

Not 15

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 maj 2020 följande beslut (mål nr 2057-19).

Bakgrund

1. PKO Finance AB (PKO) är dotterbolag till ett polskt bolag. Verksamheten i PKO består i att genom emission av obligationer låna pengar för vidare utlåning till bolag inom koncernen. PKO har euro som redovisningsvaluta vilket innebär att bolaget för deklarationsändamål måste räkna om posterna i balans- och resultaträkningarna från euro till svenska kronor enligt ett visst omräkningsförfarande.

2. För fordringar och skulder i annan valuta än euro gäller att posterna ska värderas till växelkursen vid beskattningsårets utgång. En kursuppgång i en viss valuta leder därmed till att en fordran och en skuld i den valutan stiger lika mycket och att kursvinster och kursförluster därmed tar ut varandra. När en fordran i euro avyttras beräknas kapitalvinsten med utgångspunkt i den historiska anskaffningsutgiften i svenska kronor. En kursuppgång under innehavstiden påverkar därmed inte anskaffningsutgiften utan beskattas som en kapitalvinst. En motsvarande kursuppgång på en skuld i euro är inte avdragsgill.

3. Under 2012 och 2014 emitterade PKO två obligationslån i euro och ett i amerikanska dollar i syfte att finansiera lån till moderbolaget i samma valutor och på i huvudsak samma villkor. Obligationslånen i euro skulle till 90 procent förfalla till betalning under 2019 medan resterande del samt lånet i amerikanska dollar förfaller till betalning under 2022.

4. PKO ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om fordringarna på moderbolaget skattemässigt utgjorde lagertillgångar eller kapitaltillgångar samt – för det fall att fordringarna utgjorde kapitaltillgångar – om en valutakursförlust på en skuld i euro var avdragsgill för ett bolag med euro som redovisningsvaluta när både in- och utlåning sker i euro. Om svaret på sistnämnda frågan var nekande ville bolaget veta om det är förenligt med EU-rätten att vägra ett sådant bolag avdrag för en kursförlust på en skuld när motsvarande kursvinst på en fordran är skattepliktig.

5. Skatterättsnämnden fann att fordringarna inte är lagertillgångar, att en valutakursförlust på en skuld i euro inte får dras av och att detta avdragsförbud inte strider mot den fria rörligheten för kapital.

Yrkanden m.m.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

7. *PKO Finance AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och fastställa att fordringarna på moderbolaget utgör lagertillgångar alternativt att en valutakursförlust på en skuld i euro är avdragsgill för bolag med euro som redovisningsvaluta. Vidare yrkar PKO att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Skälen för avgörandet

8. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser

sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

9. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie skatteförfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner (se t.ex. HFD 2018 ref. 3).

10. En förutsättning för att en fråga ska besvaras genom ett förhandsbesked på grund av att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. I annat fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (HFD 2018 ref. 3).

11. PKO har som skäl för att förhandsbesked ska lämnas anfört att det rör sig om betydande belopp och att det i händelse av ett negativt besked överväger olika handlingsalternativ såsom att ändra redovisningsvaluta från euro till svenska kronor eller att avveckla verksamheten genom att inte emittera nya obligationslån och lämna nya lån till företag inom koncernen. Bolaget har emellertid inte gjort gällande att det för närvarande överväger någon ny emission, med efterföljande vidareutlåning, som det i händelse av ett negativt förhandsbesked skulle avstå från att genomföra. Vidare anför bolaget att det är vanligt förekommande att företag med euro som redovisningsvaluta har in- och utlåning i samma valuta och att ett förhandsbesked därmed är av stor vikt för ett mycket stort antal svenska företag.

12. Enbart den omständigheten att det rör sig om betydande belopp är inte tillräckligt för att förhandsbesked ska lämnas. Att PKO eventuellt kommer att avveckla sin verksamhet innebär inte att bolaget står inför en valsituation av sådant slag som gör att det kan anses vara av vikt för bolaget att ett förhandsbesked lämnas (se Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 11 mars 2020 i mål nr 3837-19).

