

12 Valutakurser

12.1 RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser

Tillämpningsområde

RR 8 behandlar

- a. redovisning av transaktioner i utländsk valuta i juridisk person
- b. omräkning av utländsk filials resultat- och balansräkningar för redovisning i ägarföretaget
- c. omräkning av resultat- och balansräkningar för utlandsverksamheter vid upprättande av koncernredovisning.

RR 8 behandlar inte säkringsredovisning med undantag för

- a. säkring i koncernredovisningen av nettoinvesteringar i självständiga utlandsverksamheter
- b. vissa upplysningar om säkringsåtgärder.

RR 8 gäller fr.o.m. den 1 januari 1999.

Sammanfattning

En *utlandsverksamhet* är ett dotterföretag, ett intresseföretag, ett joint venture eller en filial, där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet. En *självständig utlandsverksamhet* är en utlandsverksamhet som inte utgör en integrerad del av företagets verksamhet. *Rapportvaluta* är den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas och *utländsk valuta* är annan valuta. *Valutakurs* är den växlingskurs enligt vilken växling sker mellan två valutor. *Valutakursdifferens* (kursdifferens) är skillnaden mellan de belopp som framkommer vid omräkningar av ett belopp i en utländsk valuta till rapportvalutan när omräkningarna sker enligt skilda valutakurser. *Balansdagskurs* är avistakursen på balansdagen. *Nettoinvestering i självständig utlandsverksamhet* är koncernens andel av en självständig utlandsverksamhets nettotillgångar enligt värderingen i koncernredovisningen. *Monetära poster* är kassamedel samt andra tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp. *Verkligt värde* är det värde till vilket en

tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan oberoende parter.

Transaktioner i utländsk valuta

En transaktion i utländsk valuta ska, när den tas in i den *löpande bokföringen*, omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. Av praktiska skäl kan dock en omräkning till rapportvalutan ske genom användning av en kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. Exempelvis kan en genomsnittskurs eller standardkurs användas för en period om den är ett tillfredsställande närmevärde för en omräkning enligt faktiska kurser. På *balansdagen* ska en fordran normalt värderas enligt bankens köpkurs och en skuld enligt bankens säljkurs. Approximativ kurs kan användas, t.ex. den genomsnittliga kursen mellan köp- och säljkurs.

För redovisning av poster i *balansräkningen* är huvudprincipen den att *monetära tillgångar och skulder* i utländsk valuta ska omräknas enligt balansdagskursen. Från huvudprincipen finns ett undantag och det avser redovisning i vissa fall av långfristigt monetärt mellanhavande mellan ett ägarföretag och en självständig utlandsverksamhet. *Icke-monetära tillgångar och skulder* i utländsk valuta ska i balansräkningen redovisas enligt kursen vid anskaffningstidpunkten. Ett undantag till detta är tillgångar som värderas till verkligt värde. För sådana fall ska kursen vid värderingstidpunkten användas.

Icke-monetära poster har inte särskilt definierats i rekommendationen. I bilaga 1 i rekommendationen anges att bl.a. följande tillgångs- och skuldposter är icke-monetära poster; aktier, varulager, förskott från kunder, förutbetalda kostnader, fastigheter, inventarier, immateriella tillgångar (ex. patent, varumärken, licenser och goodwill) och förutbetalda intäkter.

Kursdifferenser uppkommer i redovisningen då monetära poster regleras eller då de omräknas på balansdagen. Kursdifferenserna ska (med visst undantag) redovisas i resultaträkningen för den period då de uppkommer.

Utlandsverksamhetens resultat- och balansräkningar

En utlandsverksamhet klassificeras antingen som integrerad eller som självständig utlandsverksamhet. Kännetecknandet för en integrerad utlandsverksamhet är den att verksamheten har nästan en omedelbar inverkan på företagets kassaflöde. Valutakursförändringar i en självständig utlandsverksamhet påverkar däremot mera företagets investering i utlandsverksamheten snarare än de enskilda monetära posterna.

Oavsett om utlandsverksamheten drivs i dotterbolag eller som filial kan utlandsverksamheten klassificeras antingen som en integrerad eller som en självständig utlandsverksamhet. I rekommendationen anges ett antal indikatorer på att en utlandsverksamhet ska klassificeras som självständig verksamhet.

