen på dagen för verksamhetsavyttringen, 31 juli 2012, vilket motsvarar en valutakurs om 6,8027.

1.1.6 Ruling 2016.083 från Belgien

Skatteverket har under utredningen, från den belgiska skattemyndigheten, fått kännedom om att koncernen har en ruling och har därför den 29 juni 2016 begärt att ni inkommer med denna ruling. Ni har svarat den 8 augusti 2016 att rulingen rör ett annat koncernbolag och att ni därför inte har tillgång till den. Skatteverket har därför den 26 juni 2017 begärt handräckning från Belgien och fått en sammanställning av rulingens innehåll. Skatteverket har, efter förfrågan av hela rulingen den 16 maj 2018, erhållit svar från den belgiska skattemyndigheten den 16 juli 2018. Av dokumentet framgår att ansökande företag är Trading Belgium och att rulingen gäller dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Sverige. Av svaret framgår att rulingen avser frågor om avyttringen av verksamheten med de immateriella tillgångarna från Trading Belgium till ett nederländskt koncernbolag under 2015, det vill säga en försäljning i ett senare led än den som Skatteverket utreder. Den innehåller dock även en beskrivning av tidigare led i omstruktureringen, d.v.s. hur och när ni allokerade den verksamhet till filialen som Trading Belgium senare förvärvade av er.

Ansökan

Av avsnitt I. Questions raised framgår att Trading Belgium bl.a. önskar få följande bekräftat.

- Att överlåtelse av immateriella tillgångar som överförts till Trading Belgium inte ska resultera i beskattning av ett ökat värde jämfört med bokfört värde då dessa tillgångar inte skapats/upparbetats inom Trading Belgium, punkten 1.1.
- Att endast överlåtelse av immateriella tillgångar som skapats/upparbetats i Belgien är beskattningsbara (dvs. Lepton technology), punkten 1.2.

Avsnitt II. A. Ruling 2012.180 hänvisar till en tidigare ruling (2012.180) som utfärdats av den belgiska skattemyndigheten. Av punkten 2 framgår att om Trading Belgium frånträder den rulingen så ska det förhållande att de immateriella tillgångarna utvecklats utanför Belgien beaktas och följaktligen kommer dessa värden inte att beskattas vid en senare gränsöverskridande överlåtelse när tillgångarna lämnar Trading Belgium. Enligt punkten 3 har överförda tillgångar värderats till totalt 932 016 000 USD uppdelat på värdet för de immateriella tillgångarna om 530 000 000 USD och goodwill om 402 016 000 USD i den tidigare rulingen. Av punkten 7 framgår att Deloitte upprättat en värderingsrapport den 16 mars 2012 och hänvisning görs till Annex 1 (inte bifogad skrivelsen). Vidare anges att vid en eventuell överlåtelse från Belgien kommer en värdering av immateriella tillgångar baserat på samma värderingsmetoder ske. Hänsyn kommer att tas till uppdelning av beskattningsrätt mellan Belgien och respektive land.

I avsnitt II. B. History of FSTB (Trading Belgium) punkten 9.1 beskrivs att Commercial System den 11 oktober 2011 har bildat en filial i Belgien och fört över immateriella tillgångar till filialen till bokförda värden. Det framhålls att de immateriella tillgångarna utvecklats i Sverige. Enligt punkten 9.2 överlåter Commercial Systems dessa tillgångar till Trading Belgium den 31 juli 2012 i utbyte mot aktier i Trading Belgium till ett värde av 7 662 819 783 kr baserat på en värderingsrapport från Deloitte. I punkten 9.2 anges att en justering gjorts senare samma år av det tidigare värdet 932 016 000 USD till 1 064 442 000

USD baserat på uppdaterad finansiell data då den första värderingen gjorts på historisk finansiell data.

Enligt avsnitt III. B. IP List and valuation punkten 18.2 är det Trading Belgiums uppfattning att de immateriella tillgångar som överförts från Commercial Systems har utvecklats av Commercial Systems och Systems och bekostats av dessa bolag. Vidare framgår att Trading Belgium anser att någon värdetförändring inte kan anses ha skett efter överlåtelsen av den tidigare utvecklade teknologin.

- The remaining patents included in the list were developed after the contribution. Although, strictly speaking, this is new IP, in the group's opinion (after consultation with the Chief Technology Officer and the Chief IP Counsel), it does not add extra value to previously developed technology. Moreover, this IP could not be licensed to a third party for an amount exceeding the cost of development. Many of these items relate to improvements to the user interface or the calibration/measurements that add only minimal value to the product, but are considered necessary in order to be equivalent to competing products.
- In summary: the technology contained in the elements mentioned in the first two points above has already been included in the valuation of the contribution to FSTB, and no additional value can be attributed to the remaining IP in comparison with the original contribution (and must therefore be included in a current valuation of the IP).

I avsnitt IV. Motivation of the application by the applicant motiverar Trading Belgium sin syn på vilken värdeökning av tillgångarna som utifrån skattesynpunkt kan anses ha skett. Trading Belgium beskriver hur de anser att skatteavtalet fördelar beskattningsrätten och att OECD:s vinstallokeringsrapport 2010 "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments" blir aktuell att tillämpa vid allokering av vinsten i det fasta driftstället (punkt 27). Trading Belgium redogör för vissa delar av vinstallokeringsrapporten. Att rapporten beaktar att överföringar av tillgångar från huvudkontoret till det fasta driftstället är en 'dealing', en transaktion som måste ske till marknadsmässiga villkor (punkten 194 ff). Den tar även upp dealings som inkluderar immateriella tillgångar (punkten 206 ff). I punkten 208 beskrivs att ett fast driftställes "förvärv" av immateriella tillgångar från huvudkontoret ska värderas till marknadsvärde vid förvärvstidpunkten. I punkten 34 i rulingen anger Trading Belgium att en beskattning i Belgien av en möjlig värdeökning av de immateriella tillgångarna kan begränsas till den värdeökning som skett efter det att tillgångar överförts till den belgiska filialen, d.v.s. endast till värdeökningen av Lepton teknologin.

Den belgiska skattemyndighetens bedömning

Avsnitt V. Ruling. Den belgiska skattemyndigheten redogör för de transaktioner som skett i punkterna 36-40. I punkten 48 anger den belgiska skattemyndigheten att Trading Belgiums gränsöverskridande avyttring av tillgångarna till koncernbolag i Nederländerna utgör en beskattningsbar transaktion. Beträffande hur beskattningsbar värdeökning för Trading Belgium ska fastställas hänvisar den belgiska skattemyndigheten i punkten 50 till att OECD:s vinstallokeringsrapport 2008 (Report on the Attribution of Profits to Permanent

Establishments) och Authorized OECD Approach (AOA) som beskrivs i rapporten samt OECD:s kommentarer till artikel 7 i OECD:s modellavtal kan användas som vägledning.

I punkten 53 tar den belgiska skattemyndigheten upp punkten 207 ff och punkten 208 i OECD:s vinstallokeringsrapport. Skattemyndigheten skriver att OECD:s vinstallokeringsrapport betraktar även överföring av tillgångar från huvudkontoret till det fasta driftstället som en 'dealing', en transaktion som måste ske på marknadsmässiga villkor (punkten 207). Vidare skriver skattemyndigheten att punkten 208 anger att ett fast driftställes "förvärv" av immateriella tillgångar från huvudkontoret ska värderas till marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten.

Av punkten 62 i rulingen framgår att Belgien inte kommer att beskatta Trading Belgiums överlåtelse av tillgångar och verksamhet till koncernbolag i Nederländerna och att de inte har någon rätt att beskatta de immateriella tillgångar som allokerades till det fasta driftstället i Belgien den 11 oktober 2011.

1.2 Era synpunkter

1.2.1 Under utredningen

Skatteverket har i samband med förfrågan den 23 maj 2018 meddelat att Skatteverket inte i alla avseenden håller med er om hur den fiktiva skatten i Belgien ska beräknas, samt efterfrågat era synpunkter på Skatteverkets ståndpunkt.

Skatteverket har i ovanstående förfrågan framfört att den dealing som överföringen av tillgångar resulterat i kan ses som att filialen förvärvat tillgången från huvudkontoret ochbett er kommentera denna slutsats.

Ni har svarat att Skatteverket ber er inkomma med detaljerade svar på frågor som bevisligen baseras på Skatteverkets uppfattning om omstruktureringen 2012. För att ni ska kunna lämna ett detaljerat och korrekt svar på frågan och förstå hur Skatteverket har kommit fram till den slutsats som presenterats önskar ni få en detaljerad bakgrund för Skatteverkets uppfattning. Ni håller inte med om att den belgiska filialen förvärvat de immateriella tillgångarna från huvudkontoret. Huvudkontoret har allokerat tillgångarna till filialen, (d.v.s. en dealing inom samma legala enhet).

Ni skriver också att utifrån belgisk redovisnings- och skattesynpunkt så måste allokeringen av immateriella tillgångar 2011 från Commercial Systems till en nybildad filial i utlandet ske till bokfört värde, dvs. någon uppskrivning (step-up) av värdet kan inte bokföras. Ni hänvisar också till allmänna principer att belgisk skattelagstiftning följer belgisk redovisningslagstiftning såvida det inte särskilt anges att skattelagstiftningen avviker från redovisningslagstiftningen. Vidare att tillgångar enligt belgisk redovisningslag måste bokföras till historiska kostnader eller förvärvsvärdet. En allokering till en belgisk filial av ett icke-belgiskt bolag ses inte på samma sätt som en försäljning då den inte leder till någon ökning av värdet eftersom det inte finns någon transaktion mellan olika legala enheter.

Till stöd för detta har ni bifogat ett uttalande från det belgiska finansministeriet. Uttalandet rör frågan om tillgångar som ägs av ett belgiskt bolag som har ett bokfört värde i bolagets

redovisning, men som är knutna till ett fast driftställe i utlandet och har ett högre bokfört värde i fasta driftställets bokföring, kan uppvärderas i bolagets redovisning om det fasta driftställets verksamhet stängs ner. Av uttalandet framgår att tillgångarna inte kan skrivas upp i den situationen.

Ni har också bifogat förarbeten till ett lagförslag till stöd för att den tidigare lagstiftningen inte medgav ett annat bokfört värde i filialen än i Commercial Systems när tillgångar överförs från ett bolags huvudkontor utomlands till ett fast driftställe i Belgien.

I förfrågan framförde Skatteverket också att omkostnadsbeloppet vid beräkning av kapitalvinst för filialen borde vara marknadsvärdet vid tidpunkten för allokeringen av tillgångarna till filialen istället för det bokförda värdet.

Ni håller inte med om detta. Den fiktiva skatteberäkningen utgår från belgisk lag och ska beräknas som skillnaden mellan marknadsvärdet och tillgångarnas skattemässiga värde (tax book value) vid överlåtelse tidpunkten. Ni anser att er beräkning är korrekt. Ni anför att svenska skattemyndighetens uppfattning inte har något legalt stöd och är felaktig. Det skattemässiga värdet av tillgångarna i filialen har bekräftats av den belgiska skattemyndigheten, och följer belgiska redovisnings- och skatteprinciper.

I förfrågan ombads ni även redogöra för om ni anser att tillgångarnas marknadsvärde har förändrats under tiden som filialen anses vara den ekonomiska ägaren samt vilka aktiviteter och omständigheter som har gjort att tillgångarnas värde i så fall har förändrats. Ni ombads också att komma in med en värdering av tillgångarna vid tidpunkten för allokeringen till filialen. Ni har svarat att överföringen av tillgångarna har skett till skattemässigt värde, d.v.s. till underpris, varför det inte funnits någon anledning att utföra en värdering.