13. Vad PKO uppgett om ett eventuellt byte av redovisningsvaluta är så allmänt hållet att det inte går att bedöma om det är ett realistiskt alternativ. Till saken hör att ett byte av valuta får ske tidigast vid ingången av räkenskapsåret 2021, se 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) och att 90 procent av de obligationslån som är föremål för ansökan om förhandsbesked och som löper i euro redan har förfallit till betalning. Inte heller vad PKO anfört beträffande detta handlingsalternativ medför att det kan anses vara av vikt för bolaget att ett förhandsbesked lämnas.

14. Mot denna bakgrund, och då det inte heller kommit fram att de frågor som PKO ställde i sin ansökan om förhandsbesked är av det slaget att de av prejudikatskäl bör besvaras genom ett förhandsbesked, borde Skatterättsnämnden inte ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson* (skiljaktig), *Baran* (skiljaktig), *Gäverth* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitisekreteraren Camilla Wernkvist.

Justitieråden *Knutsson* och *Baran* var skiljaktiga och anförde följande. Vi anser att den väckta EU-rättsliga frågan är prejudikatintressant och att det finns anledning att pröva ansökningen. Vi anser vidare att förhandsbeskedet borde ha fastställts och att skälen för avgörandet borde ha utformats på följande sätt.

Frågorna i målet

1. Den första frågan i målet avser klassificeringen av ett bolags fordringar på sitt moderbolag. Beroende på svaret på den frågan uppkommer frågan hur en kursuppgång på en skuld i euro ska hanteras i ett bolag när både in- och utlåning sker i euro och bolaget har euro som redovisningsvaluta.

Rättslig reglering m.m.

2. Med kapitaltillgångar avses enligt 25 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, andra tillgångar i en näringsverksamhet än, såvitt nu är av intresse, lagertillgångar. Med lagertillgångar avses enligt 17 kap. 3 § IL tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning.

3. Enligt 4 kap. 6 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) ska redovisningsvalutan vara svenska kronor men vissa företag, däribland aktiebolag, får använda euro som redovisningsvaluta.

4. Lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro innehåller bestämmelser om de omräkningar som företag med redovisning i euro måste göra för deklara-tionsändamål. Huvudregeln är att resultaträkningen räknas om enligt beskattningens årets genomsnittliga växelkurs, 5 §, och balansräkningen enligt kursen vid beskattningens årets utgång, 6 §.

5. Fordringar och skulder i utländsk valuta, t.ex. euro, ska enligt 14 kap. 8 § IL värderas till kursen vid beskattningens årets utgång. För företag med euro som redovisningsvaluta samt fordringar och skulder i en annan valuta, t.ex. svenska kronor, finns en motsvarande bestämmelse i 11 § omräkningslagen.

6. Till avyttring räknas enligt 44 kap. 4 § första stycket 1 IL att innehavaren av en fordran får betalt för den. En vinst vid avyttringen är skattepliktig och en förlust är avdragsgill. Hur kapitalvinsten beräknas framgår av 13 och 14 §§ och innebär, något förenklat, att ersättningen minskas med anskaffningsutgiften. Om en fordran i utländsk valuta på grund av bestämmelserna i 14 kap. 8 § IL har värderats till ett högre eller lägre värde än anskaffningsutgiften ska anskaffningsutgiften enligt 48 kap. 17 § IL ökas respektive minskas med mellanskillnaden.

7. Enligt artikel 54, jfrd med artikel 49, i EUF-fördraget ska alla inskränkningar för företag som bildats i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstat vara förbjudna. Av artikel 63 framgår vidare att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land är förbjudna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Fordringarna är kapitaltillgångar

8. PKO har tre fordringar – två i euro och en i amerikanska dollar – på sitt moderbolag med förhållandevis långa löptider. Fordringarna redovisas som anläggningstillgångar i årsredovisningen. Högsta förvaltningsdomstolen delar Skatterättsnämndens bedömning att fordringarna inte utgör lagertillgångar och förhandsbeskedet ska därmed fastställas i denna del.

Kursförändringar på skulder är inte föremål för beskattning

9. Till avyttring räknas att innehavaren av en fordran får betalt för den. En kapitalvinst vid avyttringen är skattepliktig och en kapitalförlust är som huvudregel avdragsgill och detta gäller även till den del vinsten eller förlusten beror på valutakursförändringar (HFD 2016 ref. 14 II). Skulder är inte föremål för kapitalvinstbeskattning och valutakursförändringar på skulder ska därmed inte tas upp till beskattning respektive dras av. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas även i denna del.

