

Ref 16

Fråga om ett ränteswapavtal som har ersatts av nya sådana avtal mellan samma parter men med andra avtalsvillkor ska anses avyttrat vid inkomstbeskattningen.

25 kap. 3 § och 44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 februari 2024 följande dom (mål nr 2139-23 och 2140-23).

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 ränteswapavtalen. 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.

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Gäverth, Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreterarna Tobias Andersson och Veronica Montell.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2022-03-17, ordförande Lif):

Utgångspunkter för prövningen

Av 44 kap. 11 § inkomstskattelagen framgår bl.a. att det med termin avses ett avtal lämpat för allmän omsättning.

Omständigheter såsom beloppsstorlekar, räntesatser, avtalsvillkor m.m. hos de aktuella ränteswapavtalen är ostridiga. Huvudfrågan i målet är om den förtida stängningen av ränteswapavtalet ”Swap 1” medfört avdragsrätt för bolaget avseende den del av uppkommen skuld som ska betalas till banken inom ramen för [de tre nya] ränteswapavtalen ”Swap 2”. Svaret på den frågan beror på om Swap 1 som tillgång bedöms vara avyttrad och i så fall om aktuell kapitalförlust anses som definitiv. Förvaltningsrätten ska vidare ta ställning till den följdändring Skatteverket gjort avseende inrullat underskott till beskattningsåret 2019 samt bolagets rätt till ersättning för kostnader hos förvaltningsrätten.

Tidpunkten för avyttring och rätten till avdrag

Bolaget har fört fram att reglerna kring avyttringstidpunkten enligt 44 kap. 4 § inkomstskattelagen inte är tillämpligt på aktuella ränteswapavtal eftersom det då krävs att avtalen är lämpat för allmän omsättning samt att detta framgår av 44 kap. 11 § inkomstskattelagen. Förvaltningsrätten bedömer, i likhet med Skatteverket, att de aktuella ränteswapavtalen utgör avtal som liknar terminer. Enligt ordalydelsen i 44 kap. 11 § inkomstskattelagen omfattar kravet på att avtalet är lämpat för allmän omsättning terminer. Eftersom det inte uttryckligen framgår att detta krav även gäller avtal som liknar terminer samt avsaknad av ledning via förarbeten bedömer förvaltningsrätten att reglerna kring avyttringstidpunkten enligt 44 kap. 4 § inkomstskattelagen är tillämpligt på avtal som liknar terminer oavsett om de är lämpade för allmän omsättning eller inte. En sådan tillämpning stöds till viss del av Kammarrätten i Göteborgs dom den 22 oktober 2020 i mål nr 1647-20 och HFD 2014 not. 66. Dessa mål har nämligen inte uppställt krav på att avtal som liknar terminer måste vara lämpade för allmän omsättning för att olika regleringar där sådana avtal nämns inom inkomstskattelagen ska aktualiseras och tillämpas. Att det inom doktrin kommit fram en annan åsikt i frågan förändrar inte den bedömningen. Det innebär att ränteswapavtalen ska anses avyttrade när ena parten i avtalet får betalt för att motpartens förpliktelse ska upphöra i enlighet med 44 kap. 4 § inkomstskattelagen.

Skatteverket har vidare fört fram att Swap 1 och Swap 2 ska bedömas i ett sammanhang eftersom förpliktelse från Swap 1 har löpt vidare inom avtalsvillkoren för Swap 2. Vid en sådan bedömning anser Skatteverket att förpliktelsen hänförlig till Swap 1 i realiteten inte har upphört då denna löpt vidare genom en förhöjd räntesats i Swap 2 samt att detta inte kan jämföras med ett avtalat fordringsförhållande mellan bolaget och banken.

Enligt bolaget framgår det av skrivelse från banken att samtliga förpliktelser med anledning av Swap 1 upphört. Bolaget för vidare fram att det inte finns något hinder mot att dela upp Swap 2 i olika komponenter eller att bedöma Swap 1 och Swap 2 var för sig. Swap 2 består av tre olika avtal där respektive avtal har betydligt längre löptid än den som återstod av Swap 1. Swap 2 omfattar även ett annat nominellt belopp än Swap 1 vilket medför en annan kontraktsränta och därmed annan storlek på åtagande för bolaget.