1.2.2 Synpunkter på förslag till beslut

1.2.2.1 Er inställning

Ni motsätter er att Skatteverket beslutar i enlighet med sitt förslag till beslut daterat den 31 augusti 2018 ("Förslaget").

Ni överlät samtliga tillgångar ("Tillgångarna") i dess belgiska filial ("Filialen") genom en verksamhetsavyttring den 31 juli 2012 ("Verksamhetsavyttringen"). Avyttringen är skattepliktig i Sverige men av tillämpliga regler framgår att ni har rätt till avräkning av den belgiska skatt som skulle ha betalats om det i Belgien inte hade funnits regler baserade på fusionsdirektivet, som innebär att undantag från omedelbar beskattning kan erhållas, s.k. fiktiv avräkning (jfr 38:19 och 37:30 IL).

Vilken skatt som hade utgått i Belgien, om det inte hade varit för lagstiftning baserad på fusionsdirektivet, är uteslutande en belgisk fråga. Av det underlag ni presenterat framgår att Belgien hade tagit ut en skatt om 2 560 044 500 kr på verksamhetsavyttringen som skedde 2012 om det inte hade varit för regler baserade på fusionsdirektivet. Bolaget har därför rätt till yrkad avräkning för fiktiv belgisk skatt i enlighet med inlämnad deklaration.

1.2.2.2 Era kommentarer med anledning av förslaget

Allmänt

Såvitt ni kan uppfatta presenterar Skatteverket i Förslaget inget konkret underlag som stödjer att Belgien inte skulle ha beskattat Verksamhetsavyttringen som skedde 2012 i enlighet med vad ni visat, dvs. att belgisk skatt uppgående till 2 560 044 500 kr har utgått om det inte hade varit för regler baserade på fusionsdirektivet.

Skatteverkets uppfattning synes istället uteslutande varit baserad på vad verket indirekt tycker sig kunna läsa ut av den ruling ("2015ruling") som avsåg en helt annan transaktion enligt vilken Flir Systems Trading Belgium BVBA ("Trading Belgium") under 2015, dvs. tre år efter Verksamhetsavyttringen, överförde sina tillgångar till det holländska bolaget Flir Systems BV ("Systems BV"). Den typen av indirekta slutledningsövningar kan dock inte ligga till grund för att påföra tillkommande skatt om drygt två miljarder konor och skattetillägg om cirka 800 miljoner kronor. Verkets slutsatser är också felaktiga då det inte går att utläsa ur 2015 års ruling att Verksamhetsavyttringen som skedde 2012 inte skulle ha beskattats i Belgien om det inte hade varit för regler baserade på fusionsdirektivet.

För att överhuvudtaget beredas möjlighet att bemöta Skatteverkets inställning i Förslaget är det såsom ni påpekade redan i ert svar på förfrågan i mars i år avgörande att förstå den detaljerade grunden för verkets ställningstagande. Eftersom verket och ni synes ha olika uppfattningar avseende rätten till avräkning för fiktiv belgisk skatt är det även av stor betydelse att kunna klargöra vilka omständigheter parterna är överens om och i vilken utsträckning det finns omständigheter där uppfattningarna går isär. Detta är en förutsättning för att frågan ska kunna hanteras på ett korrekt och kostnadseffektivt sätt samt för att ni ska kunna bedöma i vilken utsträckning det finns behov av att åberopa ytterligare underlag för att styrka rätten till avräkning.

Trots det utförliga material som innefattats i Förslaget finns det ett betydande antal punkter där ni är osäker på vilken rättslig grund verkets ställningstagande grundas på. För att säkerställa en förståelse av detta, och därmed möjliggöra för er att bemöta verkets ståndpunkter, har ni nedan ett antal frågor som ni vore tacksamma om verket kunde klargöra. Initialt sammanfattas också de omständigheter som ni uppfattar är ostridiga i ärendet och det vore tacksamt om verket kan bekräfta att så är fallet så att fortsatt korrespondens kan fokusera på det som verket och ni har olika uppfattning om. Ni anser att något slutligt beslut inte bör fattas i frågan innan dessa punkter klargjorts och ni således fått möjlighet att bemöta verkets ställningstagande.

1.2.2.3 Omständigheter som är ostridiga respektive inte ostridiga i ärendet

Ni vore tacksam om verket kan bekräfta att följande omständigheter är ostridiga:

- Det är ostridigt att Verksamhetsavyttringen uppfyller villkoren i 38 kap. IL och att ni har rätt till fiktiv avräkning för belgisk skatt om de villkor som uppställs i 38:19 och 37:30 är uppfyllda.
- Det är ostridigt att Tillgångarna vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen rätteligen var allokerade till Filialen (s. 15 i Förslaget).

- Det är ostridigt att ni har rätt till fiktiv avräkning i enlighet med ert yrkande i deklarationen förutsatt att det kan visas att Belgien hade beskattat Verksamhetsavyttningen på så sätt som ni angivit om det inte hade varit för regler baserade på fusionsdirektivet (se s. 15 i Förslaget där anges "Under dessa förutsättningar ska man ta reda på vad filialens kapitalvinst hade blivit i Belgien och hur Belgien hade beskattat resultatet för att därefter medge avräkning för den fiktiva skatt som skulle ha betalats.")
- Det är ostridigt att Verksamhetsavyttningen enligt de interna belgiska skattereglerna hade beskattats såsom ni gjort gällande om det inte vore för regler baserade på fusionsdirektivet.

Ni uppfattar att Skatteverket och ni har olika uppfattningar avseende följande omständigheter och vore tacksamma om verket kan bekräfta att ni uppfattat verket korrekt samt besvara följande frågor:

- Baserat på vad anges i 2015 års ruling anser Skatteverket att det framgår att de belgiska skattemyndigheterna anser att en avyttring av Tillgångarna endast kan beskattas om filialen utfört aktiviteter som påverkat värdet på Tillgångarna. Är det korrekt uppfattat och är det vidare korrekt att verkets ståndpunkt i denna del uteslutande baseras på vad som anges i 2015 års ruling som rör en helt annan transaktion?
- Skatteverket anger att Belgien, oberoende av vad den belgiska internrätten föreskriver, inte har rätt att beskatta mer än vad som de skatteavtal Belgien ingått med andra länder föreskriver (s. 17 i Förslaget). Bolaget uppfattar det som att Skatteverket är av inställningen att skatteavtalet mellan Belgien och Sverige skulle kräva att Belgien medger en "step-up" av anskaffningsvärdet för Tillgångarna så att detta motsvarar marknadsvärdet vid tidpunkten då dessa allokeras till den belgiska filialen, är detta korrekt uppfattat och från vilka tillämpliga bestämmelser i skatteavtalet med Belgien skulle det följa (såvitt ni kan uppfatta har verket ingen egen analys av frågan utan har återigen bara tyckt sig utläsa detta ur 2015 års ruling)?
- Om tillgångar skulle föras över från ett belgiskt bolag till dess svenska filial innebär reglerna om beskattningsinträde i 20a kap. IL att filialen inte får marknadsvärdet som anskaffningsvärde om inte tillgångarna uttagsbeskattas i det andra landet (de svenska reglerna ger alltså exakt samma effekt som de belgiska, dvs. att filialen övertar de historiska skattemässiga värdena om inte avskattning sker i Belgien). Menar Skatteverket verkligen att de svenska reglerna om beskattningsinträde aldrig skulle ha någon praktisk effekt så snart ett skatteavtal är tillämpligt och att Sverige alltid, helt oavsett uttagsbeskattning i det andra landet, enligt tillämpligt skatteavtal skulle vara tvunget att fingera att tillgångarna har marknadsvärde som skattemässigt anskaffningsvärde vid tidpunkten då de förts in till beskattning i Sverige och medge värdeminskningssavdrag baserat på marknadsvärdet vid den svenska beskattningen av rörelseresultatet i filialen?

1.3 Lagar m.m.

1.3.1 Skattskyldighet

Av 6 kap. 3 § Inkomstskattelagen (IL) framgår att svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga.

Enligt 6 kap. 4 § IL är den som är obegränsat skattskyldig person skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

1.3.2 Fiktiv avräkning

I 38 kap. 19 § IL stadgas att om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som, utan att villkoret i 7 § är uppfyllt, uppfyller villkoren i 2 § från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Av 38 kap. 7 § framgår att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen ska vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Enligt 38 kap. 2 § IL avses med verksamhetsavyttring bl.a. en ombildning där det säljande företaget överlåter en verksamhetsgren till marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget.

Enligt 38 kap. 8 § IL får ersättningen inte understiga de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Av 37 kap. 30 § IL framgår att om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion eller fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), gäller andra och tredje styckena till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en stat inom EES som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den staten eller – om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § hade tillämpats i den staten.

Enligt andra stycket har det överlåtande företaget, vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt 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 rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 (fusionsdirektivet).

Om det fasta driftstället är beläget i en stat inom EES som inte är medlem i Europeiska unionen och det finns lagstiftning i den staten som i tillämpliga delar motsvarar sådan som avses i fusionsdirektivet, ska avdrag respektive avräkning av utländsk skatt göras enligt andra stycket.

1.3.3 Fusionsdirektivet

Fusionsdirektivet syftar till att gränsöverskridande omstruktureringar inom EU inte ska hindras eller försvåras av att omedelbar beskattning utlöses. I direktivet definieras särskilda förfaranden som ska kunna genomföras utan att de leder till några omedelbara skattekonsekvenser.

I artikel 10 punkt 2 i fusionsdirektivet föreskrivs att det överlåtande bolagets medlemsstat, om den tillämpar ett system för beskattning av vinster oavsett varifrån de härrör, har rätt att beskatta alla rörelsevinster eller kapitalvinster i den överlåtna verksamhetsgrenen, på villkor att den gottskriver det skattskyldiga bolaget den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i detta direktiv, skulle ha utgått på grund av dessa rörelsevinster eller kapitalvinster i den medlemsstat där verksamhetsgrenen är belägen, på samma sätt och med samma belopp som om denna skatt faktiskt hade utgått och betalats.

1.3.4 Beskattning av svenska bolags utländska inkomster

Enligt IL beskattar Sverige svenska aktiebolags alla inkomster, oavsett var de uppkommer. Om ett svenskt bolags inkomster allokaterats till ett fast driftställe i t.ex. Belgien, får Belgien också beskatta den vinst som uppkommer i det fasta driftstället (artikel 7 och 13 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien). Sverige ska då eliminera den ekonomiska dubbelbeskattningen genom att medge avräkning för den belgiska skatt som belöper på inkomsterna i det fasta driftstället mot den svenska skatt som tagits ut på dessa inkomster (Lag om avräkning av utländsk skatt och det svensk-belgiska skatteavtalets metodartikel).

Vid omstrukturering som innebär att verksamheten och tillgångarna i det fasta driftstället överläts till ett koncernbolag i Belgien i utbyte mot en marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget beskattar Sverige överlåtelsen och ersättningen för de avyttrade tillgångarna till det marknadsmässiga värdet. Enligt bestämmelserna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 19 § IL ska Sverige medge fiktiv avräkning när vissa förutsättningar är uppfyllda. Av 37 kap. 30 § IL följer att avräkning ska medges med den skatt som hade belastat det fasta driftstället i källstaten om lagstiftning med anledning av fusionsdirektivet inte funnits. I en sådan situation hade belgiska interna skatteregler varit tillämpliga för att beräkna skatten för det fasta driftstället i Belgien. Belgiens beskattningsrätt skulle dock begränsas av skatteavtalet mellan Belgien och Sverige.

