



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4668-22

meddelad i Stockholm den 24 februari 2023

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Baxter Holding AB, 556925-7644

Ombud: Advokat Linnea Back
Baker & McKenzie Advokatbyrå KB
Box 180
101 23 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 6 juli 2022 i ärende dnr 55-21/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att gäldenärsbytet innebär att Baxter Holding AB ska anses ha avyttrat fordran på Baxter World Trade Srl.

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.
3. Baxter Holding AB ingår i en internationell koncern vars moderbolag hör hemma i USA. Bolaget har euro som redovisningsvaluta. Bolaget har en fordran i euro på det belgiska koncernbolaget Baxter World Trade Srl (BWT). Sedan fordran uppkom har euron ökat i värde i förhållande till den svenska kronan. Om bolaget skulle få betalt för fordran så vore det därmed tvunget att ta upp en skattepliktig kapitalvinst. Enligt amerikansk god redovisningssed är bolaget skyldigt att redovisa en uppskjuten skatteskuld till följd av denna orealiserade vinst. För att undvika att en sådan skuld ska behöva redovisas överväger koncernen att vidta följande åtgärder i syfte att få fordran att upphöra.
4. I ett första steg ska bolaget etablera ett helägt svenskt aktiebolag, NYAB, med euro som redovisningsvaluta. Därefter ska NYAB ta över BWT:s skuld till bolaget. Som ersättning ska BWT betala ett belopp motsvarande den utestående skulden till NYAB. I ett sista steg ska NYAB fusioneras upp i bolaget. Fusionen innebär att bolagets fordran på NYAB upphör att gälla eftersom bolaget inte kan ha en fordran på sig själv.

5. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få skattekonsekvenserna av de planerade transaktionerna klarlagda. I ansökan angavs att bolaget är ett holdingbolag som innehar två koncerninterna fordringar, varav den ena är fordran på BWT. Vidare angavs att villkoren för fordran på BWT inte kommer att förändras i samband med gäldenärsbytet utöver att NYAB kommer att vara gäldenär i stället för BWT.
6. Bolaget ville veta om fordran ska anses avyttrad på grund av gäldenärsbytet (fråga 1) eller fusionen (fråga 2). Bolaget frågade också om omstruktureringen sedd i sin helhet medför skattekonsekvenser motsvarande dem vid en avyttring (fråga 3). Om de föregående frågorna besvarades nekande ville bolaget få svar på om omstruktureringen sedd i sin helhet medför beskattning motsvarande den vid en avyttring enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt (fråga 4).
7. Skatterättsnämnden ansåg att gäldenärsbytet inte innebär att bolaget ska anses ha avyttrat fordran eftersom det inte ska göras några ändringar i själva rättigheterna eller villkoren som gäller för fordran. Vidare svarade nämnden att fordran inte ska anses avyttrad på grund av fusionen, att omstruktureringen sedd i sin helhet inte medför skattekonsekvenser motsvarande dem vid en avyttring av fordran och att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på förfarandet.

YRKANDEN M.M.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet på så sätt att antingen fråga 1 eller fråga 3 besvaras med ja. Om dessa frågor besvaras med nej yrkar Skatteverket att svaret på fråga 2 ska fastställas och att fråga 4 ska besvaras med ja.
9. *Baxter Holding AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

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 inkomstlaget näringsverksamhet. Med kapitalvinst och kapitalförlust i det inkomstlaget avses enligt 3 § första stycket vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Vad som avses med kapitaltillgångar framgår av andra stycket. 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. Av lämnade förutsättningar följer att den aktuella fordran är en kapitaltillgång. Värdeförändringar på en sådan tillgång beskattas när tillgången avyttras. Fråga 1 gäller om gäldenärsbytet innebär att fordran ska anses avyttrad.
14. Avgörande för om en avyttring har skett är att egendomen eller en del av denna definitivt har avhänkts ägaren. I rättspraxis har begreppet avyttring getts en vid innebörd och i vissa fall har en avyttring ansetts föreligga även när egendomen utesluts utan att den byter ägare (prop. 1989/90:110 del 1 s. 392 och 710).

15. 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 den befintliga fordran består, om än med en ny gäldenär.
16. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening medför emellertid bytet av gäldenär att den befintliga fordran upphör att existera och ersätts av en ny fordran på den nya gäldenären (jfr t.ex. Stefan Lindskog, Betalning, 3 uppl. 2022, s. 138 ff. och 417 ff.). Gäldenärsbytet leder därmed till att den ursprungliga fordran ska anses avyttrad.
17. 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.