Regleringen strider inte mot EU-rätten

10. PKO gör gällande att det förhållandet att bolaget inte skattemässigt kan upprätthålla en valutasäkring av en fordran mot en matchande skuld i euro innebär ett hinder mot den fria rörligheten för kapital – alternativt inskränker etableringsfriheten – inom unionen. Om bolaget hade haft sin redovisning i svenska kronor skulle en kursuppgång på en fordran i euro successivt ha ökat anskaffningsutgiften för fordringen och på så sätt reducerat den skattepliktiga vinsten vid avyttringen av den. Eftersom även skulder i euro löpande omvärderas till balansdagens kurs skulle inte heller någon löpande beskattning ha skett eftersom kursvinsten på fordringen hade kvittats mot en motsvarande kursförlust på en skuld i euro.

11. Eftersom bolaget har sin redovisning i euro och fordringarna är i samma valuta sker inte en sådan successiv uppräkningsvärde med följd att kapitalvinsten vid avyttringen av dem blir högre. Samtidigt har bolagets skulder ökat i samma utsträckning men den skuldökningen kan inte kvittas mot värdeökningen på fordringarna vare sig löpande eller vid avyttringen av fordringarna. Härigenom missgynnas bolaget i förhållande till ett bolag som har svenska kronor som redovisningsvaluta.

12. Skatterättsnämnden påpekade inledningsvis att vinster och förluster på fordringar respektive skulder behandlas symmetriskt var för sig. Vidare kan konstateras att den omständigheten att PKO:s in- och utlåning sker i euro inte i sig leder till ett skatteutfall som skiljer sig från vad som gäller för företag med lånetransaktioner i svenska kronor.

13. Att bolaget inte kan kvitta en kursuppgång på en skuld mot motsvarande kursuppgång på en fordran beror alltså inte på att skattesystemet missgynnar gränsöverskridande lånetransaktioner utan är i stället en följd av att bolaget har valt att använda euro som redovisningsvaluta. Frågan är

om detta innebär att regelverket strider mot den fria rörligheten för kapital eller etableringsfriheten enligt EUF-fördraget.

14. Högsta förvaltningsdomstolen ifrågasätter inte att möjligheten för svenska företag att välja euro som redovisningsvaluta är positiv för den fria rörligheten för kapital och även underlättar gränsöverskridande etableringar och att den typ av negativa konsekvenser som aktualiseras i målet kan avhålla företagen från att utnyttja den. Möjligheten att använda euro som redovisningsvaluta är emellertid inte en rättighet som har sin grund i EUF-fördraget.

15. Att en användning av euro som redovisningsvaluta främjar rörligheten inom unionen innebär därmed inte att avsaknaden av en möjlighet till euroredovisning utgör ett hinder mot den fria rörligheten för kapital eller etableringsfriheten. Detsamma gäller eventuella nackdelar som är en följd av hur det svenska regelverket har utformats liksom olika restriktioner som möjligheten att välja redovisningsvaluta är förenad med. Exempel på sådana restriktioner är att den enda utländska valuta som är tillåten som redovisningsvaluta är euro och att möjligheten står öppen bara för vissa företag.

16. I målet aktualiseras alltså ingen sådan unionsrättslig tolkningsfråga som ger anledning för Högsta förvaltningsdomstolen att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Yrkandet om detta ska därför avslås och Skatterättsnämndens förhandsbesked ska även i denna del fastställas.

Skatterättsnämnden (2019-03-13, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Rubenson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1: Fordringarna på koncernbolag är inte lagertillgångar.

Fråga 2: En valutakursförlust på en skuld i euro får inte dras av.

Fråga 3: Det strider inte mot den fria rörligheten för kapital att valutakursförlusten inte får dras av.

Motivering

Fråga 1

PKO menar att bolagets verksamhet är en form av en internbank och att fordringarna på koncernbolag, på motsvarande sätt som i RÅ 2004 not. 58, av den anledningen utgör lagertillgångar.

Av ansökan framgår att PKO har emitterat obligationer sedan 2010 och att de har använts för att finansiera lån till främst moderbolaget. De tre obligationerna som nu finns utestående och som utgivits för att finansiera lånen till moderbolaget förfaller under 2019 och 2022. Förutom in- och utlåning, samt räntebetalningar, finns inga uppgifter om ytterligare transaktioner i verksamheten.

