

<b>Målnummer:</b>	2220-06	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2007-05-31		
<b>Rubrik:</b>	Vid beräkning av spärrbelopp enligt 6 och 7 §§ lagen om avräkning av utländsk skatt har kursförluster på fordringar i utländsk valuta inte reducerat de utländska förvärvsinkomster som utgörs av ränta på samma fordringar. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	6 § och 7 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 2001 ref. 43</li><li>• RÅ 2004 ref. 132 I och II</li><li>• RÅ 2002 not. 207</li><li>• RÅ 2005 ref. 57</li></ul>		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget är ett holdingbolag med syfte att äga och förvalta aktier i dotterbolag. - I bolagets förvaltande verksamhet kan det förekomma att bolaget lånar ut pengar till bl.a. utländska dotterbolag, vilket innebär att bolaget får ränteintäkter från utlandet. För dessa ränteintäkter erlägger bolaget skatt i utlandet (källskatt på ränta). Dessa ränteintäkter beskattas även i Sverige. Bolaget kan komma att göra valutakursförluster eller valutakursvinster på sina fordringar i utlandet. För att undvika internationell dubbelbeskattning av ränteintäkterna kommer bolaget att yrka avräkning för erlagd utländsk skatt i sin deklaration. - För att komma fram till hur stor avräkning av utländsk skatt som bolaget har rätt till, skall en beräkning av spärrbeloppet göras. Spärrbeloppsberäkningen utgår från en kvot vars täljare är den skattskyldiges vid taxeringen medtagna utländska inkomster minskade med kostnader för de utländska inkomsternas förvärvande och vars nämnare är den sammanräknade inkomsten. Den fråga som uppkommer är hur valutakursförluster på utländska fordringar skall behandlas vid beräkningen av spärrbeloppet.- Fråga: Skall de utländska inkomsterna i täljaren (i form av ränteintäkter) minskas med valutakursförluster som bolaget gör på sina lånefordringar i utländsk valuta, när beräkning av spärrbeloppet görs i enlighet med bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen)?

Skatterättsnämnden (2006-03-09, André, ordförande, Wingren, Gäverth, Melbi, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Vid beräkning av spärrbelopp enligt 7 § avräkningslagen skall valutakursförluster på lånefordringar i utländsk valuta inte dras av vid beräkning av bolagets utländska förvärvsinkomster. - Motivering. - Bolaget ämnar låna ut pengar i utländsk valuta, bl.a. till utländska dotterbolag. Fordringarna kommer att bli kapitaltillgångar. På fordringarna kommer bolaget att få ränta. Bolaget kommer att betala källskatt på räntan. Nämnden förutsätter att bolaget inte kommer att ha några andra utländska förvärvsinkomster och att utlåning kommer att ske i valutan i det land vari låntagaren har hemvist. - Fråga är om eventuella kursförluster på bolagets fordringar i utländsk valuta vid tillämpning av avräkningslagen skall anses utgöra kostnader för förvärv av ränta på dessa fordringar. - Nämnden gör följande bedömning. - Vid beräkning av spärrbelopp enligt avräkningslagen skall fastställas i vilken mån den svenska skatten hänförs sig till utländsk inkomst. Enligt 7 § skall, såvitt nu är i fråga, så mycket av den svenska skatten nedsättas som hänförs sig till de utländska

