

Ref 12

Byte av gäldenär har ansetts innebära att en fordran är avyttrad. Förhandsbesked om inkomstskatt.

44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 24 februari 2023 följande dom (mål nr 4668-22).

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 inkomstslaget näringsverksamhet. Med kapitalvinst och kapitalförlust i det inkomstslaget 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 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).

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.

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Ståhl*, *Classon*, *Askersjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Skatterättsnämnden (2022-07-06, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson [skiljaktig], Dahlberg [skiljaktig], Pålsson [skiljaktig], Sundin [skiljaktig] och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1: Galdenårsbytet innebär inte att Baxter Holding AB ska anses ha avyttrat fordran.

Fråga 2: Fordran ska inte anses avyttrad på grund av fusionen.

Fråga 3: Omstruktureringen sedd i sin helhet medför inte skattekonsekvenser motsvarande dem vid en avyttring av fordran.

Fråga 4: Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandet.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Med hänsyn till de uppgifter som lämnats om bolagets verksamhet instämmer Skatterättsnämnden i parternas bedömning att den aktuella fordran utgör en kapitaltillgång (se t.ex. HFD 2016 ref. 14 II).

Den första frågan i ärendet är om galdenårsbytet innebär att bolaget ska anses ha avyttrat fordran.

När det gäller aktier och andra värdepapper har det utvecklats en praxis som innebär att vissa förändringar av den rätt som följer med innehavet medför att värdepappret ska anses avyttrat. Denna praxis torde bygga på synsättet att om väsentliga ändringar görs i de rättigheter och villkor som gäller för värdepappret så har detta i realiteten upphört att existera och ersatts av ett nytt (se HFD 2018 ref. 27 och där angivna rättsfall).

I aktuellt fall kommer villkoren för fordran inte att förändras i samband med galdenårsbytet utöver bytet av galdenär. NYAB kommer således att överta förpliktelsen gentemot bolaget på oförändrade villkor. Med hänsyn till att det inte görs några ändringar i själva rättigheterna eller villkoren som gäller för fordran är nämndens uppfattning att galdenårsbytet inte innebär att bolaget ska anses ha avyttrat fordran.

Fråga 2

Nästa fråga är om fordran ska anses avyttrad på grund av fusionen.

Enligt lämnade förutsättningar kommer fusionen att vara en kvalificerad fusion enligt 37 kap. 17–18 §§ inkomstskattelagen. Av 17 § följer att det överlåtande företaget inte ska ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. I stället inträder enligt 18 § det övertagande företaget, dvs. bolaget, i det överlåtande företagens skattemässiga situation.

Vidare har lämnats som förutsättning att fordran kommer att dokumenteras och konkretiseras på ett sådant sätt i samband med galdenårsbytet att den kommer att anses vara ett av NYAB utgivet värdepapper. Enligt 29 § gäller att värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget och innehas av det övertagande företaget inte ska anses avyttrade enligt 44 kap. 8 §, förutsatt att de är kapitaltillgångar. Fordran ska därmed inte anses avyttrad på grund av fusionen.

Fråga 3

Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar (se t.ex. HFD 2020 ref. 58).

Efter att de aktuella transaktionerna har genomförts kommer bolaget inte längre att ha en fordran på BWT. Fordringsförhållandena mellan bolaget och BWT kommer således inte att vara oförändrade (jfr HFD 2013 not. 2, HFD 2013 ref. 43 och HFD 2020 ref. 58). Transaktionerna utgör visserligen en sammanhängande plan och syftar till att fordran ska upphöra (jfr RÅ 1998 ref. 19). Rättshandlingar har dock godtagits även när parterna inte har valt det enklaste sättet att uppnå ett mål (se t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2008 not. 169). Enligt Skatterättsnämndens mening är omständigheterna inte sådana att fordran ska anses avyttrad med hänvisning till att den verkliga innebörden av rättshandlingarna kan anses vara en annan än vad de ger uttryck för.

Fråga 4

Genom det aktuella förfarandet upphör bolagets fordran utan att det uppkommer en skattepliktig kapitalvinst för bolaget, trots att euron har ökat i värde i förhållande till den svenska kronan jämfört med när fordran uppkom. Förfarandet får därmed anses medföra en väsentlig skatteförmån för bolaget. Den omständigheten att bolagen skulle kunna vänta med återbetalningen till dess att växlingskursen förändras eller att bolaget skulle kunna välja att lånet delvis återbetalas föranleder inte någon annan bedömning. Dessa förfaranden kan inte ses som alternativ till det aktuella förfarandet, eftersom de inte innebär att fordran i sin helhet omedelbart upphör (jfr HFD 2020 ref. 58).