Skatteavtalet mellan Belgien och Sverige

Av artikel 13 punkt 2 i skatteavtalet framgår att vinst på grund av överlåtelse av ett fast driftställe som en person med hemvist i den ena avtalsslutande staten har i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra avtalsslutande stat.

Artikel 13 i skatteavtalet överensstämmer med modellavtalets artikel 13. Av punkt 25 och 27.1 i kommentarerna till artikel 13 i modellavtalet framgår att vid bedömningen av vad som ska anses vara hänförligt till det fasta driftstället tillämpas reglerna i artikel 7 punkt 2 när tillgångar enligt principerna i den s.k. vinstallokeringsrapporten, *Attribution of Profits to Permanent Establishments* från 17 juli 2008 (fortsättningsvis OECD:s vinstallokeringsrapport) anses allokaterade till det fasta driftstället.

I artikel 7 punkt 1 i skatteavtalet mellan Belgien och Sverige slås fast att den stat där det fasta driftstället är beläget får beskatta inkomst hänförlig till det fasta driftstället. Av artikel 7 punkt 2 framgår vidare att inkomst hänförlig till det fasta driftstället är den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället tillhör.

Artikel 9 i OECD:s modellavtal och artikel 9 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Sverige ger uttryck för armlängdsprincipen som ska tillämpas för företag i intresse-gemenskap. Vägledning för armlängdsprincipen finns i OECD:s riktlinjer för intern-prissättning (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Vid vinstallokering tillämpas dessa riktlinjer analogt för att komma fram till ett armlängdsmässigt resultat.

OECD:s vinstallokeringsrapporter

År 2008 publicerades OECD:s vinstallokeringsrapport. Syftet var att nå en större enhetlighet vid beskattningen av fasta driftställen och tillämpningen av artikel 7 i modellavtalet. Det fasta driftstället ska enligt rapporten ses som ett eget företag skilt från resten av det företag som det är en del av (the functionally separate entity approach). Samtidigt med rapporten publicerades nya kommentarer till artikel 7.

Det synsätt som fördes fram i 2008 års vinstallokeringsrapport kunde inte genomföras fullt ut på grund av den lydelse som artikel 7 hade. År 2010 publicerade OECD därför en ny lydelse av artikel 7 med nya kommentarer. Samtidigt publicerades också en ny vinst-allokeringsrapport som var anpassad till nya artikeln 7 och dess kommentarer.

I skatteavtalet mellan Belgien och Sverige har artikel 7 samma lydelse som den som låg till grund för 2008 års vinstallokeringsrapport. Det är därför 2008 års rapport som används vid tillämpningen av skatteavtalet med Belgien. Den utgör en utökad kommentar till artikel 7.

I transaktioner mellan oberoende företag regleras riskbärande och ägande av tillgångar mellan parterna genom legalt bindande avtal. Liknande övervägande görs i fråga om transaktioner mellan företag inom en koncern under förutsättning att avtalen speglar verkligheten och uppfyller kraven i kapitel I i OECD:s riktlinjer för internprissättning. I fråga om fasta driftställen kan dock inte avtal ges motsvarande betydelse eftersom tillgångar, risk, kapital, rättigheter och skyldigheter anses tillhöra företaget som helhet och inte någon enskild del av företaget. Det behövs därför ett tillvägagångssätt för att skapa ett fiktivt oberoende företag av det fasta driftstället.

Vinstallokering sker av den anledningen i två steg. Först identifieras de aktiviteter som bedrivs genom det fasta driftstället. Sedan bestäms en armlängdsmässig ersättning för de tänkta transaktioner (dealings) som företas mellan det fasta driftstället och resten av företaget (p. 13 i 2008 års rapport).

Enligt rapporten skapas ett fiktivt oberoende företag av det fasta driftstället genom att det till det fasta driftstället allokeras de risker där det fasta driftstället utför nyckelfunktioner som är relevanta för att ta på sig och hantera riskerna. Till det fasta driftstället allokeras också ekonomiskt ägande till de tillgångar där det fasta driftstället utför nyckelfunktioner som är relevanta för det ekonomiska ägandet av tillgångarna (p. 17-18).

I fråga om immateriella tillgångar framgår att nyckelfunktioner för att avgöra det ekonomiska ägandet är de funktioner som kräver aktivt beslutsfattande för att ta på sig och hantera de risker som förknippas med utvecklingen av de immateriella tillgångarna (p. 116, 125 och 128).

1.4 Skatteverkets bedömning

1.4.1 Generellt om omstruktureringen

Som tidigare beskrivits har omstruktureringen skett i flera steg. Först har tillgångarna överförts från Systems till Commercial Systems genom en underprisöverlåtelse. Därefter har Commercial Systems bildat en filial och allokerat verksamheten och dess tillgångar till filialen. I nästa steg har filialen med tillhörande verksamhet och tillgångar överförts till det belgiska koncernbolaget Trading Belgium genom en verksamhetsavyttring enligt fusionsdirektivet (överföring av tillgångar). Dessa steg i omstruktureringsprocessen pågick från 5 oktober 2011 till 31 juli 2012, d.v.s. under 9 månader. Organisatoriskt hade, enligt Skatteverket, samma resultat uppnåtts genom att Systems sålt tillgångarna direkt till Trading Belgium. Det enda som skiljer sig åt mellan de två förfaringssätten är skatteeffekterna. Skillnaden består i att en direkt försäljning av verksamheten och de immateriella tillgångarna från Systems till Trading Belgium skulle beskattats för marknadsvärdet på de immateriella tillgångarna med avdrag för tillgångarnas skattemässiga värde. Genom det valda tillvägagångssättet beskattas ni förvisso på samma sätt i Sverige, men yrkar avräkning för hela skatten i den belgiska filialen enligt reglerna om fiktiv avräkning.

1.4.2 Skattskyldigheten för Commercial Systems

Eftersom ni är ett svenskt aktiebolag är ni obegränsat skattskyldig, det vill säga skattskyldig för inkomster från Sverige och från utlandet. Ni är därför skattskyldig för inkomsten från avyttringen av den belgiska filialens verksamhet. Ni har också i er inkomstdeklaration tagit upp hela inkomsten till beskattning.

Inkomsten uppgår till en kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan marknadsvärdet på den överförda verksamheten och dess tillgångar, enligt en värdering daterad den 23 juli 2012, och omkostnadsbeloppet som uppgår till tillgångarnas bokförda värde. I förfrågan daterad 23 maj 2018 har Skatteverket efterfrågat en värderingsrapport på tillgångarna i filialen vid allokeringstillfället. Ni har i ert svar som inkom 13 juni 2018 uppgett att tillgångarna efter överföringen till filialen hade samma skattemässiga värde (tax book value) som tillgångarna hade i Commercial Systems. Det är endast i lämnade uppgifter på svenska som ni använt begreppet bokfört värde på tillgångarna. Utifrån de svar som lämnats på engelska där ni anger tax book value utgår Skatteverket från att ni med bokfört värde avser det skattemässiga värdet.

Ni har kompletterat er inkomstdeklaration den 7 augusti 2013 med en kopia på överlåtelseavtal mellan er och Trading Belgium. Enligt det avtalet överlåter ni filialens verksamhet för 12 618 526 euro i utbyte mot 452 310 nya aktier i Trading Belgium till ett värde av 27, 898 euro per aktie. Vidare framgår av avtalet att antalet aktier är baserat på marknadsvärdet av Trading Belgium och filialen per den 31 juli 2012. Värdet på verksamheten i detta överlåtelseavtal avviker från Deloitte's värderingsrapport som ni sänd in den 27 augusti 2014 efter Skatteverkets förfrågan. Där har värdet angetts till 1 126 438 000 USD omräknat till 7 662 819 783 kr, vilket ni också redovisat som försäljningsintäkt i Commercial Systems. Skatteverket utgår från att värderingen som använts vid er redovisning är den korrekta. Marknadsvärderingen på verksamheten med tillhörande tillgångar baseras på en

kassaflödesanalys. Kassaflödena grundar sig, enligt lämnad information, på uppgifter till och med den 3 juli 2012.

Av OECD:s riktlinjer för internprissättning framgår att värderingstekniker kan användas för att beräkna armlängdspriset för immateriella tillgångar i situationer när det saknas tillförlitliga jämförbara transaktioner. I synnerhet kan inkomstbaserade värderingstekniker som bygger på beräkningen av det diskonterade värdet av framtida inkomstströmmar eller kassaflöden vara användbara om de används på ett lämpligt sätt. (p. 6.153).

Skatteverket anser att Deloitte's värderingsrapport är upprättad på ett korrekt sätt och följer allmänt accepterade metoder vid värdering.

1.4.3 Fiktiv avräkning

Rätten till fiktiv avräkning

Ni har med anledning av verksamhetsavyttringen begärt avräkning för en fiktiv skatt i Belgien med stöd av reglerna om fiktiv avräkning i 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § IL. Reglerna om fiktiv avräkning gäller endast till den del de avyttrade tillgångarna är knutna (allokerade) till ett fast driftställe i det andra landet, det vill säga Belgien.

Allokering av tillgångar till det fasta driftstället

Det har under utredningen framkommit att filialen hade en stadigvarande plats till sitt förfogande i Meer i Belgien, och att filialens verksamhet bedrevs från den platsen. Det har också framkommit att filialen anställde kompetent personal, samt skapade kommittéer för beslutande gällande forsknings- och utvecklingsverksamheten på ett sätt som gör att Skatteverket anser att tillgångarna kan anses vara allokerade till det fasta driftstället i Belgien. Skatteverket instämmer därför också i att förutsättningar för att medge fiktiv avräkning enligt 37 kap 30 § IL föreligger i den mån det skulle utgått skatt i Belgien om fusionsdirektivet inte hade implementerats.

Beräkningen av fiktiv avräkning

Av reglerna i 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § IL framgår att ni har rätt till avräkning av utländsk skatt som om ni faktiskt hade betalt den skatt som skulle ha betalats i Belgien om det inte vore för att Belgien har regler som avses i fusionsdirektivet. Det är alltså frågan om att skapa en fiktion i vilken filialen skulle ha varit skattskyldig i Belgien för en kapitalvinst hänförlig till avyttringen av det fasta driftställets verksamhet. Under dessa förutsättningar ska man ta reda på vad filialens kapitalvinst hade blivit i Belgien och hur Belgien hade beskattat resultatet för att därefter medge avräkning för den fiktiva skatt som skulle ha betalats.

1.4.4 Filialens fiktiva beskattning i Belgien

Vad som ska beskattas i den belgiska filialen

Ni har i er inkomstdeklaration och genomgående under utredningen uppgett att den skatt som skulle ha betalats i Belgien är skatten på en kapitalvinst vid avyttringen av verksamheten i det fasta driftstället. Denna kapitalvinstberäkning består av en intäkt, priset vid

verksamhetsavyttringen, minskat med ett omkostnadsbelopp som uppgår till det bokförda värdet enligt överlåtelseavtalet på verksamhetens tillgångar enligt den bilaga som lämnats till er inkomstdeklaration.