förvärvsinkomsterna. Därvid skall skatten på dessa inkomster anses utgöra så stor del av den svenska skatten som de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag (sammanlagd förvärvsinkomst). - En kursförlust på en fordran i utländsk valuta kan ses som en kostnad för ränteintäkter i det fall ränteläget är högre i det andra landet än i Sverige och den högre räntan beror på att valutan i det landet vid lånetillfället bedömts som svagare än den svenska kronan (jfr t.ex. Ds 1990:38 s. 38-41 och prop. 1990/91:54 s. 206). Om en sådan kursförlust skulle uppstå på grund av andra - vid lånetillfället - oförutsedda händelser framstår dock sambandet mellan kursförlusten och den utländska ränteintäkter som svagare. Vidare borde, utifrån ett antagande att en kursförlust är en kostnad för förvärv av ränta på fordringen, en kursvinst på en fordran i utländsk valuta behandlas som en utländsk intäkt. - Avräkningslagen utgår som huvudregel (1 §) från att det för rätt till avräkning krävs att det såväl i Sverige som i annan stat är fråga om samma skattepliktiga intäkt som tillkommer och beskattas hos samma person och som anses härröra från den andra staten (jfr RÅ 2001 ref. 46 och prop. 2005/06:17 s. 8-10). En motsvarande begränsning bör i princip gälla när ställning skall tas till vilka poster som skall dras av som kostnader för de utländska förvärvsinkomsterna vid spärrbeloppsberäkning. Om det, såsom i förevarande fall, är fråga om lån i en annan stats valuta uppkommer varken kursvinst eller kursförlust i den staten även om växelkursen på valutan ändras. Det gäller under förutsättning att den andra staten vid beskattningen av räntan inte beaktar eventuella kursförändringar i förhållande till den svenska valutan, vilket nämnden utgår från är fallet i ärendet. - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att kursförluster på ifrågavarande fordringar i utländsk valuta vid spärrbeloppsberäkningen inte bör behandlas som kostnader för förvärv av ränteintäkter på dessa fordringar.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att valutakursförluster på fordringar i utländsk valuta skall dras av från bolagets utländska förvärvsinkomster vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 7 § avräkningslagen. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. De poster som Regeringsrätten ansett inte skall påverka de utländska förvärvsinkomsterna karaktäriseras av att de antingen dras av som bokslutsdispositioner i resultaträkningen eller enbart dras av som skattemässiga avdrag i deklarationen. Det ifrågavarande avdraget för kursförluster är av en helt annan karaktär. Enligt 4 kap. 13 § årsredovisningslagen (1995:1554) får fordringar i utländsk valuta omräknas enligt växelkursen på balansdagen om detta står i överensstämmelse med lagens bestämmelser om god redovisningssed och rättvisande bild. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 8 om redovisning av effekter av ändrade valutakurser skall monetära tillgångar i utländsk valuta omräknas enligt balansdagskursen. Kursdifferenserna skall redovisas i resultaträkningen för den period då de uppkommer och kursförändringar hänförliga till lånetransaktioner skall redovisas som en finansiell post på raden Räntekostnader och liknande resultatposter. - Kursförlusterna har ett sådant samband med de utländska ränteintäkterna att de skall reducera dessa vid spärrbeloppsberäkningen. Fordringarna i utländsk valuta är en förutsättning för att bolaget skall erhålla ränteintäkterna. Samma fordringar som genererar ränteintäkterna genererar också kursförlusterna. Både ränteintäkter och kursförluster redovisas som finansiella poster i resultaträkningen. Kursförlusterna är därför sådana kostnader som direkt avser den utländska förvärvsinkomsten. Skulle Regeringsrätten inte anse dem vara sådana direkta kostnader måste de i vart fall betraktas som sådana kostnader som är gemensamma för verksamheter i olika länder (jfr RÅ 2001 ref. 43) som skall påverka den utländska förvärvsinkomsten i täljaren i spärrbeloppsberäkningen.

Bolaget bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2007-05-31, Billum, Almgren, Kindlund, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om

valutakursförluster på fordringar i utländsk valuta skall reducera de utländska förvärvsinkomster som utgörs av ränta på samma fordringar vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 och 7 §§ avräkningslagen.

Spärrbeloppet enligt 6 § avräkningslagen är det högsta belopp med vilket erlagd utländsk skatt kan avräknas från svensk skatt. I 7 § samma lag regleras hur stor del av den svenska skatten som skall anses hänförlig till de utländska inkomsterna. Med de utländska förvärvsinkomsterna avses enligt paragrafens första stycke intäkterna efter avdrag för kostnader. Regeringsrätten har i tidigare avgöranden funnit att med kostnader avses inte endast sådana kostnader som direkt avser verksamheten utomlands utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder (RÅ 2001 ref. 43). Regeringsrätten har vidare uttalat att koncernbidrag som dras av enligt 35 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, samt avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § samma lag inte skall påverka de utländska förvärvsinkomsterna (RÅ 2004 ref. 132 I och II). Inte heller avdrag för avsättning till periodiseringsfond (RÅ 2002 not. 207) eller överavskrivningar som uppkommer vid räknenskapsenlig avskrivning av inventarier (RÅ 2005 ref. 57) har ansetts böra påverka de utländska förvärvsinkomsterna.

Enligt 2 a § avräkningslagen skall termer och uttryck som används i den lagen ha samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Enligt 16 kap. 1 § IL skall utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad.

Enligt 14 kap. 8 § IL skall bl.a. fordringar i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Bestämmelsen innebär att värdeförändringar under innehavstiden, såväl positiva som negativa, löpande påverkar det skattemässiga resultatet. När en fordran avyttras, t.ex. genom att den betalas, och resultatet av avyttringen skall beräknas skall enligt 48 kap. 17 § IL en kursvinst öka anskaffningsutgiften för fordringen medan en kursförlust skall minska densamma. Kursförändringar påverkar alltså omkostnadsbeloppet för fordringen och därigenom kapitalvinstens eller kapitalförlustens storlek. En kursförlust har dock inte något sådant samband med de löpande ränteintäkter som fordringen genererar att den kan anses utgöra en utgift för att förvärva eller bibehålla dessa intäkter. Kursförlusten skall därför inte reducera de utländska förvärvsinkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet enligt avräkningslagen. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall således fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2007-05-02, föredragande Kållberg, målnummer 2220-06

---

**Sökord:** Förhandsbesked inkomstskatt; Avräkning av utländsk skatt; Inkomstskatt

**Litteratur:** Prop. 1966:127 s. 60-62; SOU 1962:59 s. 148-152; prop. 1982/83:14 s. 86-88; prop. 2005/06:17 s. 8-10; prop. 1999/2000:2 s. 491-493

---