För en filial som utgör en *integrerad utlandsverksamhet* sker omräkning enligt ”den monetära metoden”. Detta innebär att transaktioner i resultaträkningen omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs eller annan kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. I balansräkningen omräknas monetära poster enligt balansdagskursen medan icke-monetära poster omräknas enligt valutakursen vid anskaffningstidpunkten. Uppkomna differenser till följd av omräkningen redovisas i resultaträkningen.

För en filial som utgör en *självständig utlandsverksamhet* sker omräkning enligt ”dagskursmetoden”. Detta innebär att transaktioner i resultaträkningen omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs eller annan kurs som utgör en approximation av faktiska kurser. I balansräkningen omräknas såväl monetära poster som icke-monetära poster enligt balansdagskursen. Uppkomna differenser till följd av omräkningen redovisas direkt mot eget kapital.

Vid *avyttring* av en självständig utlandsverksamhet redovisas de ackumulerade kursdifferenser, som är hänförliga till utlandsverksamheten, och som tidigare redovisats direkt mot eget kapital, som intäkt/kostnad i resultaträkningen.

Skatt på kursdifferenser

Kursdifferenser på transaktioner i utländsk valuta och kursdifferenser hänförliga till omräkning av utlandsverksamheter kan medföra skatteeffekter. Redovisningen av inkomstskatter behandlas i Redovisningsrådets rekommendation om redovisning av inkomstskatter, RR 9. Där anges bl.a. att skatter ska redovisas på samma sätt som de poster som ger upphov till skatten, dvs. i vissa fall direkt mot eget kapital.

Upplysningar

Upplysning ska lämnas om tillämpade redovisningsprinciper för omräkning av poster i utländsk valuta. Upplysningarna ska bl.a. innefatta hur fordringar och skulder i utländsk valuta omräknats, hur klassificeringen av utlandsverksamheter som självständiga eller integrerade gjorts samt vilken metod som använts vid omräkning av resultat- och balansräkningar avseende utlandsverksamheter i höginflationsländer.

Upplysning ska lämnas om det belopp med vilket valutakursdifferenser påverkat periodens nettoresultat och storleken på de vid räkenskapsperiodens början respektive slut ackumulerade kursdifferenserna som redovisats direkt mot eget kapital samt en förklaring till förändringen. Vidare ska upplysningar lämnas om det belopp varmed periodens kursdifferenser har reducerats med valutasäkringsåtgärder.

Om företaget under räkenskapsperioden har omklassificerat en väsentlig utlandsverksamhet (från självständig till integrerad eller omvänt) ska upplysningar bl.a. lämnas om omklassificeringen och anledningen härtill.

12.2 Inkomstskatt

Sambandet

Som framgår ovan behandlar RR 8 inte säkringsredovisning i juridisk person utan hänvisar i detta avseende till BFN R 7. I juli 2002 gav Redovisningsrådet ut RR 27 (Finansiella instrument: upplysningar och klassificering), i vilken rekommendation finns regler om upplysningar om säkringsåtgärder. I samband med utgivandet av RR 27 upphörde de tidigare motsvarande upplysningsreglerna i RR 8 att gälla. I december 2003 ändrades RR 8 med innebörd att säkringsredovisning enligt BFN R 7 inte längre är en skyldighet utan en möjlighet för företagen. Bakgrunden till ändringen av RR 8 är att ÅRL fr.o.m. den 1 januari 2004 tillåter att finansiella instrument redovisas till verkligt värde, se avsnitt 4.2 Årsredovisningslagen och avsnitt 36 Säkringsredovisning.

RR 8 behandlar inte bara hur fordringar och skulder ska värderas i bokslutet, utan även hur omräkning ska ske när en transaktion tas in i den löpande bokföringen. RR 8 behandlar även mindre frekvent förekommande frågor som omräkning av utländska filialers resultat- och balansräkningar samt avyttring av självständiga utlandsverksamheter. Hit hörande skattefrågor behandlas nedan. Däremot behandlas nedan inte de omräkningar som görs för koncernredovisningsändamål, då detta saknar skattemässigt intresse.

I inkomstslaget näringsverksamhet finns inga särskilda regler avseende effekter av ändrade valutakurser förutom de i 14 kap. 8 § IL angående värdering av balansposter i utländsk valuta. I övrigt styrs den skattemässiga behandlingen av huvudregeln om intäkter i 15 kap. 1 § IL, huvudregeln om kostnader i 16 kap. 1 § IL och – när det gäller beskattningstidpunkten – bestämmelsen om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL. Kurs-

vinster respektive kursförluster är skattepliktiga respektive avdragsgilla enligt bestämmelserna i 15 kap. 1 § respektive 16 kap. 1 § IL.