Eftersom avräkning ska medges med den skatt som hade betalats i Belgien om det inte vore för reglerna i fusionsdirektivet anser Skatteverket att det är rimligt att utreda vilken skatt som skulle ha betalats i Belgien under dessa förutsättningar.

Fusionsdirektivets regler i artikel 10 punkt 1 innebär att Belgien inte får beskatta Commercial Systems överlåtelse till Trading Belgium vid tidpunkten för överlåtelsen. Trading Belgium tar istället över filialens belgiska skattemässiga värden. Det motiveras med att eftersom tillgångarna finns kvar i Belgien förändras inte Belgiens möjlighet i ett senare led att beskatta dessa värden. Artikel 10 punkt 2 ger Sverige rätten att beskatta överlåtelsen för att Sverige inte definitivt ska förlora beskattningsrätten när verksamheten och tillgångarna lämnat svensk beskattningssfär. För att Sverige inte ska få oberättigat mycket skatt genom att inte behöva beakta den skatt som senare skulle ha utgått i Belgien, måste Sverige gottskriva Commercial System denna senare skatt som skulle ha utgått i Belgien om det inte vore för bestämmelserna i fusionsdirektivet. Kristina Ståhl uttrycker i sin bok, Fusionsdirektivet från 2005 IUSTUS förlag, sidan 283, att artikel 10 punkt 2 stipulerar ett slags beaktande i förväg av den skatt som senare kommer att utgå i verksamhetslandet när de obeskattade reserverna realiserar.

I detta sammanhang anser Skatteverket att rulingen från den belgiska skattemyndigheten är av betydelse då den visar på Belgiens skatteanspråk.

Den belgiska skattemyndighetens ståndpunkt

Även om rulingen som Skatteverket erhållit från den belgiska skattemyndigheten handlar om belgisk beskattning i ett senare led, försäljningen av verksamheten med de immateriella tillgångarna från Trading Belgium till ett nederländskt koncernbolag under 2015, anser Skatteverket att rulingen har betydelse i det här ärendet eftersom den verifierar den belgiska ickebeskattningen i ett senare led. Skatteverket noterar också att Trading Belgiums ståndpunkt i rulingen överensstämmer med den belgiska skattemyndighetens ståndpunkt.

Rulingen klargör att den belgiska skattemyndigheten inte skulle ha beskattat Trading Belgium för en vidareöverlåtelse av den verksamhet som här är ifråga till ett nederländskt koncernbolag. Eftersom Trading Belgium erhållit tillgångarna genom en verksamhetsavyttring som innebär att Trading Belgium ska inträda i den tidigare ägarens (filialens) skattemässiga situation, ska Trading Belgiums skattskyldighet beräknas som om Trading Belgium vore filialen. Den belgiska skattemyndigheten svar visar på att det inte finns någon fiktiv skatt eftersom det inte skulle ha utgått någon skatt om Trading Belgium senare hade avyttrat verksamheten med de immateriella tillgångarna.

Den belgiska skattemyndigheten konstaterar att skatteavtalet endast medger att Belgien beskattar så mycket som är hänförligt till det fasta driftstället (filialen) i Belgien och att det anses vara vinster som grundar sig på aktiviteter utförda av det fasta driftstället. Eftersom

varken filialen eller Trading Belgium har utfört några aktiviteter som påverkat värdet anser den belgiska skattemyndigheten att någon beskattningsrätt inte föreligger i Belgien.

Rulingen kan inte tolkas på något annat sätt än att den belgiska skattemyndigheten anser att en avyttring av de immateriella tillgångarna endast kan beskattas om filialen har utfört aktiviteter som påverkat värdet på tillgångarna.

Den ståndpunkt som ni redogjort för gällande beskattningen i Belgien, det vill säga att filialen skulle ha beskattats för skillnaden mellan marknadsvärdet vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen och tillgångarnas bokförda värde är således felaktig.

Skatteverkets ståndpunkt

Skatteverket har inga synpunkter på Trading Belgiums och den belgiska skattemyndighetens bedömning, att Belgiens beskattningsrätt av det orealiserade värdet i filialen skulle ha varit begränsad till den värdeökning som skett i filialen i Belgien. Tvärtom överensstämmer det med Skatteverkets syn på frågan.

Ni har uppgett att när tillgångar allokeras till ett belgiskt fast driftställe från huvudkontoret i ett utländskt företag så medger inte belgisk intern rätt att det fasta driftstället får ett annat bokföringsmässigt värde än det värde tillgångarna hade i det utländska företagets huvudkontor. Till stöd för er ståndpunkt har ni bifogat en fråga med svar från det belgiska finansministeriet samt förarbeten till en lagändring som trädde i kraft 2017.

Skatteverket anser att Belgien, oberoende av vad den belgiska internrätten föreskriver, inte har rätt att beskatta mer än vad som de skatteavtal som Belgien ingått med andra länder föreskriver. Detta är också vad som framgår av den belgiska skattemyndighetens och er ståndpunkt i rulingen, som Skatteverket redogjort för ovan.

Uttalandet från det belgiska finansministeriet handlar om en annan situation än den som är aktuell i det här ärendet. Den rör frågan om hur tillgångar som ägs av ett belgiskt bolag, men som är knutna till ett fast driftställe i utlandet ska bokföras.

Enligt er tillåter inte belgisk intern rätt att tillgångarna och verksamheten som flyttats över till filialen, en dealing, skrivs upp när tillgångar flyttas från ett utländskt huvudkontor till ett fast driftställe i Belgien.

Etableringen av filialen är enligt Skatteverket en gränsöverskridande situation där Belgiens beskattningsrätt vad gäller löpande inkomster i det fasta driftstället regleras i artikel 7 och avyttringen av det fasta driftstället regleras i artikel 13 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien. Som konstaterats ovan kan fasta driftställen, enligt OECD:s vinstallokeringsrapport, bli ekonomisk ägare till immateriella tillgångar som tidigare ansetts tillhöra ett bolags huvudkontor. Detta sker genom en dealing mellan det fasta driftstället och dess huvudkontor.

I vinstallokeringsrapporten konstateras att det finns flera aspekter att ta hänsyn till när en dealing mellan ett fast driftställe och företaget det tillhör erkänns eller inte. Ett fast driftställe är, till skillnad från ett dotterbolag, inte legalt eller ekonomiskt separerat från företaget det tillhör. Fråga är om två delar i en juridisk person. Dealings mellan ett fast driftställe och

företaget det tillhör har därför inga juridiska konsekvenser för företaget som sådant. Det krävs en noggrann granskning innan en dealing kan accepteras som likvärdig med en transaktion som skulle ha företagits mellan oberoende parter på armlängds avstånd. Enligt OECD ska en dealing erkännas om den avser en riktig och identifierbar händelse. Funktionsanalysen används för att avgöra om dealingen avser en riktig och identifierbar händelse (p. 210-212 i rapporten). När en dealing har erkänts ska OECD:s riktlinjer för internprissättning tillämpas analogt (p. 217).

Eftersom de immateriella tillgångarna har flyttats från Commercial Systems huvudkontor till filialen och denna flytt stöds av att nyckelfunktionerna gällande de immateriella tillgångarna utförs i filialen har en dealing mellan Commercial och filialen företagits.

Vinstallokeringsrapporten tar också upp hur prissättning genom analog tillämpning av OECD:s riktlinjer för internprissättning, ska ske av vissa vanligt förekommande dealings (p. 229-256). Däribland beskrivs prissättning av dealings av immateriella tillgångar (p. 235-245).

Om funktionsanalysen visar att det fasta driftstället har enskilt eller delat ekonomiskt ägande till en immateriell tillgång ska vägledningen i kapitel VI i OECD:s riktlinjer för internprissättning följas analogt när det fasta driftställets resultat för den funktionen beräknas (p. 235).

Vinstallokeringsrapporten noterar att svåra frågeställningar uppstår när immateriella tillgångar som tidigare "ägdes" endast av ett bolags huvudkontor görs tillgängliga för ett eller flera fasta driftställen. Enligt OECD kan funktionsanalysen visa att det fasta driftstället ska anses ha ingått en dealing med sitt huvudkontor avseende den immateriella tillgången. Resultat av den dealingen ska allokeras till det fasta driftstället med hänsyn till jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Ytterligare vägledning för dessa frågeställningar finns i kapitel VI och VIII i OECD:s riktlinjer för internprissättning (p. 241).

Eftersom filialen i det här fallet efter flytten av de immateriella tillgångarna bedriver verksamheten med de immateriella tillgångarna och tar samtliga beslut och risker rörande tillgångarna samtidigt som huvudkontoret i Commercial Systems inte bedriver någon verksamhet överhuvudtaget är det tydligt, enligt vad som framkommit vid Skatteverkets utredning, att dealingen avser ett fullständigt förvärv av tillgångarna och den verksamhet som är förknippad med tillgångarna. Detta stämmer också överens med att ni anser att försäljningen av de immateriella tillgångarna ska beskattas i filialen. En jämförbar transaktion mellan oberoende parter måste därför vara en försäljning av de immateriella tillgångarna och den verksamhet som förknippas med de immateriella tillgångarna. En sådan försäljning skulle ha skett till marknadsvärde.

Eftersom filialen vid tillämpningen av skatteavtalet ska anses ha förvärvat tillgångarna till marknadsvärdet medför avtalet att den belgiska beskattningen av löpande inkomster och vinst vid avyttringen av tillgångarna inte får överstiga en vinst som beräknats utifrån marknadsvärdet på tillgångarna.

Skatteverket har bett er redogöra för om ni anser att tillgångarnas marknadsvärde har förändrats under tiden som filialen anses vara ekonomisk ägare, det vill säga från den 11 oktober 2011 till den 31 juli 2012, samt, om tillgångarnas marknadsvärde har förändrats

under den tiden, vilka handlingar och omständigheter som har gjort att tillgångarnas värde har förändrats. I ert svar uppger ni att överföringen av tillgångarna skett till skattemässigt värde d.v.s. till underpris varför det inte funnits någon anledning att utföra en värdering av de immateriella tillgångarna vid allokeringstillfället.

Av rulingen framgår att tillgångarna den 16 mars 2012 värderats till 931 016 000 USD och att denna värdering senare samma år justerats till 1 064 442 000 USD. Dock framgår inte datum för när justering gjorts. Då oklarhet föreligger om dessa värderingar och Skatteverket inte har kunnat ta del av rapporterna, anser Skatteverket att den värdering som gjorts av Deloitte vid verksamhetsavyttringen uppgående till 7 662 819 783 kr kan läggas till grund för det marknadsmässiga värdet på tillgångarna även vid allokeringen till filialen. Skatteverket kan konstatera att det av rulingen framgår att det inte har skett någon värdetillväxt under de 9 månader som filialen existerat.