Bolaget medverkar i rättshandlingarna. Syftet med transaktionerna anges vara att undvika att koncernen behöver redovisa en uppskjuten skatteskuld enligt U.S. GAAP. Med hänsyn till de transaktioner som planeras bedömer Skatterättsnämnden dock att det framgår av omständigheterna att syftet med transaktionerna är att bolagets fordran ska upphöra utan att det uppkommer en skattepliktig kapitalvinst för bolaget. Förfarandet framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Skatteförmånen kan därför antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet.

Rekvisiten i punkterna 1–3 i 2 § skatteflyktslagen får därmed anses uppfyllda. Det återstår då att pröva om även rekvisitet i punkten 4 kan anses uppfyllt.

Att bolaget inte beskattas enligt inkomstskattelagen är enligt nämndens mening en konsekvens av reglerna om avyttring samt reglerna i 37 kap. inkomstskattelagen om beskattningen vid kvalificerade fusioner. En tillämpning av dessa regler kan inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Vid val mellan alternativa handlingssätt kan bolaget inte heller anses skyldigt att välja det ur skattesynpunkt mindre förmånliga alternativet att BWT betalar sin skuld direkt till bolaget (jfr RÅ 2008 not. 148, fråga 4). Rekvisitet i punkten 4 är därmed inte uppfyllt, vilket innebär att skatteflyktslagen inte är tillämplig.

Bengtsson, Pålsson och Sundin var skiljaktiga avseende fråga 1 och anförde:

Vi anser att gäldenärsbytet som skisseras i ansökan innebär att fordran avyttrats. Fråga 1 borde därför ha besvarats jakande.

Med avyttring avses enligt 44 kap. 3 § inkomstskattelagen försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.

Den nuvarande lagregleringen av avyttringsbegreppet infördes väsentligen i samband med 1990 års skattereform. Av förarbetena framgår att begreppet avyttring i praxis har getts en vid innebörd. Avgörande för om en avyttring skett är att egendomen eller en del av egendomen definitivt avhännts ägaren. 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 s. 710 och där införda rättsfall samt RÅ 2010 ref. 34).

I det nu föreliggande ärendet medför gäldenärsbytet att en annan juridisk person övertar betalningsskyldigheten. Av förutsättningarna framgår vidare att borgenärens medverkan är en nödvändig förutsättning för gäldenärsbytet. Dessa omständigheter bör sammantaget ses som en sådan väsentlig förändring att fordran får anses ha utslocknat och ersatts av en ny fordran (jfr HFD 2018 ref. 27 med där införda rättsfall). Det anförda leder till slutsatsen att rekvisiten i det skatterättsliga avyttringsbegreppet är uppfyllda.

Sundin var skiljaktig avseende fråga 4 och anförde:

Vad gäller företag med euro som redovisningsvaluta har lagstiftaren valt att kapitalvinster och kapitalförluster på kapitaltillgångar ska beräknas utifrån transaktionernas värde i svenska kronor (se prop. 1999/2000:23 s. 164 f. och s. 173 ff.). Det kan vidare konstateras att lagstiftningen innebär att kapitalvinster och kapitalförluster på kapitaltillgångar behandlas symmetriskt. Om det aktuella förfarandet godtas torde det leda till att kapitalvinster som beror på valutakursförändringar inte kommer att tas upp, medan motsvarande kapitalförluster däremot kommer att dras av. Detta eftersom motsvarande förfarande inte skulle genomföras om kursförändringen mellan euro och svenska kronor var den motsatta.

I fråga om lagstiftningens förenlighet med EU-rätten har Skatterättsnämnden tidigare gjort bedömningen att den skatterättsliga behandlingen av valutakursförändringar på fordringar och skulder i euro inte strider mot den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget (se dnr 49-18/D). Jag anser att det saknas anledning att göra en annan bedömning i detta ärende.

Mot bakgrund av det ovan anförda får ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet anses strida mot lagstiftningens syfte. Jag anser därför att även rekvisitet i punkten 4 i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllt och att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

En tillämpning av skatteflyktslagen medför enligt min uppfattning att bolaget beskattas som om BWT betalat sin skuld direkt till bolaget.