



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
2139-23  
2140-23

meddelad i Stockholm den 29 februari 2024

## KLAGANDE

Söderport Fastigheter AB, 556693-9616

Ombud: Fredrik Berndt och Viktor Sandberg  
Svalner Skatt & Transaktion KB  
Box 16115  
103 23 Stockholm

## MOTPART

Skatteverket  
171 94 Solna

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 13 mars 2023 i mål nr 2002-22 och 2003-22

## SAKEN

Inkomstskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att ränteswapavtalet ska anses avyttrat under 2018 och visar målen åter till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med vad som anges i punkt 22.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Söderport Fastigheter AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 137 880 kr.

**BAKGRUND**

1. Värdeförändringar på ett bolags kapitaltillgångar ska tas upp som kapitalvinst respektive dras av som kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet när tillgångarna avyttras. Med avyttring avses som huvudregel försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. När det gäller värdepapper kan även väsentliga villkorsändringar leda till att en avyttring ska anses ha skett.
2. Söderport Fastigheter AB ingick ett s.k. ränteswapavtal med en bank. Enligt avtalet skulle bolaget var tredje månad betala en fast ränta om 4,29 procent beräknad på ett nominellt belopp om 2 088 miljoner kr till banken. Banken skulle vid samma tidpunkter betala en på visst sätt bestämd rörlig ränta beräknad på samma belopp till bolaget. Avtalets slutdag var den 16 september 2021.
3. Den 23 november 2018 kom parterna överens om att dels stänga avtalet i förtid, vilket innebar att alla rättigheter och skyldigheter mellan parterna på grund av ränteswapavtalet skulle upphöra per den 27 november 2018, dels ingå tre nya ränteswapavtal. Samma ramavtal tillämpades för såväl det ursprungliga som de nya avtalen.
4. Även i de nya avtalen angavs att bolaget var tredje månad skulle betala en fast ränta till banken samtidigt som banken skulle betala en rörlig ränta till bolaget beräknad på samma nominella belopp. I två av avtalen bestämdes bolagets ränta till 2,97 respektive 2,752 procent på nominella belopp om 200 miljoner kr; i det tredje till 2,646 procent på ett nominellt belopp om 1 270 miljoner kr. För banken angavs i samtliga avtal samma rörliga räntesats som enligt det ursprungliga avtalet. De nya avtalen hade startdag den 27 november 2018 och slutdag den 27 november 2023, den 27 november 2024 respektive den 27 november 2025.

5. Av en skrivelse från banken framgår att det ursprungliga avtalet vid stängningen hade ett negativt värde för bolaget om ca 245,6 miljoner kr. I samband med stängningen betalade bolaget 50 miljoner kr av detta belopp kontant till banken, vilket lämnade ett kvarvarande negativt värde om ca 195,6 miljoner kr för bolaget att reglera. Enligt skrivelsen hanterades detta negativa belopp på så sätt att bolaget enligt de nya avtalen förband sig att betala en högre fast ränta än vad som annars skulle ha varit fallet.
6. Bolaget gjorde i sin inkomstdeklaration för 2018 avdrag för kapitalförlust med ca 245,6 miljoner kr till följd av stängningen av det ursprungliga avtalet. I deklarationen för 2019 gjorde bolaget avdrag för tidigare års underskott.
7. Skatteverket beslutade att för beskattningsåret 2018 medge bolaget avdrag för kapitalförlust endast avseende den del av det negativa värdet som hade kontantreglerats men inte för resterande del, dvs. inte för de ca 195,6 miljoner kr som hade reglerats genom den högre räntan i de nya ränteswap-avtalen. Skatteverket ansåg inte att stängningen av det tidigare avtalet innebar att detta var avyttrat i sin helhet. Den sammantagna innebörden av avtalen mellan bolaget och banken var enligt myndigheten i stället att bolagets förpliktelse enligt det tidigare avtalet fördes över till och reglerades genom de nya avtalen.
8. Skatteverkets beslut ledde till att det inte uppstod något underskott för beskattningsåret 2018 och myndigheten beslutade därför att för beskattningsåret 2019 neka bolaget avdrag för tidigare års underskott.
9. Bolaget överklagade besluten till Förvaltningsrätten i Stockholm och sedan vidare till Kammarrätten i Stockholm. Domstolarna ansåg att de vidtagna transaktionerna inte innebar att det ursprungliga avtalet kunde anses avyttrat i sin helhet och avslog bolagets överklaganden.