Ni har rätt till avräkning för den fiktiva skatt som Belgien skulle ha tagit ut om fusionsdirektivet inte hade implementerats men enligt rulingen skulle Belgien inte ha tagit ut någon skatt. Skatteverket konstaterar därför att ni inte ska medges någon avräkning vid överlåtelsen av verksamheten i filialen till Trading Belgium. Rulingen bekräftar Skatteverkets bedömning att någon värdeökning inte har skett under den tidsperiod filialen varit ekonomisk ägare av tillgångarna. Enligt Skatteverket ska samma marknadsvärde användas både vid allokeringstillfället som vid överlåtelsestillfället, d.v.s. beräkningen av kapitalvinsten blir då 0 kr (7 662 819 783 – 7 662 819 783). Skatteverket anser att den fiktiva skatt som skulle ha utgått i Belgien om bestämmelserna i fusionsdirektivet inte hade implementerats uppgår till 0 kr. Skatteverket anser att det här synsättet även överensstämmer med syftet med fusionsdirektivet. Ni begär avräkning för skatt som avser värdetillväxt som skett i Sverige före överföringen till filialen. Syftet med fusionsdirektivet är inte att Sverige ska avräkna skatt hänförlig till sådan värdeökning. Det finns ingen belgisk fiktiv skatt att beakta eftersom det inte skulle utgått någon skatt i Belgien vid er överlåtelse av verksamheten och tillgångarna till Trading Belgium.

Skatteverkets ståndpunkt efter era synpunkter

Skatteverket har meddelat er den 30 oktober 2018 att verket, i den mån det är relevant för sakfrågan, bemöter era frågor i lämnade synpunkter i sitt beslut nedan. Ni har accepterat detta samma dag.

Det är Skatteverkets uppfattning att undantag från omedelbar beskattning s.k. fiktiv avräkning (jfr 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § IL) kan ske om det finns korrekta förutsättningar för en sådan fiktiv avräkning.

Sverige har implementerat fusionsdirektivet och är skyldiga att ge fiktiv avräkning i vissa situationer. Fusionsdirektivet syftar till att företag ska kunna genomföra gränsöverskridande omstruktureringar utan omedelbara skattekonsekvenser. Direktivet är utformat för att skydda skattebasen i det land där den överlättna verksamheten finns. När det gäller fiktiv avräkning så har ett land rätt att beskatta de tillgångar i annan medlemsstat som man tappar beskattningsrätten till vid en verksamhetsavyttring men man måste ge fiktiv avräkning för den skatt som verksamhetslandet skulle ha tagit ut. Hade verksamheten fortgått hade

företagets hemviststat också fått ge avräkning för skatten på de löpande vinsterna i det fasta driftstället.

Ni har yrkat avräkning för belgisk skatt på värdestegringar som upparbetats i Sverige innan verksamheten flyttades till Belgien som det klart framkommit efter Skatteverkets utredning. Fusionsdirektivet reglerar visserligen inte beskattningen av flytten av verksamheten från Sverige till Belgien men det finns heller ingenting i direktivet som tyder på att en medlemsstat ska vara skyldig att ge fiktiv avräkning för skatt på sådan värdeuppgång.

Skatteverket anser att ni inte har rätt till avräkning av den yrkade fiktiva belgiska skatten eftersom den inkomst från avyttringen av den belgiska filialens verksamhet som här är ifråga inte omfattas av belgisk beskattning. Inte heller har ni i er beräkning av den fiktiva skatten beaktat ett korrekt omkostnadsbelopp då ni bortser från överlåtelsen av tillgångarna till filialen genom den s.k. ”dealingen”. Det är inte tänkt att fusionsdirektivet ska leda till en fullständig ickebeskattning som här utan enbart en uppskjuten beskattning i verksamhetslandet (Belgien). Ni har i ert yrkande i inkomstdeklarationen klart redogjort för er ståndpunkt gällande beskattningen i Belgien, det vill säga att skatt skulle ha betalats i Belgien och att ni har rätt till fiktiv avräkning för sådan. Något underlag till stöd för denna ståndpunkt att skatt skulle ha betalats i Belgien har ni inte presenterat.

Artikel 10 p. 2 i fusionsdirektivet ger Sverige en rätt att beskatta verksamhetsöverlåtelsen för att Sverige inte definitivt ska förlora beskattningsrätten när verksamheten och tillgångarna som här lämnat svensk beskattningssfär och där verksamhetslandet Belgien som det klart framkommer inte kommer att beskatta. Ni kan inte medges avräkning för belgisk skatt eftersom det inte skulle ha utgått någon skatt i Belgien även om fusionsdirektivet inte implementerats.

Det är Skatteverkets uppfattning mot bakgrund av vad som framkommit i utredningen och den av Skatteverket åberopade rulingen från den belgiska skattemyndigheten bl.a. punkten 62 i rulingen där det klart framgår att Belgien inte beskattar Trading Belgiums överlåtelse av tillgångar och verksamhet till koncernbolag i Nederländerna och att de inte har någon rätt att beskatta de immateriella tillgångar som allokaterats till det fasta driftstället i Belgien den 11 oktober 2011.

Den av Skatteverket åberopade rulingen klargör att den belgiska skattemyndigheten inte beskattar Belgium Trading för en vidareöverlåtelse av den verksamhet som här är ifråga till ett nederländskt koncernbolag. Vidare konstaterar den belgiska skattemyndigheten att skatteavtalet endast medger att Belgien beskattar så mycket som är hänförligt till det fasta driftstället (filialen) i Belgien och att det anses vara vinster som grundar sig på aktiviteter utförda av det fasta driftstället. Eftersom varken filialen eller Trading Belgium har utfört några aktiviteter som påverkat värdet anser den belgiska skattemyndigheten att någon beskattningsrätt inte föreligger i Belgien. Skatteverket delar Trading Belgiums och den belgiska skattemyndighetens bedömning här dvs. att Belgiens beskattningsrätt av det realiserade värdet i filialen är begränsat till den värdeökning som skett i filialen i Belgien. Av rulingen framgår också att det inte har skett någon värdetillväxt under de 9 månader som filialen existerat. De uppgifter och argumentation som Trading Belgium fört i ansökan till den belgiska skattemyndigheten (rulingen) visar också enligt Skatteverket att företrädare för

koncernen varit väl medvetna om att en allokering av immateriella tillgångar från huvudkontoret till filialen ska ses som en "aquisition" som ska ske till marknadspris dvs. en "dealing".

Skatteverkets inställning är liksom tidigare att ni inte har rätt till fiktiv avräkning för belgisk skatt eftersom det inte finns någon belgisk skatt att avräkna. Ni begär avräkning för skatt på inkomst som inte ingår den belgiska skattebasen eftersom inkomsten är hänförlig till värdetillväxt som uppkommit enbart i Sverige. Det är Skatteverkets uppfattning att ni inte hade beskattats för inkomsten i Belgien om fusionsdirektivet inte hade implementerats. I er vinstberäkning av den fiktiva skatten vid verksamhetsavyttringen bortser ni också från tillgångarnas armlängdsmässiga prissättning vid allokering till filialen i Belgien. Fusionsdirektivet syftar som sagt till att man ska kunna genomföra gränsöverskridande omstruktureringar utan omedelbara skattekonsekvenser men direktivet är inte tänkt att leda till en fullständig ickebeskattning.

Skatteverket anser i enlighet med vad som ovan och tidigare anförts att Belgien, oberoende av vad den belgiska internrätten föreskriver, inte har rätt att beskatta mer än vad som föreskrivs i de skatteavtal som Belgien ingått med andra länder. Detta är också vad som framgår av den belgiska skattemyndighetens och Trading Belgiums ståndpunkt i rulingen, som Skatteverket redogjort för ovan dvs. att Belgiens beskattningsrätt av det orealiserade värdet i filialen är begränsat till den värdeökning som skett i filialen i Belgien. Skatteverket anser med stöd av skatteavtalet mellan Sverige och Belgien att det måste ha skett en värdetillväxt i Belgien för att Belgien ska kunna beskatta något. Syftet med skatteavtalet är inte att Sverige ska avräkna belgisk skatt hänförlig till värdetillväxt som skett i Sverige före överföringen till filialen. Beskattningsunderlaget har av Skatteverket beräknats enligt vedertagna metoder enligt vinstallokeringsrapporterna och rulingen bekräftar att både sökanden Trading Belgium och den belgiska skattemyndigheten instämmer i Skatteverkets bedömning. Av rulingen framgår också att det inte har skett någon värdetillväxt under de 9 månader som filialen existerat som kan beskattas i Belgien.

Etableringen av filialen är en gränsöverskridande situation. Belgiens beskattningsrätt vad gäller löpande inkomster i det fasta driftstället regleras i artikel 7 och avyttringen av det fasta driftstället regleras i artikel 13 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien. Fasta driftställen kan som tidigare konstaterats, enligt OECD:s vinstallokeringsrapport, bli ekonomisk ägare till immateriella tillgångar som tidigare ansetts tillhöra ett bolags huvudkontor. Detta sker genom en "dealing" mellan det fasta driftstället och dess huvudkontor.

Eftersom filialen som det framkommit under utredningen i det här fallet efter flytten från er av de immateriella tillgångarna bedriver verksamheten med de immateriella tillgångarna och tar samtliga beslut och risker rörande tillgångarna samtidigt som ni som huvudkontor inte bedriver någon verksamhet överhuvudtaget är det tydligt att "dealingen" avser ett fullständigt förvärv av tillgångarna och den verksamhet som är förknippad med tillgångarna. Detta stämmer också överens med att ni anser att försäljningen av de immateriella tillgångarna ska beskattas i filialen. En jämförbar transaktion mellan oberoende parter måste därför vara en försäljning av de immateriella tillgångarna och den verksamhet som förknippas med de immateriella tillgångarna. En sådan försäljning skulle ha skett till marknadsvärde. Skatteverkets analys enligt ovan har sin grund i gällande rätt (6 kap. 4 § IL),

skatteavtalet mellan Belgien och Sverige samt OECD:s vinstallokeringsrapport där det fasta driftstället enligt rapporten ska ses som ett eget företag skilt från resten av det företag som det är en del av (the functional separate entity approach), se under avsnittet lagar m.m. ovan för detaljerad redogörelse.

OECD:s vinstallokeringsrapporter har tillkommit just för att uppnå en större enhetlighet vid beskattningen av fasta driftställen och tillämpningen av artikel 7 i modellavtalet genom den förespråkade metoden om "the functional separate entity approach" till stöd för att bestämma en armlängdsmässig ersättning för de tänkta transaktionerna "dealings" mellan det fasta driftstället och resten av företaget. Enligt Skatteverket ska marknadsvärdet användas både vid allokeringstillfället och vid verksamhetsöverlåtelsen. Vid beräkningen av den fiktiva skatten blir kapitalvinsten då 0 kr (7 662 819 783 – 7 662 819 783) och inte 7 531 757 871 kr som ni yrkat i deklarationen. Skatteverket anser att tillgångarna allokerades till Belgien den 11 oktober 2011 och att ni direkt undanhållit denna "dealing" till marknadsvärdet när ni beräknat den fiktiva skatten.

Skatteverket anser inte att Belgien måste medge step-up av anskaffningsvärdet för tillgångarna, bara att Belgien inte får beskatta värdetillväxt som uppkommit enbart i Sverige. Det ankommer på Belgien att utforma sina interna skatteregler. Om interna skatteregler inte överensstämmer med den beskattning som tillåts enligt skatteavtal måste skatteuttaget begränsas. Om Belgien rent hypotetiskt tar ut skatt i strid med skatteavtalet och om ni yrkar avräkning, så ska Sverige inte medge avräkning för utländsk skatt som tagits ut felaktigt. Artikel 13 punkten 2 i skatteavtalet reglerar avyttringen av det fasta driftstället och i kommentarerna till den punkten i modellavtalet så kopplar den till beskattningen enligt artikel 7 i skatteavtalet och även en hänvisning där till vinstallokeringsrapporten. Fördelning av beskattningsrätten enligt skatteavtalet finns i artikel 7, rörelseartikeln. Det resultat som Belgien får beskatta enligt artikel 7 beräknas genom att metoderna i vinstallokeringsrapporten tillämpas. Deloitte's värdering av tillgångarna juli 2012 ligger visserligen till grund för verksamhetsavyttringen men eftersom det av rulingen framgår att det inte har skett någon värdetillväxt under de 9 månader som filialen existerat så anser Skatteverket att den värdering som gjorts av Deloitte även kan läggas till grund för det marknadsmässiga värdet på tillgångarna även vid allokeringstillfället.

