



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1348-24
1349-24

meddelad i Stockholm den 25 november 2024

KLAGANDE

Played Holding AB, 559091-9311

Ombud: Tobias Almqvist och Thomas Andersson
KPMG AB
Box 382
101 27 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 25 januari 2024 i mål nr 7076-21 och 7077-21

SAKEN

Inkomstskatt m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och återförvisar målen till kammarrätten för prövning i enlighet med vad som sägs i punkt 19.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Played Holding AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 119 990 kr.

BAKGRUND

1. Mellan de nordiska länderna finns ett skatteavtal som syftar bl.a. till att undvika dubbelbeskattning av inkomster.
2. I skatteavtalet finns regler om att transaktioner mellan närstående företag i olika länder får beskattas utifrån den s.k. armlängdsprincipen, dvs. som om företagen var oberoende av varandra. Av artikel 9.2 följer att om ett land i enlighet med denna princip beskattar ett företag för en inkomst, som även beskattas hos ett annat företag i ett annat land, ska det andra landet genomföra en s.k. korresponderande justering av skatten för det andra företaget. En sådan justering ska dock göras bara om det andra landet anser att justeringen är berättigad. Vid justeringen ska övriga bestämmelser i avtalet iakttas och vid behov överlägger de behöriga myndigheterna i de berörda länderna med varandra. I Sverige är det Skatteverket som är behörig myndighet.
3. Played Holding AB har under inkomståren 2011 och 2012 haft ränteinkomster från ett närstående företag i Norge. Dessa inkomster har beskattats i Sverige. Den norska skattemyndigheten har med tillämpning av armlängdsprincipen emellertid nekat det norska företaget avdrag för delar av motsvarande ränteutgifter.
4. Played Holding begärde, med anledning av beslutet i Norge, omprövning av Skatteverkets beslut för inkomståren 2011 och 2012 och yrkade att motsvarande ränteinkomster inte skulle beskattas i Sverige. Bolaget anförde bl.a. att en korresponderande justering skulle göras enligt artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet.
5. Skatteverket bedömde att den norska skattemyndighetens beslut inte var förenligt med armlängdsprincipen och ändrade inte sitt tidigare beslut. Played

Holding överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som gjorde motsatt bedömning och undantog ränteinkomsterna från beskattning.

6. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm som fann att bestämmelsen om korresponderande justering i artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet inte riktar sig till domstolarna och att ränteinkomsterna därför inte kunde undantas från beskattning. Kammarrätten fäste bl.a. vikt vid vad som sägs i artikeln om att de behöriga myndigheterna i de berörda länderna vid behov överlägger med varandra och att med behörig myndighet inte åsyftas domstolarna utan i Sverige är det Skatteverket som är behörig myndighet.

YRKANDEN M.M.

7. *Played Holding AB* yrkar i första hand att ränteinkomsterna inte ska tas upp till beskattning och i andra hand att kammarrättens dom ska upphävas och målen återförvisas till kammarrätten för prövning i sak enligt artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.
8. *Skatteverket* anser att ränteinkomsterna ska beskattas i sin helhet men medger yrkandet om att kammarrättens dom ska upphävas och målen återförvisas till kammarrätten samt att bolaget beviljas ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Skatteverket anför följande.
9. Skatteverket har tillämpat artikel 9.2 i sin egenskap av beskattningsmyndighet inom ramen för ett omprövningsärende och inte i sin egenskap av behörig myndighet. Det är myndighetens uppfattning att även domstolarna efter överklagande av Skatteverkets omprövningsbeslut kan tillämpa artikeln.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Rättslig reglering m.m.**

10. Av artikel 9.2 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet framgår följande. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i en annan avtalsslutande stat beskattas i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, ska denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där, om denna andra stat anser justeringen vara berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i avtalet och de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.
11. Med behörig myndighet avses enligt förordningen (1998:1314) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna Skatteverket.
12. Av 1 och 2 §§ lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (införlivandelagen) framgår att avtalet gäller som lag i Sverige och att avtalets beskattningsregler ska tillämpas endast i den mån de medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Inkomstskatt*

13. Played Holding har haft ränteinkomster som är skattepliktiga i Sverige enligt intern skatterätt och som omfattas av tillämpningsområdet för det nordiska

skatteavtalet. Frågan är om beskattningen ska sättas ner på grund av att låntagaren inte har medgetts avdrag för motsvarande ränteutgifter i Norge.

14. Artiklarna 6–24 i skatteavtalet innehåller bestämmelser om fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Sverige är folkrättsligt bundet av skatteavtalet som genom införlivandelagen getts samma ställning som annan svensk lag. Om en tillämpning av avtalet leder till att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige ska skatteavtalet ges företräde framför interna skattebestämmelser (jfr RÅ 2008 ref. 24 och HFD 2010 ref. 112).
15. Skatteverket ska alltså i sin beskattningsverksamhet beakta gällande skatteavtal med andra länder och tillämpa beskattningsregler i avtalen som medför en inskränkning av skattskyldigheten i Sverige. I den prövning som domstolen efter överklagande av ett beskattningsbeslut har att göra ska även domstolen tillämpa avtalsbestämmelser som inskränker skattskyldigheten.
16. I artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet föreskrivs för ett fall som detta att en korresponderande justering ska göras vid beskattningen om justeringen bedöms vara berättigad såväl i princip som i fråga om belopp. Detta är något som Skatteverket gör i egenskap av beskattningsmyndighet.
17. Om Skatteverket anser att förutsättningarna för justering inte är uppfyllda och myndighetens beslut överklagas till domstol ankommer det på domstolen att pröva om Skatteverket haft fog för sitt beslut. Om domstolen bedömer att beskattningsåtgärden i det andra landet är i överensstämmelse med armlängdsprincipen ska det göras en korresponderande justering. Att Skatteverket i egenskap av behörig myndighet kan initiera överläggningar med ett annat land innebär inte att enbart Skatteverket kan göra en korresponderande justering i enlighet med artikel 9.2 och att förvaltningsdomstolarna skulle vara förhindrade att göra det.

18. Av det sagda följer att förvaltningsdomstol efter överklagande av ett beskattningsbeslut kan pröva om en korresponderande justering enligt artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet ska göras.
19. Kammarrätten har inte tagit ställning till om artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet inskränker bolagets skattskyldighet i Sverige. Kammarrättens dom ska därför upphävas och målen återförvisas till kammarrätten för sådan prövning.

Ersättning för kostnader

20. Bolaget har yrkat ersättning med 119 990 kr för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget ska därför beviljas ersättning för kostnader. Det yrkade beloppet är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Mahmut Baran, Ulrik von Essen och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Gustav Granholm.