

Ref 57

Efter överklagande av ett beskattningsbeslut kan en förvaltningsdomstol pröva om en korresponderande justering enligt artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet ska göras.

Artikel 9.2 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 november 2024 följande dom (mål nr 1348-24 och 1349-24).

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 iaktas 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.

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Baran, von Essen* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Gustav Granholm.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2021-07-29, ordförande Almqvist):

Omklassificering av ränteinkomsterna

Huvudregeln är att den civilrättsliga klassificeringen av transaktionerna som parterna ursprungligen gjort och som framgår av redovisningen ska följas vid beskattningen. Även bl.a. återbetalningsförmåga och partsavsikt kan dock tillmätts betydelse vid bedömningen av om belopp som redovisats som skattepliktiga ränteintäkter rätteligen ska anses utgöra utdelning (se t.ex. Kammarrätten i Jönköpings dom den 2 mars 2016 i mål nr 498–500-15).

Förvaltningsrätten konstaterar att det inte har framkommit annat än att parterna i allt väsentligt har behandlat det ifrågavarande avtalet och dispositionerna till följd av detta som ett lån. Såvitt framkommit har Lekolar Holding AS amorerat på lånet under åren 2007–2009. Lekolar Holding AS har även fortlöpande betalat viss ränta under åren. Det har inte framkommit att Lekolar Holding AS saknat återbetalningsförmåga vid varje sig lånetillfället år 2007 eller vid omläggningen 2009. Med beak-

tande av dessa omständigheter anser förvaltningsrätten att det saknas anledning att i beskattningshänseende behandla betalningarna som något annat än skattepliktig ränta.

Undanröjande av dubbelbeskattning

Som konstaterats ovan är de aktuella betalningarna sådana att de ska behandlas som skattepliktiga ränteinkomster enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Motsvarande ränteutgifter är dock inte avdragsgilla i Norge. Frågan är då om skatteavtalet som gäller mellan länderna medför att beskattning inte ska ske i Sverige.

Artikel 9 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (skatteavtalet) följer OECD:s modellavtal i relevanta delar och innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan närstående företag. I artikel 9.2 i skatteavtalet anges bl.a. följande. I fall då en avtalslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i annan avtalslutande 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 tolkningen av skatteavtal ska i första hand den gemensamma avsikten hos parterna till skatteavtalet vara avgörande. I övrigt bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen (se t.ex. HFD 2016 ref. 57).

Av OECD:s kommentarer till modellavtalets artikel 9.2 framgår bl.a. att en justering inte automatiskt ska ske i den andra staten på grund av att inkomsten i den, i artikeln, förstnämnda staten har höjts. En justering i den andra staten ska bara ske om denna stat anser att det omräknade resultatet är förenligt med armlängdsprincipen (Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version 2010, p. 6).

Det är ostridigt i målet att bolaget och Played Holding AS utgjorde sådana närstående företag som omfattas av artikel 9 i skatteavtalet. I och med den norska skattemyndighetens beslut har ett belopp motsvarande vägrat ränteavdrag för Played Holding AS beskattats två gånger. Den tidigare till beskattning upptagna intäktsränta för taxeringsåren 2012 och 2013 ska därmed inte tas upp till beskattning i Sverige om den norska skattemyndighetens justering kan anses berättigad.

Played Holding AB har fört fram att den norska skattemyndighetens justering avseende Played Holding AS avdragsrätt för ränteutgifter får anses berättigad, då beslutet i fråga är utförligt motiverat och har överprövats av den norska Skatteklagenemnda utan ändring. Korrigeringen har skett i enlighet med och på grundval av principer enligt OECD:s riktlinjer för när ett bolag kan anses som underkapitaliserat.

Skatteverket har invänt mot Played Holding AB:s uppfattning och anser inte att justeringen är berättigad, vare sig i princip eller i fråga om beloppet. Skatteverket anser att beslutet inte är förenligt med armlängds-

principen och har fört fram bl.a. följande. Det framgår inte att den norska skattemyndigheten har beaktat Lekolar Holding AS koncernstillhörighet och s.k. implicit support vid sin bedömning. Vidare har den norska skattemyndigheten enbart grundat sin bedömning på de tre år då betalningssvårigheter uppkommit. Detta är ett förenklat synsätt som dessutom riskerar att utgöra eftersyn. Därtill har den norska skattemyndigheten gjort en jämförelse med skuldfinansierade uppköp inom den s.k. LBO-sektorn (Leveraged Buyout-sektorn) och ansett att marknadsprismetoden har använts. Det saknas emellertid en analys av jämförbarheten, varför det ifrågasätts om jämförelsen är korrekt. Vid bedömningen av låne- och räntebetalningskapacitet har den norska skattemyndigheten använt medianen av valda nyckeltal för jämförelse. Skatteverket anser att det fulla spannet eller i vart fall interkvartilspannet ska användas vid jämförelse.