Vid beräkningen av den fiktiva skatten i ert yrkande om avräkning för utländsk skatt har ni således felaktigt begärt avräkning för skatt som avser värdetillväxt som skett i Sverige före överföringen till filialen. Syftet med fusionsdirektivet är inte att Sverige ska avräkna skatt hänförlig till sådan värdeökning. Det är inte heller syftet med skatteavtalet. Det finns därför inte heller någon fiktiv skatt i Belgien att beakta eftersom det inte skulle utgått någon skatt i Belgien vid er överlåtelse av verksamheten och tillgångarna till Trading Belgium eller senare.

Inget nytt i sak har nu kommit fram som medför annan bedömning än vad som tidigare skett. Skatteverket vidhåller sin inställning.

1.5 Belopp

Skatteverket minskar avräkning av utländsk skatt med 2 013 612 125 kr.

2 Eftertaxering

2.1 Beskrivning

Ni har i er inkomstdeklaration för 2012, bilaga 2, yrkat avräkning för utländsk skatt uppgående till 2 013 612 125 kr. I deklarationsbilaga 1 har ni upplyst om att ni under andra halvan av 2012 påbörjat en koncernintern omstrukturering och som ett led i denna överläts bolagets verksamhet i den belgiska filialen till ett koncernbolag genom verksamhetsavyttring i enlighet med bestämmelserna i 38 kap. IL. Filialen bedrev FoU-verksamhet och ägde immateriella rättigheter. Den fiktiva utländska skatten avser enligt bilaga 1 avyttring av immateriella tillgångar i er filial i Belgien i samband med att ni överlätit verksamheten i filialen till ett belgiskt koncernbolag Trading Belgium den 31 juli 2012. Enligt era lämnade uppgifter i deklarationen uppfyller avyttringen av tillgångarna i den belgiska filialen från er till Trading Belgium villkoren för att bestämmelserna i 37 kap. 30 § IL ska tillämpas och att ni enligt 37 kap. 30 § 2 st. IL har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, som om ni faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i Belgien om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i fusionsdirektivet (90/434/EEG).

Vid beräkning av den fiktiva utländska skatten har ni redovisat marknadsvärde enligt överlåtelseavtalet och dragit av bokfört värde som omkostnadsbelopp. Totalt har fiktiv skatt i Belgien beräknats till 2 560 044 500 kr.

2.2 Lagar m.m.

Enligt 4 kap. 14 § taxeringslagen (TL) ska ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).

Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den uppgiftsskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket ompröva genom att fatta beslut om eftertaxering. För detta krävs att den uppgiftsskyldige i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att ett beslut om skatt har blivit felaktigt eller inte har fattats. Detta framgår av 4 kap. 15-16 §§ TL. Vad som avses med oriktig uppgift beskrivs i 5 kap. 1 § andra stycket TL.

Enligt 4 kap. 18 § TL får eftertaxering inte beslutas om den avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp. Eftertaxering får inte ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om eftertaxering som avser samma fråga.

2.3 Era synpunkter

Skatteverket anger i Förslaget att det inte anser att verkets utredningsskyldighet har aktualiserats. Mot bakgrund av detta önskar ni verkets syn på följande frågor:

- Oriktig uppgift föreligger inte om det skulle ha varit närmast uteslutet att verket skulle godta er deklaration utan närmare utredning. Om den skattskyldige lämnat sidoupplysningar ökar kraven på Skatteverkets utredningsansvar.

- I aktuellt fall är fråga om avräkning ska medges för utländsk skatt på mer än två miljarder kronor för ett helt nystartat bolag. Menar Skatteverket verkligen att er deklaration baserat på lämnade uppgifter mycket väl kunde godtas utan närmare utredning? Hur går det ihop med att ni redan i samband med att ni erhöll slutskattebeskedet för aktuellt år i december 2013 fick meddelande om att verket utredde inkomstdeklarationen, vilket tydligt visar att Skatteverket omedelbart baserat på lämnade uppgifter konstaterade att deklarationen inte kunde godtas utan närmare utredning?

- Ni har varit helt transparent i lämnade uppgifter; i 2011 års deklaration redogjordes för etableringen av Filialen samt allokeringen av Tillgångarna dit och i 2012 års deklaration redogjordes för Verksamhetsavyttringen samt hänvisades till er årsredovisning där det också framgår att ni bara existerat sedan 2011. Anser Skatteverket att det saknar betydelse att verket rent faktiskt haft all information tillgänglig som varit nödvändig för att bedöma om rätt till avräkning förelegat?

- Skatteverket får inte besluta om efterbeskattning om det är uppenbart oskäligt. I aktuellt fall har verket redan i december 2013 meddelat att verket initierat en utredning av er deklaration och under sommaren 2014 att det överväger att ompröva er taxering och ställt ett antal frågor som besvarats av er. Skatteverket har alltså haft alla möjligheter att fatta beslut i frågan inom ramen för den ordinarie omprövningsperioden. Verket har dock, tillsynes helt utan anledning, underlåtit att fullfölja utredningen ända till 2018. Skulle det inte vara oskäligt att besluta om efterbeskattning (och påföra fulla skattetillägg) i en situation som den förevarande där verket haft möjligheter att fatta beslut inom ramen för den ordinarie omprövningstiden?

2.4 Skatteverkets bedömning

2.4.1 Skatteverkets bedömning i förslag till beslut

Ni har i deklaraionsbilaga 1 beskrivit en omstrukturering som inleddes andra halvan av 2012. Ni har också som en komplettering till deklarationen lämnat in överlåtelseavtalet mellan er och Trading Belgium. Skatteverket har i utredningen kunnat konstatera att koncernens omstrukturering har skett i flera steg även innan andra halvan av 2012. I samband med att ni bildades den 11 oktober 2011 förde ni över immateriella tillgångar till en nystartad filial i Belgien. Avyttringen skedde sedan den 31 juli 2012, ca 9 månader senare, till det belgiska koncernbolaget Trading Belgium.

Vid beräkningen av underlag för den fiktiva utländska skatten har ni använt er av det bokförda värdet enligt överlåtelseavtalet om 131 061 912 kr som omkostnadsbelopp för att beräkna hur stor kapitalvinsten blev. Det finns inget i era lämnade uppgifter som indikerar att detta värde skulle kunna vara felaktigt varför Skatteverkets utredningsskyldighet inte inträtt. De uppgifter som framgår av deklarationen och kompletteringar till den saknar därmed väsentliga uppgifter som är avgörande för bedömningen av beskattningen. Det är därför inte uteslutet att Skatteverket skulle ha godtagit deklarationen utan vidare utredning. Därmed anser Skatteverket att den särskilda utredningsskyldigheten som framgår av 5 kap. 1 § TL inte kan anses väckt. Det finns inte heller några andra uppgifter om er verksamhet eller andra uppgifter i deklarationen som skulle kunnat väcka Skatteverkets utredningsskyldighet. Det är först vid utredning av samtliga transaktioner som skett, även de som inträffade innan

andra halvan av 2012, som Skatteverket kunnat konstatera att allokeringen från er till er filial den 11 oktober 2011 är en s.k. "dealing" som ska prissättas till marknadsvärde vid allokeringstidpunkten. Det är således detta marknadsvärde som utgör korrekt omkostnadsbelopp vid beräkningen av kapitalvinsten och den fiktiva skatten vid avyttringen till Trading Belgium. Ni har vidare genom att i er inkomstdeklaration beräkna den fiktiva skatten i Belgien till 33,99 % eller 2 560 044 500 kr lämnat oriktig uppgift som lett till ett felaktigt beslut om avräkning av slutlig skatt. Det är först efter det att Skatteverket genom handräckning hämtat in en "ruling" från Belgien som det klart framkommer att någon beskattning av tillgångarna över huvud taget inte sker i Belgien som kan avräknas. Den skattelättnad som fusionsdirektivet medger är nämligen inte tänkt att vara en "icke beskattning" som det framgår i ingressen till fusionsdirektivet. Risken för skatteundandragande har därför här varit stor. Förutsättningar för eftertaxering föreligger därmed för beskattningsåret 2012.

Skatteverket har genom handräckning hämtat in en ruling från den belgiska skattemyndigheten då ni har uppgett att rulingen rör ett annat koncernbolag och att ni därför inte har tillgång till den. I rulingen redogör dock den belgiska skattemyndigheten för en tidigare ruling som omfattar de transaktioner som Skatteverket nu utrett.

Avsnitt IV i rulingen avser "Motivation of the application by the applicant". Följande framgår under avsnitt IV.A.2 application of double taxation convention:

26. Based on the separate and independent enterprise fiction, permanent establishments are subject to tax on the profits this permanent establishment could obtain if it acted as an independent enterprise. Over the years, this separate and independent enterprise fiction has been taken further than was the case before. A consistent application of the separate and independent enterprise fiction takes into account the value development within the head office to determine the power to levy taxes on assets that are assigned to the establishment.
27. This interpretation of the separate and independent enterprise fiction is also supported in the guidelines issued by the OECD, concretely in its 2010 'Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments'. This report also considers a transfer of assets from the head office to the establishment a 'dealing', a transaction that has to take place according to market conditions (margin numbers 194 ff). The Report also goes into further detail about dealings involving intangible assets (margin numbers 206 ff). In margin number 208 there is a specific reference to the 'acquisition' by a PE of an intangible asset from the head office at market value at the time of this 'acquisition'. This interpretation of Articles 5 and 7 of the treaties is compatible with the application of Article 13 in the sense that it results in an arm's length distribution of the power to levy taxes between the two states and brings the taxation of added value under the separate and independent enterprise fiction.

Av rulingen i avsnitt V. "V.A. Determination of added value of intangible fixed assets of FSTB for tax purposes", punkten 53 framgår att belgiska skattemyndigheten är av samma uppfattning:

53. Indeed, this OECD report considers a transfer of assets from the head office to the establishment a 'dealing', a transaction that has to take place according to market conditions (margin numbers 207 ff). In margin number 208 there is a specific reference to the 'acquisition' by a PE of (e.g.) an intangible asset from the head office at market value at the time of this 'acquisition'. The Report also goes into further detail about dealings involving intangible assets (margin numbers 235 ff).

De uppgifter och argumentation som Trading Belgium fört i ansökan till den belgiska skattemyndigheten visar också enligt Skatteverket att företrädare för koncernen varit väl medvetna om att en allokering av immateriella tillgångar från huvudkontoret till filialen ska ses som en "aquisition" som ska ske till marknadspris.

2.4.2 Skatteverkets bedömning efter era synpunkter

Enligt Skatteverket har risken för ett felaktigt taxeringsbeslut varit stor i detta fall om inte Skatteverket genom revision utrett de faktiska förhållandena och inhämtat uppgifter om icke beskattningen i Belgien. Här har Skatteverket således att göra med ett yrkande i inkomstdeklarationen som implicerar ett påstående i sak dvs. rätten till avräkning för utländsk skatt som skulle ha betalats i utlandet (Belgien) som saknar verklighetsunderlag. Detta yrkande är en direkt oriktig uppgift i sak. Det åligger er som skattskyldig att i inkomstdeklarationen lämna ett fullständigt och korrekt underlag vid taxeringen. Tyngdpunkten ligger här på er information om de sakförhållanden som är av vikt vid taxeringen och beträffande vilka ni som skattskyldig har den bästa och i vissa fall den enda kunskapen. Det är först efter revision som det dolda marknadsvärdet på tillgångarna vid allokeringstillfället kommit fram och att ni begärt avräkning på skatt som avser värdetillväxt som skett i Sverige före överföringen till filialen. Det är Skatteverkets inställning att ni har direkt undanhållit dessa omständigheter och därmed ett fullständigt och korrekt underlag vid taxeringen. Uttrycket oriktig uppgift omfattar inte endast osanna utan också ofullständiga uppgifter, dvs. ett partiellt förtigande av sanningen.

I de ursprungliga förarbetena till skattetilläggsreglerna, prop. 1971:10 s 247, framhölls att den skattskyldige har skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig taxering. I detta uttryck ligger inte bara en skyldighet att lämna uppgifterna, utan även ett krav på att uppgifterna lämnas på ett sådant sätt att innebörden och sammanhanget tydligt framgår. Det kan således inte anses ingå i en normal noggrann granskning att Skatteverket ska "lägga" pussel för att utröna om samband finns mellan olika uppgifter i deklarationen, vilket blir fallet om t.ex. den skattskyldige på olika ställen i deklarationshandlingarna 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, s.k. uppgiftssplitning.

Att Skatteverket utreder något i deklarationen innebär inte att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har väckts (5 kap. 1 § TL). Det beror på att det ställs vissa krav för att en lämnad uppgift ska ge upphov till en särskild utredningsskyldighet, nämligen att uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut (49 kap. 5 § andra stycket 2 SFL). Det kan förekomma att Skatteverket inleder en utredning för att redovisningen i något hänseende avviker från vad som är normalt i motsvarande situation. Även om det är avvikelser som är

orsaken till Skatteverkets utredning innebär den i sig inte att det har uppkommit en sådan särskild utredningsskyldighet som har betydelse för om en oriktig uppgift har lämnats. Ett exempel på detta är rättsfallet RÅ 2004 ref. 11 där högsta förvaltningsdomstolen fann att någon särskild utredningsskyldighet inte hade uppkommit trots att innehållet i deklarationen föranlett Skatteverket att begära ytterligare upplysningar. Prövningen av oriktig uppgift måste göras helt fristående från den allmänna utredningsskyldighet som beskrivs i 3 kap. 1 § taxeringslagen (taxeringen 2013), där det föreskrivs att Skatteverket ska utreda ett ärende tillräckligt.

Den lämnade sidoupplysningen av den 7 augusti 2013 dvs. verksamhetsöverlåtelseavtalet mellan er och Trading Belgium kompletterade inkomstdeklarationen som lämnades den 14 juni 2013 dvs. i efterhand. Ni har således lämnat överlåtelseavtalet genom komplettering efter att deklarationen lämnats. Det är enligt Skatteverket inte möjligt att i efterhand utsläcka en oriktig uppgift. En senare komplettering påverkar inte bedömningen av den särskilda utredningsskyldigheten. Överlåtelseavtalet har inte heller givit Skatteverket befogad anledning att utgå från att det skulle föreligga en felaktig redovisning i deklaration tvärtom talar överlåtelseavtalet för att lämnade sifferuppgifter är riktiga då den fiktiva beräkningen hänvisar till överlåtelseavtalet. Marknadsvärdet på tillgångarna vid allokeringstillfället redovisas inte över huvud taget.

De uppgifter som framgår av deklarationen och kompletteringar till den saknar därmed väsentliga uppgifter som är avgörande för bedömningen av beskattningen. Det är därför inte uteslutet att Skatteverket skulle ha godtagit deklarationen utan vidare utredning. Därmed kan inte den särskilda utredningsskyldigheten anses ha väckts (5 kap. 1 § TL).

För att det ska kunna anses uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt eftertaxeringsbeslut krävs exceptionella omständigheter (se, RÅ 2004 ref. 51) vilket inte är fallet här med skatteanpassade transaktioner för att helt undgå beskattning för stora inkomster upparbetade i Sverige.

3 Skattetillägg

3.1 Beskrivning

Ni har i er inkomstdeklaration för 2012, bilaga 2, yrkat avräkning för utländsk skatt uppgående till 2 013 612 125 kr. I deklarationsbilaga 1 har ni upplyst om att ni under andra halvan av 2012 påbörjat en koncernintern omstrukturering och som ett led i denna överläts bolagets verksamhet i den belgiska filialen till ett koncernbolag genom verksamhetsavyttring i enlighet med bestämmelserna i 38 kap. IL. Filialen bedrev FoU-verksamhet och ägde immateriella rättigheter. Den fiktiva skatten avser enligt bilagan avyttring av immateriella tillgångar i er filial i Belgien i samband med att ni överlätit verksamheten i filialen till ett belgiskt koncernbolag Trading Belgium den 31 juli 2012. Enligt era lämnade uppgifter i deklarationen uppfyller avyttringen av tillgångarna i den belgiska filialen från er till Trading Belgium villkoren för att bestämmelserna i 37 kap. 30 § IL ska tillämpas och att ni enligt 37 kap. 30 § 2 st. IL har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, som om ni faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats

i Belgien om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i fusionsdirektivet (90/434/EEG).

Vid beräkning av den fiktiva skatten har ni redovisat marknadsvärde enligt överlåtelseavtalet och dragit av bokfört värde som omkostnadsbelopp. Totalt har fiktiv skatt i Belgien beräknats till 2 560 044 500 kr.

3.2 Lagar m.m.

Skattetillägg ska tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen som han har varit skyldig att lämna. Detta framgår av 5 kap. 1 § TL.

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 40 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige (5 kap. 4 § TL).

Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp 51 kap. 1 § SFL).

3.3 Era synpunkter

Som framgått ovan anser ni att det skulle ha varit närmast uteslutet att er deklaration skulle ha godtagits utan granskning och att någon oriktig uppgift därmed inte förelegat. Förutsättningarna för att påföra skattetillägg föreligger därmed inte.

Även om ni inte skulle anses ha rätt till avräkning och dessutom ha lämnat en oriktig uppgift bör skattetillägget helt eller delvis efterges. Det ska härvid noteras att befrielse från skattetillägg ska ges en tämligen generös tillämpning (se exempelvis prop. 2002/03:106 s. 243). Det finns flera omständigheter som talar för att skattetillägg bör efterges i aktuellt fall:

- Oavsett vilken bedömning som görs i sak rör det sig om en objektivt sett svårbedömd fråga. Enligt belgisk rätt skulle Verksamhetsavyttringen ha beskattats i Belgien om det inte vore för regler baserade på fusionsdirektivet. Enligt belgisk rätt behövs även de historiska anskaffningsvärdena på Tillgångarna när de allokteras till Filialen och värdeminskningssavdrag har rent faktiskt bara medgivits baserat på dessa. Ni har från en kvalificerad belgisk skatterådgivare fått underlag som utvisat vilken skatt som hade utgått i Belgien om det inte hade varit för regler baserade på fusionsdirektivet och det har inte funnits några indikationer på att detta underlag inte skulle varit korrekt. Även om det, i strid med er uppfattning, skulle anses relevant att Trading Belgium flera år senare fört ut Tillgångarna från Belgien utan att betala skatt i samband med denna helt separata transaktion så är det inget som ni kunnat varken kontrollera eller förutse i samband med verksamhetsavyttringen som genomfördes 2012.
- Särskilda skäl föreligger för att efterge skattetillägg när dessa uppgår till betydande belopp. I aktuellt fall skulle det saknas rimlig proportion mellan påförande av en sanktion om cirka 800 miljoner kr och den eventuella missbedömning som i sådant fall

anses ha skett avseende rätten till avräkning av den fiktiva belgiska skatten (jfr prop. 2002/03:106 s. 144).

- Även om det tekniskt skulle anses att en oriktig uppgift lämnats så har ni i era deklARATIONER 2011 och 2012 upplyst om såväl etableringen av Filialen, allokeringen av Tillgångarna till denna och Verksamhetsavyttningen. Ni har således efter bästa förmåga ansträngt er för att vara så transparent som möjligt gentemot Skatteverket och har beskrivit alla omständigheter som ni bedömt vara relevanta för bedömningen av er beskattning
- Skatteverket har redan i december 2013 meddelat att man utreder er deklARATION och under 2014 att man överväger att ompröva er taxering samt ställt ett antal frågor som besvarats av er, dvs. allt detta inom ramen för den ordinarie omprövningsperioden. Trots detta har verket inte fullföljt utredningen förrän först fyra år senare. Ni anser att ni haft rätt att förvänta er att utredningen skulle hanterats skyndsamt och slutförts inom ramen för den ordinarie omprövningsperioden, inte minst med beaktande av frågans stora betydelse för er. Det förhållandet att granskningen, utan er förskyllan, inte hanterats på ett skyndsamt sätt utgör i sig skäl för efterge skattetillägget (jfr prop. 2002/2003:106 s. 243f där det särskilt noteras att förvaltningslagen föreskriver att snabbhet ska iakttas vid handläggningen och det förhållandet att det gått lång tid innan skattetillägg påförts kan innebära att det anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg samt noteras ett JO-fall där en tidsutdräkt om ett år mellan ett överklagande och ett obligatoriskt omprövningsbeslut ansetts innebära en oacceptabelt lång handläggning).

3.4 Skatteverkets bedömning

3.4.1 Skatteverkets bedömning i förslaget till beslut

Ni har i deklARATIONSBILAGA 1 beskrivit en omstrukturering som inleddes andra halvan av 2012. Ni har också som en komplettering till deklARATIONEN lämnat in överlåtelseavtalet mellan er och Trading Belgium. Skatteverket har i utredningen kunnat konstatera att koncernens omstrukturering har skett i flera steg även innan andra halvan av 2012. I samband med att ni bildades den 11 oktober 2011 förde ni över immateriella tillgångar till en nystartad filial i Belgien. Avyttring av tillgångarna i filialen skedde sedan den 31 juli 2012, ca 9 månader senare, till det belgiska koncernbolaget Trading Belgium.