**YRKANDEN M.M.**

10. *Söderport Fastigheter AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva underinstansernas avgöranden och medge bolaget avdrag för kapitalförlust avseende den förtida stängningen av ränteswapavtalet. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 303 300 kr.
11. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att kostnaderna synes högt beräknade.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET****Frågan i målen**

12. Frågan i målen är om ett ränteswapavtal, till den del som det har ersatts av nya sådana avtal mellan samma parter, ska anses avyttrat.

**Rättslig reglering m.m.**

13. Bestämmelser om vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 16 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Enligt 1 § första stycket ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.
14. Med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet avses enligt 25 kap. 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.

15. Med avyttring av tillgångar avses enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. 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. 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. Detta bygger 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 (HFD 2018 ref. 27 och där angivna rättsfall).
17. Av 44 kap. 2 § och 26 § första stycket följer att kapitalförluster ska dras av som kostnad det beskattningsår då tillgången avyttras. Enligt 26 § andra stycket ska kapitalförluster dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv. Av 23 § framgår att bara verkliga kapitalförluster ska anses som kapitalförluster.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

#### *Avdrag för kapitalförlust*

18. Ett ränteswapavtal kan under avtalstiden, beroende på ränteläget, för var och en av avtalsparterna växla mellan att ha ett negativt och ett positivt värde gentemot motparten. Med hänsyn till ränteswapavtalets karaktär bör bestämmelserna i inkomstskattelagen om kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av tillgångar anses tillämpliga oavsett om avtalet för den enskilda avtalsparten har ett positivt eller ett negativt värde.

19. Det som ska avgöras är därmed om den förtida stängningen av ränteswapavtalet innebär att det ska anses vara avyttrat i sin helhet.
20. Bolaget och banken träffade bindande avtal den 23 november 2018 om att det ursprungliga ränteswapavtalet skulle upphöra att gälla och ersättas av tre nya avtal. Skatteverket anser dock att detta inte innebär att det ursprungliga avtalet ska anses vara avyttrat i sin helhet eftersom det kvarvarande negativa värde om ca 195,6 miljoner kr som avtalet hade för bolaget fördes över till och reglerades genom de nya avtalen.
21. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det ursprungliga avtalet var baserat på ett annat nominellt belopp samt hade en annan löptid och en annan fast räntesats än de nya avtalen. Det rör sig således om väsentliga skillnader mellan avtalen. Den omständigheten att det negativa värdet för bolaget kvarstod och reglerades genom en förhöjd räntesats i de nya avtalen kan mot den bakgrunden inte medföra annan bedömning än att det ursprungliga avtalet har upphört och ersatts av de nya.
22. Det ursprungliga ränteswapavtalet ska alltså anses ha avyttrats i sin helhet under 2018. För att en kapitalförlust ska få dras av krävs förutom att avyttring har skett att förlusten är definitiv och verklig. Det bör ankomma på Skatteverket att som första instans ta ställning till om dessa förutsättningar är uppfyllda. Målen ska därför visas åter till Skatteverket för fortsatt handläggning.

*Ersättning för kostnader*

23. Bolaget har fått delvis bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

24. Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 303 300 kr. Det yrkade beloppet avser 88 timmars arbete till en genomsnittlig timkostnad om 3 447 kr.
25. Mot bakgrund av målens karaktär och svårighetsgrad får timkostnaden bedömas som skälig i sig. Med hänsyn till omfattningen av och innehållet i skriftväxlingen framstår antalet nedlagda timmar emellertid som väl tilltaget. En skälig tidsåtgång kan uppskattas till 40 timmar. Bolaget ska således beviljas ersättning för processen i Högsta förvaltningsdomstolen med 137 880 kr.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl,  
Leif Gäverth, Mats Anderson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Tobias Andersson och  
Veronica Montell.