Mot bakgrund av att Swap 1 ska anses avyttrad när ena parten får betalt för att motpartens förpliktelse ska upphöra blir frågan om stängningen av Swap 1 medfört att banken fått betalt och bolagets förpliktelse gentemot banken därmed upphört. Av utredningen i målet framgår att 195 566 591 kr av den skuld som kvarstod till banken vid stängningen av Swap 1 reglerades inom villkoren för Swap 2 genom att det fasta belopp som bolaget ska betala till banken är cirka 1,8 procentenheter högre än vad som annars hade avtalats. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2001 not. 160 och RÅ 2007 ref. 3 bedömt att fasta belopp såsom "räntersättning" som utgår i samband med swapavtal utgör en del av det finansiella instrumentet och att en sådan del därför inte ska behandlas separat. Till skillnad från nämnda avgöranden har skuld från tidigare swapavtal inkorporerats i ett nytt swapavtal. Det kan inte uteslutas att betalning av den aktuella skulden skulle kunnat arrangeras på ett annat sätt än det nu valda. Men genom att den nu är en sådan integrerad del av avkastningen enligt Swap 2 anser förvaltningsrätten att den ska bedömas tillsammans med resterande delar av Swap 2. Med beaktande av detta anser förvaltningsrätten att bolagets förpliktelse gentemot banken enligt Swap 1 inte upphört i realiteten och att Swap 1 därmed inte ska anses avyttrad i sin helhet. Beskattning avseende den del av Swap 1 som reglerades inom villkoren för Swap 2 har således inte utlösts i och med stängningen av Swap 1. Mot bakgrund av ovan bedömer förvaltningsrätten även att aktuell skuld inte kan anses utgöra en definitiv kapitalförlust än. Bolagets yrkande om avdrag för kapitalförlust om 195 566 591 kr för beskattningsåret 2018 ska därför avslås.

Följdändring avseende inrullat underskott

Till följd av att Skatteverket har haft fog för sitt beslut att inte medge bolagets avdrag för kapitalförlust om 195 566 591 kr för beskattningsåret 2018 är inrullat underskott till beskattningsår 2019 felaktigt. Det har således funnits förutsättningar för Skatteverket att besluta om efterbeskattning för beskattningsår 2019 avseende inrullat underskott. Beslutet framstår inte som uppenbart oskäligt. Bolagets yrkande om inrullat underskott för beskattningsår 2019 ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan. Inte heller har det i övrigt kommit fram skäl för att bolaget ska beviljas ersättning för sina ombudskostnader i förvaltningsrätten. Bolagets yrkande om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandena och yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

Kammarrätten i Stockholm (2023-03-13, Lundmark, Åsbrink och Windolf):

Inkomstbeskattning

Kammarrätten bedömer, liksom förvaltningsrätten, att reglerna om avyttringstidpunkten i 44 kap. 4 § inkomstskattelagen är tillämpliga på avtal som liknar terminer oavsett om de är lämpade för allmän omsättning eller inte (jfr HFD 2014 not. 66). Kammarrätten anser också, i likhet med förvaltningsrätten, att stängningen av Swap 1 och ingåendet av Swap 2 inte har medfört att banken har fått betalt och att förpliktelsen har upphört på så sätt att Swap 1 kan anses vara avyttrad i sin helhet. De avtalsförändringar som har skett innebär inte heller att det kan anses vara fråga om en avyttring av Swap 1. Bolaget kan alltså inte medges ytterligare avdrag för definitiv förlust hänförlig till Swap 1 beskattningsår 2018.

I fråga om efterbeskattning för beskattningsår 2019 avseende inrullat underskott instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning. Överklagandet ska därför avslås i den del som rör inkomstbeskattning.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Målet avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Överklagandet av förvaltningsrättens avgörande som rör ersättning för kostnader och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.