Vid beräkningen av underlaget för den fiktiva utländska skatten har ni använt er av det bokförda värdet 131 061 912 kr som omkostnadsbelopp för att beräkna hur stor kapitalvinsten blev. Det finns inget i era uppgifter som indikerar att detta värde skulle kunna vara felaktigt varför Skatteverkets utredningsskyldighet inte inträtt. De uppgifter som framgår av deklARATIONEN och kompletteringar till den saknar därmed väsentliga uppgifter som är avgörande för bedömningen av beskattningen. Det är därför inte uteslutet att Skatteverket skulle ha godtagit deklARATIONEN utan vidare utredning. Därmed anser Skatteverket att den särskilda utredningsskyldigheten som framgår av 5 kap. 1 § TL inte kan anses väckt. Det finns inte heller några andra uppgifter om er verksamhet eller annat i era lämnade uppgifter som skulle kunnat väcka Skatteverkets utredningsskyldighet. Det är först vid utredning av samtliga transaktioner som skett, även de som inträffade innan andra halvan av 2012, som Skatteverket kunnat konstatera att allokeringen från er till er filial den

11 oktober 2011 är en s.k. "dealing" som ska prissättas till marknadsvärde vid allokeringstidpunkten. Det är således detta marknadsvärde som utgör korrekt omkostnadsbelopp vid beräkningen av kapitalvinsten och den fiktiva skatten vid avyttringen till Trading Belgium. Ni har vidare genom att i er inkomstdeklaration beräkna den fiktiva skatten i Belgien till 33,99 % eller 2 560 044 500 kr lämnat oriktig uppgift som lett till ett felaktigt beslut om avräkning av slutlig skatt. Det är först efter det att Skatteverket genom handräckning hämtad in en "ruling" från Belgien som det klart framkommer att någon beskattning av tillgångarna som kan avräknas här över huvud taget inte kommer att ske i Belgien. Den skattelättnad som fusionsdirektivet medger är nämligen inte tänkt att vara en "icke beskattning" som det framgår i ingressen till fusionsdirektivet. Grund för att ta ut skattetillägg föreligger därmed.

Skatteverket anser att felaktigheten inte framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller annan omständighet. Skatteverket anser det inte oskäligt att ta ut skattetillägg. Av vad som framkommit hittills anser Skatteverket inte heller att någon grund för befrielse från skattetillägg, helt eller delvis, föreligger.

3.4.2 Skatteverkets bedömning efter era synpunkter

Bestämmelserna om skattetillägg som sanktionsform vid oriktig uppgift vid taxering har tillkommit för att säkra ett fullständigt och korrekt underlag vid taxeringen. Tyngdpunkten ligger här på informationen från de deklarationsskyldigas sida om de sakförhållanden som är av vikt vid taxeringen och beträffande vilka de deklarationsskyldiga har den bästa och i vissa fall den enda kunskapen.

Här har Skatteverket att göra med ett yrkande i inkomstdeklarationen som implicerar ett påstående i sak dvs. rätten till avräkning för utländsk skatt som skulle ha betalats i utlandet (Belgien) som saknar verklighetsunderlag. Detta yrkande är en direkt oriktig uppgift i sak. Vidare har ni i er beräkning av den fiktiva skatten helt bortsett från att allokeringen av tillgångarna från er till er filial den 11 oktober 2011 är en s.k. "dealing" som ska prissättas till marknadsvärdet vid allokeringstidpunkten.

Även om aktuell frågeställning är komplicerad så har den sitt ursprung i ett av er medvetet handlande med flera transaktioner för att undkomma skatt. Ni har själv angivit att ni bl.a. anlitat en kvalificerad belgisk skatterådgivare. Även förfarandet i övrigt talar för att ni medvetet försökt undkomma beskattning. Av prop. 2002/03:106 sid. 241 framgår att stor restriktivitet ska iakttas när den skattskyldige anlitat rådgivning som ett led i skatteplanering och befrielse kan då inte godtas på grund av svårbedömd fråga. Den skattskyldige har ett ansvar för de uppgifter som lämnas i deklarationen och bör därför alltid kontrollera att lämnade uppgifter är riktiga. Ni har inte heller öppet redovisat ev. tveksamheter om beskattningen. Det är inte tänkt att fusionsdirektivet ska leda till en som här ickebeskattning av de upparbetade inkomsterna i Sverige.

Skattetillägget tas ut proportionerligt i förhållande till storleken på det skatteundandragande som felredovisningen skulle ha orsakat om felet hade undgått upptäckt. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör därför inte endast storleken på skattetillägget skäl för befrielse utan storleken på skattetillägget ska bedömas utifrån om det är rimligt i förhållande till felaktigheten (se RÅ 1995 ref. 5). Man kan av förarbeten och praxis inte avgöra om eller när

ett skattetillägg är så stort att enbart det konkreta beloppet innebär att det kan finnas skäl för att delvis befria från det (prop. 2002/03:106 s. 169–170). Vad ett synnerligen högt skattetillägg är beror nämligen på förutsättningarna i det enskilda fallet och på vem den uppgiftsskyldige är. Det finns skäl att bedöma t.ex. börsnoterade företag, mindre företag och fysiska personer olika. Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår att felets art ska tillmätas betydelse det vill säga om det är fråga om misstag, vårdslöshet eller om den oriktiga uppgiften är medvetet lämnad (se t.ex. RÅ 2007 ref. 65).

I aktuellt fall beror felet varken på misstag heller vårdslöshet utan på ett medvetet handlande.

De uppgifter och argumentation som Trading Belgium fört i ansökan till den belgiska skattemyndigheten visar enligt Skatteverket att företrädare för er 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 ickebeskattningen i Belgien.

Av prop. 2002/03:106 s. 145 framgår att oskäligt lång handläggningstid ska bedömas från den tidpunkten då anklagelsen om att ett skattetillägg kan komma att tas ut till dess att skattetillägget bestäms. I aktuellt fall skickades anklagelsen ut i form av ett förslag till beslut den 31 augusti 2018 dvs. för drygt två månader sedan, vilket inte utgör skäl för befrielse.

Ni anger att ni upplyst på ett omfattande sätt i deklarationen för att belysa händelseförloppet och ni hänvisar till lång handläggningstid, betydande belopp samt svårbedömd fråga. Även om bedömning av befrielsegrunder ska göras samlat utifrån samtliga omständigheter i ärendet så anser Skatteverket inte att tillräckliga skäl för befrielse har framkommit, eftersom felredovisningen inte beror på ett misstag utan på ett medvetet handlande där risken för skatteundandragande har varit stor.

Skatteverket anser inte efter vad som hittills kommit fram att era här direkt skatteinpassade transaktioner för att helt undgå beskattning för stora inkomster upparbetade i Sverige kan medföra skäl för befrielse från skattetillägg vare sig helt eller delvis.

3.5 Belopp


Skatteverket tar ut skattetillägg med 40 % av den undandragna felaktigt avräknade skatten uppgående till 2 013 612 125 kr dvs. med 805 444 850 kr.

4 Ersättning

Yrkandet om ersättning provas samma dag som ovan men i särskild skrivelse.

Detta beslut har fattats av undertecknad särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Hur ni begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga 1.


Lena Olsson

Beslutet är expedierat med delgivningskvitto.

Upplysningar

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet hos förvaltningsrätten.

Oavsett om du begär omprövning av eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange taxeringsår och referens-/diarienummer)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- person-/organisationsnummer
- adress
- det telefonnummer på vilket du är anträffbar under dagtid.

Skrivelsen ska vara undertecknad av dig. Om du anlitar ombud kan istället ombudet underteckna skrivelsen.

Skrivelsen ska, oavsett om du begär omprövning av beslutet eller om du överklagar det, lämnas eller sändas till Skatteverket. Om du anlitar ombud ska du bifoga fullmakt i original. Adressen till Skatteverket framgår av beslutet.

Väljer du att begära omprövning av beslutet och inte blir nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning av eller överklaga det beslutet.

Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begärt, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.

Särskilt om omprövning

En begäran om omprövning av ett taxeringsbeslut ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Vilket taxeringsår som beslutet avser framgår av beslutet. Om du kan göra sannolikt att du inte före oktober månads utgång det femte året efter taxeringsårets utgång fått kännedom om ett beslut som är till din nackdel och att du inte heller före den tidpunkten fått kännedom om slutskattebesked

eller annan handling med uppgift om skattens storlek, får du begära omprövning även efter femårsfristens utgång. I sådant fall ska en begäran om omprövning ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag du fick sådan kännedom.

Vad som sägs i föregående stycke gäller också i fråga om en begäran om omprövning av beslut om skattetillägg eller förseningsavgift, dock med den skillnaden att vad som där sägs om uppgift om skattens storlek istället gäller uppgift om skattetilläggets respektive förseningsavgiftens storlek.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om den nämnda tidsfristerna för begäran om omprövning har gått ut, begära omprövning av beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

Särskilt om överklagande

Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Vilket taxeringsår som beslutet avser framgår av beslutet. Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det femte året efter det taxeringsår som beslutet avser och du har fått del av beslutet först efter utgången av oktober samma år, får ditt överklagande dock komma in inom två månader från den dag då du fick del av beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna för överklagande har gått ut, överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

Särskilt om debiteringsbeslut

Vad som sägs ovan gäller också i fråga om debiteringsbeslut, dock med den skillnaden att begäran om omprövning respektive överklagande (i andra fall än vid överklagande av debiteringsbeslut till följd av taxeringsbeslut) av ett sådant beslut ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. (Detta innebär i praktiken att tidsfristerna för begäran om omprövning och överklagande är detsamma för beslut om taxering, skattetillägg, förseningsavgift, pensionsgrundande inkomst och debitering.)

Betalningstidpunkt och anstånd m.m.

Om ytterligare skatt ska betalas enligt "BESKED Omräknad slutlig skatt" gäller följande.

Betalningstidpunkt

Förfallodagen framgår av beskedet. Med förfallodag menas den dag betalningen ska finnas bokförd på Skatteverkets bankgiro. Inbetalningen bokförs samtidigt på ert skattekonto.

Särskilt om anstånd vid omprövning/överklagande

Ändringsanstånd

Du får anstånd med betalning av skatter och avgifter om det är tveksamt hur stort belopp som du kommer att behöva betala.

Anstånd för att undvika skada

Om du har begärt omprövning eller överklagat ett beslut, får du anstånd med betalning av skatten eller avgiften, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för dig eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Anstånd med att betala skattetillägg och kontrollavgift

Du får anstånd med betalning av skattetillägg och kontrollavgift om du begärt omprövning av eller överklagat

1. beslutet om skattetillägg eller kontrollavgifter, eller
2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget.

Detta gäller dock inte om du har begärt omprövning och tidigare beviljats anstånd med betalning av skattetillägg i avvaktan på Skatteverkets omprövning av samma fråga.

Bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. skatteförfarandelagen (SFL).

För tid före den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om anstånd i 17 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Kostnadsränta vid anstånd

Kostnadsränta beräknas på den skatt som omfattas av anstånd och som ska betalas när anståndstiden gått ut.



Hur man överklagar

FR-12

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.

Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafteon, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

och varför du tycker att kammarrätten ska ta upp ditt överklagande (läs mer om prövningstillstånd längre ner).

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.
4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras. Tala om vilken ändring du vill ha

Prövningstillstånd i kammarrätten

När överklagandet kommer in till kammarrätten tar domstolen först ställning till om målet ska tas upp till prövning.

Kammarrätten ger prövningstillstånd i fyra olika fall.

- Domstolen bedömer att det finns anledning att tvivla på att förvaltningsrätten dömt rätt.
- Domstolen anser att det inte går att bedöma om förvaltningsrätten dömt rätt utan att ta upp målet.
- Domstolen behöver ta upp målet för att ge andra domstolar vägledning i rättstillämpningen.
- Domstolen bedömer att det finns synnerliga skäl att ta upp målet av någon annan anledning.

Om du *inte* får prövningstillstånd gäller det överklagade beslutet. Därför är det viktigt att i överklagandet ta med allt du vill föra fram.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.



Hur man överklagar

FR-01

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 3 veckor

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Sista dagen för överklagande är samma veckodag som tiden börjar räknas. Om du exempelvis fick del av beslutet måndagen den 2 mars går tiden ut måndagen den 23 mars.

Om sista dagen infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårs-afton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer hittar du på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.