Förvaltningsrätten konstaterar att en tillämpning av armlängdsprincipen för fastställandet av en armlängdsmässig prissättning i många fall kan resultera i ett prisintervall där respektive värde kan anses vara lika pålitligt (se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 p. 3.55). Den norska skattemyndighetens beslut har överprövats och såvitt framkommit fått laga kraft. Det har inte framkommit annat än att beslutet är fattat på grundval av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Skatteverket har fört fram flera skäl till att den norska skattemyndighetens beslut inte är förenligt med armlängdsprincipen och att det inte är berättigat, vare sig i princip eller i fråga om beloppet. Enbart det förhållandet att Skatteverket gör en annan bedömning än sin norska motsvarighet i fråga om internprissättningen är dock inte ett tillräckligt skäl för slutsatsen att det beslut som fattats i Norge inte är berättigat i skatteavtalets mening. En rimlig utgångspunkt är som förvaltningsrätten konstaterat ovan att en bedömning av en internprissättning många gånger endast kan ställas i relation till ett prisintervall. Med en sådan utgångspunkt åligger det Skatteverket att göra sannolikt att den nu aktuella prissättningen inte ligger inom ett sådant intervall. Det Skatteverket anfört och åberopat talar därvid inte med tillräcklig styrka för att det omräknade resultatet inte ligger inom ett prisintervall som är att betrakta som armlängdsmässigt. Förvaltningsrätten anser därmed att den norska skattemyndighetens justering får anses berättigad, såväl i princip som i fråga om beloppet. Den tidigare till beskattning upptagna intäktsröntan om 9 830 332 kr för taxeringsår 2012 och 14 909 738 kr för taxeringsår 2013 ska därför i enlighet med artikel 9.2 i skatteavtalet inte tas upp till beskattning i Sverige. Överklagandet ska således bifallas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten ändrar de överklagade besluten och förklarar att intäktsränta inte ska tas upp till beskattning med

- 9 830 332 kr för taxeringsår 2012, och
- 14 909 738 kr för taxeringsår 2013.

Förvaltningsrätten beviljar Played Holding AB ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 20 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Stockholm (2024-01-25, Westberg, Fries och Westberg):

Vad handlar målen om?

Played Holding AB har i inkomstdeklarationerna för taxeringsår 2012 och 2013 tagit upp ränteintäkter från det norska koncernbolaget Lekolar Holding AS och i de grundläggande besluten om årlig taxering beskattats i enlighet med detta. Efter att Lekolar Holding AS nekats avdrag för motsvarande räntekostnader vid beskattningen i Norge har Played Holding AB begärt att de aktuella beloppen inte ska tas upp till beskattning i Sverige.

Frågan kammarrätten ska ta ställning till är om de aktuella beloppen ska undantas från beskattning. Played Holding AB har fört fram att beloppen ska undantas från beskattning antingen på grund av att de rätteligen ska klassificeras som skattefria utdelningar eller med stöd av artikel 9.2 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (nordiska skatteavtalet).

Finns det skäl att omklassificera ränteintäkterna?

[text här utelämnad]

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det inte har kommit fram att Lekolar Holding AS saknat återbetalningsförmåga eller återbetalningsvilja vid ingående av låneavtalet. Kammarrätten anser även att parternas redovisning av dispositionerna till följd av avtalet visar på en gemensam partsavsikt att behandla avtalet som ett lån. Det saknas därför grund för att i beskattningshänseende behandla de aktuella beloppen som något annat än skattepliktiga ränteintäkter.

Kan artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet tillämpas av en domstol för att undanröja en dubbelbeskattningssituation?

Frågan i denna del är om artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet medför att de i och för sig skattepliktiga ränteintäkterna ska undantas från beskattning i Sverige. Den norska skattemyndigheten har nekat Lekolar Holding AS avdrag för ränteutgifter i Norge eftersom myndigheten har ansett att en del av lånet mellan Played Holding AB och Lekolar Holding AS inte är armlängdsmässigt. Den norska skattemyndighetens beslut har överprövats av norsk domstol och vunnit laga kraft. Om motsvarande ränteintäkter beskattas i Sverige uppstår därför en dubbelbeskattningssituation.

I artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet anges 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 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 iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Enligt artikel 9.2 ska en s.k. korrigerande justering av Played Holding AB:s inkomster göras av Sverige om Sverige anser att justeringen är berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Det som föreskrivs om korresponderande justering riktar sig enligt kammarrättens mening inte till domstolarna. Den slutsatsen stöds både av den aktuella artikelns syfte, att lindra eller undanröja dubbelbeskattning, och av den typ av överväganden som en tillämpning av artikeln förutsätter. Slutsatsen får också stöd av det som sägs om att de behöriga myndigheterna i de berörda avtalslutande staterna vid behov överlägger med varandra, något som en domstol inte kan göra eftersom behörig myndighet i Sverige åsyftar finansministern eller bl.a. den myndighet åt vilken uppdras att handha frågor beträffande avtalet, vilket är Skatteverket (artikel 3.1 j i det nordiska skatteavtalet och förordningen [1998:1314] om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna). Varken förvaltningsrätten eller kammarrätten har därför till uppgift att göra korresponderande justeringar.

Sammanfattande slutsatser

Kammarrätten anser att det saknas grund för att i beskattningshänseende behandla de aktuella beloppen som något annat än skattepliktiga ränterintäkter. Vidare åligger det enligt kammarrättens mening inte domstolarna att göra en sådan justering som föreskrivs i artikel 9.2 i det nordiska skatteavtalet. Beloppen kan därför inte undantas från beskattning på någon av de åberopade grunderna. Förvaltningsrättens dom ska därför upphävas i fråga om inkomsttaxering och Skatteverkets två beslut den 5 februari 2020 fastställas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten bifaller överklagandet och upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer Skatteverkets två beslut den 5 februari 2020.

Kammarrätten avslår Played Holding AB:s ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten.