



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1300-22

meddelad i Stockholm den 24 februari 2023

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPARTER

1. Energa Finance AB, 556898-6862
2. NYAB (under bildande), genom Energa Finance AB

Ombud för båda: Carl Lindberg
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
103 23 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 7 februari 2022 i ärende dnr 107-20/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att gäldenärsbytet innebär att Energa Finance AB ska anses ha avyttrat fordringarna på moderbolaget.

BAKGRUND

1. Värdeökning på ett bolags kapitaltillgångar beskattas när tillgångarna avyttras. Med avyttring avses som huvudregel försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Till avyttring räknas även att innehavaren av en fordran får betalt för denna.
2. När ett bolag med euro som redovisningsvaluta avyttrar en fordran i euro som är en kapitaltillgång, ska anskaffningsutgiften och försäljningsintäkten räknas om till svenska kronor vid beskattningen. Det innebär att om kursen på euron har gått upp under innehavstiden så beskattas kursuppgången som en kapitalvinst. Någon motsvarande omräkning görs dock inte för bolagets skulder, utan för dem läggs skuldens belopp i euro till grund för beskattningen. En kursuppgång på euron leder således inte till att en avdragsgill valutakursförlust uppkommer avseende bolagets skulder.
3. Energa Finance AB är dotterbolag till ett polskt bolag. Bolaget har euro som redovisningsvaluta. Det har emitterat obligationer i euro och en del av de medel som bolaget har lånat upp genom emissionerna har vidareutlånats till moderbolaget i form av tre lån i euro. Sedan obligationerna emitterades och fordringarna på moderbolaget uppkom har euron ökat i värde i förhållande till den svenska kronan. Om bolaget får betalt för fordringarna så är det därmed tvunget att ta upp en skattepliktig kapitalvinst, medan motsvarande valutakursförlust avseende bolagets skulder inte får dras av. I syfte att motverka dessa effekter överväger koncernen att vidta följande åtgärder.
4. I ett första steg ska bolaget etablera ett helägt svenskt aktiebolag, NYAB, med euro som redovisningsvaluta. Därefter ska NYAB ta över moderbolagets skulder till bolaget. Som ersättning ska moderbolaget ställa ut en revers i euro till NYAB på motsvarande belopp. I ett sista steg ska NYAB fusioneras upp i bolaget. NYAB:s reversfordran på moderbolaget kommer därmed att tas över

av bolaget. Fusionen innebär vidare att bolagets fordringar på NYAB upphör att gälla eftersom bolaget inte kan ha en fordran på sig själv.

5. Bolaget och NYAB ansökte om förhandsbesked för att få skattekonsekvenserna av de planerade transaktionerna klarlagda. I ansökan angavs att bolagets fordringar på moderbolaget skattemässigt utgör kapitaltillgångar och att villkoren för fordringarna inte kommer att förändras i samband med gäldenärsbytet utöver att NYAB kommer att vara gäldenär i stället för moderbolaget.
6. Bolagen ville veta om gäldenärsbytet innebär att fordringarna ska anses avyttrade (fråga 1). Om fråga 1 besvarades nekande ville bolagen få svar på hur NYAB:s anskaffningsutgift för reversen ska bestämmas (fråga 2), om fusionen föranleder någon omedelbar beskattning av bolaget eller NYAB (fråga 3) och om lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet (fråga 4).
7. Skatterättsnämnden ansåg att gäldenärsbytet inte innebär att bolaget ska anses ha avyttrat fordringarna eftersom det inte ska göras några ändringar i själva rättigheterna eller villkoren som gäller för fordringarna. Vidare svarade nämnden att NYAB:s anskaffningsutgift för reversen kommer att vara reversens nominella värde beräknat i svenska kronor utifrån växlingskursen mellan euro och svenska kronor vid tidpunkten då fordringsförhållandet uppkommer, att fusionen inte föranleder någon omedelbar inkomstbeskattning av bolagen och att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på förfarandet.

YRKANDEN M.M.

8. *Skatteverket* yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att den verkliga innebörden av de planerade rättshandlingarna är att de inte medför någon förändring av fordringsförhållandet mellan bolaget och moderbolaget. Detta innebär att det inte är fråga om något gäldenärsbyte och att anskaffningsutgiften för den fordran som bolaget kommer att ha på moder-

bolaget efter förfarandet är densamma som anskaffningsutgiften för de fordringar som bolaget har på moderbolaget före förfarandet. I andra hand yrkar Skatteverket att fråga 1 ska besvaras med ja. Om fråga 1 besvaras med nej yrkar Skatteverket att svaren på frågorna 2 och 3 ska fastställas och att fråga 4 ska besvaras med ja.

9. *Energa Finance AB* och *NYAB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas. När det gäller Skatteverkets förstahandsyrkande anför de att den revers som ska ställas ut av moderbolaget till *NYAB* kommer att löpa med delvis andra villkor än de som gäller för fordringarna som bolaget har på moderbolaget före transaktionerna, eftersom villkoren ska vara marknadsmässiga utifrån tidpunkten då reversen uppkommer. Fordringsförhållandet mellan parterna kommer således inte att vara detsamma före och efter det att de planerade transaktionerna genomförs.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

10. Huvudfrågan i målet är om ett byte av gäldenär innebär att en fordran ska anses avyttrad.

Rättslig reglering m.m.

11. I 25 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Med kapitalvinst och kapitalförlust i det inkomstslaget avses enligt 3 § första stycket vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. I 2 § första stycket finns en hänvisning till de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap.

12. Med avyttring av tillgångar avses enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Till avyttring räknas enligt 4 § första stycket 1 även att innehavaren av en fordran får betalt för denna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Högsta förvaltningsdomstolen finner inledningsvis att den verkliga innebörden av de planerade rättshandlingarna inte – som Skatteverkets förstahandsyrkande går ut på – kan anses vara en annan än vad de ger uttryck för.
14. I ansökan om förhandsbesked har lämnats som förutsättning att de fordringar som bolaget har på sitt moderbolag är kapitaltillgångar. Värdeförändringar på sådana tillgångar beskattas när tillgångarna avyttras. Fråga 1 gäller om gäldenärsbytet innebär att fordringarna ska anses avyttrade.
15. Avgörande för om en avyttring har skett är att egendomen eller en del av denna definitivt har avhänts ägaren. I rättspraxis har begreppet avyttring getts en vid innebörd och i vissa fall har en avyttring ansetts föreligga även när egendomen utslocknar utan att den byter ägare (prop. 1989/90:110 del 1 s. 392 och 710).
16. Skatterättsnämnden har hänvisat till att det av rättspraxis (HFD 2018 ref. 27 och där angivna rättsfall) framgår att vissa förändringar av den rätt som följer med innehavet av ett värdepapper medför att värdepappret ska anses avyttrat, men har funnit att gäldenärsbytet inte är en sådan förändring. Utgångspunkten för Skatterättsnämndens bedömning är således att de befintliga fordringarna består, om än med en ny gäldenär.
17. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening medför emellertid bytet av gäldenär att de befintliga fordringarna upphör att existera och ersätts av nya

fordringar på den nya gäldenären (jfr t.ex. Stefan Lindskog, Betalning, 3 uppl. 2022, s. 138 ff. och 417 ff.). Gäldenärsbytet leder därmed till att de ursprungliga fordringarna ska anses avyttrade.

18. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 ska ändras i enlighet med det anförda. Detta innebär att övriga frågor förfaller.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Per Classon, Inga-Lill Askersjö och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Tobias Andersson.