Det finns ingen skatterättslig definition av begreppet internbank. För att ett bolag ska anses vara en sådan internbank vars tillgångar utgör lager

bör dock krävas att verksamheten består av fler än enstaka transaktioner. Enligt Skatterättsnämnden är bolagets verksamhet alltför begränsad för att kunna jämföras med den verksamhet som förekom i RÅ 2004 not. 58 och som likställdes med sådan verksamhet som bedrivs av banker. Mot den bakgrunden och då det enligt nämndens mening inte finns någon annan grund för att fordringarna skatterättsligt ska klassificeras som lagertillgångar utgör de kapitaltillgångar.

Fråga 2

Av Högsta förvaltningsdomstolens dom den 13 september 2012 i mål nr 1497-11 följer att värdeförändringar på skulder i euro som beror på ändrad växelkurs mellan euro och svenska kronor vare sig ska tas upp eller dras av. Samtidigt kommer en värdeförändring på fordringar som beror på ändrad växelkurs bli skattepliktig respektive avdragsgill i form av kapitalvinst eller kapitalförlust när de avyttras (jfr HFD 2016 ref. 14 II).

Det finns emellertid varken i IL eller i någon annan intern lagstiftning stöd för att den skattemässiga resultatpåverkan vad gäller värdeförändringar på skulder skulle bli en annan på grund av att upplånade medel används till utlåning.

PKO kan därmed inte enligt intern rätt få avdrag för en valutakursförlust på sina skulder. Eventuella valutakursvinster på skulderna hade samtidigt inte varit skattepliktiga.

Fråga 3

Med anledning av svaret på fråga 2 måste Skatterättsnämnden ta ställning till om det är förenligt med EU-rätten att valutakursförlust på skuld i euro som beror på ändrad växelkurs mellan euro och svenska kronor inte ska dras av.

Inledningsvis kan konstateras att vinster och förluster på fordringar respektive skulder behandlas symmetriskt var för sig och att en sådan behandling enligt praxis inte strider mot EU-rätten.

Frågan här är om den aktuella valutasäkringsåtgärden med en kombination av fordringar och skulder medför att avdrag måste medges för förluster på skulder för att intern rätt ska vara förenlig med EU-rätten.

Förenligheten bör prövas mot den fria rörligheten för kapital redan med hänsyn till att redovisningsvalutan och fordran samt skuld är i euro (jfr HFD 2016 ref. 14 II).

Det kan vidare konstateras att den skattemässiga ordningen för en skattskyldig som befinner sig i den position som PKO gör kan bli en annan än vad som gällt om man valt svenska kronor som redovisningsvaluta. Kursförändringar mellan euro och svenska kronor beaktas då löpande på både fordran och skuld, jfr 14 kap. 8 § IL. Vidare gäller att det är vid nuvarande valutaläge som de negativa skattemässiga effekterna uppkommer för sökanden. Vid det omvända valutaförhållandet mellan euro och svenska kronor finns en motsvarande positiv effekt eftersom en förlust på fordran blir avdragsgill medan en vinst på den till fordran kopplade skulden inte beskattas. Det kan på så sätt hävdas att även de kopplade

transaktionerna behandlas symmetriskt med hänsyn till att varken förluster eller vinster på skulderna påverkar utfallet.

I linje med EU-domstolens bedömning i målet X AB¹ bör EUF-fördraget emellertid inte tolkas så att det tvingar en medlemsstat att medge avdrag i en situation som den i ansökan eftersom det skulle innebära att en asymmetri därmed uppkommer när det gäller förhållandet skattepliktig vinst och skattepliktig förlust på skulder.

Enligt Skatterättsnämndens mening saknas alltså stöd för att bedöma förluster på skulder på annat sätt än vad Högsta förvaltningsdomstolen gjorde i det ovan nämnda mål nr 1497-11. Detta även om de upptagits som ett led i en valutasäkringsåtgärd (jfr RÅ 2007 not. 28).

Avdrag kan därmed inte heller medges för valutakursförluster på de aktuella skulderna med en tillämpning av unionsrätten.

¹ X AB, C-686/13, EU:C:2015:375 (red. anm.).