Värdering av balansposter i utländsk valuta

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Det innebär att orealiserade vinster eller förluster till följd av ändrade valutakurser ska påverka det beskattningsbara resultatet.

Ett företags fordringar kan hänföras till såväl kapitaltillgångar, lagertillgångar eller kundfordringar (jfr 25 kap. 3 § IL). Bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL har dock en generell utformning och gäller alla slag av fordringar i näringsverksamhet. Regeln är inte beroende av hur företaget har redovisat posterna. Oavsett om företaget beaktat kursändringar i räkenskaperna eller ej ska balansdagens valutakurser tillämpas vid beskattningen. Av RÅ 2000 not. 160 framgår att kursändringarna vid räkenskapsårets utgång ska beaktas vid beskattningen även i de fall en näringsidkare inte avslutar räkenskaperna med årsbokslut.

Regeln i 14 kap. 8 § IL innehåller även en bestämmelse om valutasäkring. Den bestämmelsen kommenteras i avsnitt 36 Säkringsredovisning.

Beskattning av valutakursreserver

Genom tillkomsten av RR 8 – och genom att BFN R7 delvis upphört att gälla – är det inte längre möjligt för företag att göra avsättning till valutakursreserv för orealiserade valutakursvinster. För en sådan valutakursreserv skulle enligt tidigare lagstiftning (24 § anv. p. 4 KL) en schablonintäkt beräknas.

I lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv finns övergångsbestämmelser för taxeringsåren 2000–2005. Enligt lagen ska befintliga avsättningar till valutakursreserv vid 1999 års taxering återföras till beskattning enligt ett avtrappningsschema som för de flesta skattskyldiga innebär beskattning med minst en femtedel för vart och ett av taxeringsåren 2000–2004. En förutsättning för att övergångsbestämmelserna ska få tillämpas är att den kvarstående valutakursreserven är avsatt i räkenskaperna. På denna valutakursreserv ska i deklarationen som intäktspost tas upp 74 procent av reserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

Frågor

Omräkning av filial i utlandet

Det är inte ovanligt att ett svenskt aktiebolag driver verksamhet utomlands i filialform. En filial utgör en del av den svenska juridiska personen och verksamheten i filialen omfattas därmed av den svenska beskattningsrätten.

Enligt RR 8 klassificeras en filial i utlandet antingen som en integrerad utlandsverksamhet eller som en självständig utlandsverksamhet. Inom skatterätten används inte dessa begrepp. Enligt RR 8 ska samtliga tillgångar och skulder i en filial som klassificeras som en självständig utlandsverksamhet tas in i ägarföretagets bokföring enligt dagskursmetoden. Detta innebär att posterna i balansräkningen räknas om till balansdagens kurs. Posterna i resultaträkningen ska däremot räknas om till kursen då de uppstår. En approximativ kurs får dock användas (t.ex. genomsnittskurs för räkenskapsåret). Den differens som då uppstår ska enligt RR 8 föras direkt mot eget kapital. Härvid uppstår flera frågor. En första fråga som kan ställas är om denna omräkningsdifferens är skattepliktig respektive avdragsgill, vilket medför en justeringspost i deklarationen.

Ett starkt förenklat exempel kan belysa problematiken. Säg att ett bolag driver näringsverksamhet i USA genom en filial där. Vid årets ingång finns i filialen ett lager värderat till 1 000 USD. Kursen är 9 kr, vilket ger ett lagervärde om 9 000 kr. Några transaktioner sker inte under året och vid årets utgång är värdet av lagret oförändrat 1000 USD. Vid årets utgång är kursen 10 kr, vilket medför att det uppkommer en kursdifferens på 1 000 kr. Enligt RR 8 ska denna kursdifferens föras direkt till eget kapital. Filialens resultaträkning omräknat till svenska kronor visar då plus minus noll. Omräkningsdifferensen på 1 000 kr får anses ingå i lagrets värdering till anskaffningsvärde. Enligt Skatteverkets mening ska detta belopp behandlas som en skattemässig inkomst. Det har ingen betydelse att beloppet inte bokförs över resultaträkningen. I exemplet innebär det en tilläggspost i deklarationen på 1 000. Härvid måste dock beaktas vad som sägs i dubbelbeskattningsavtal. En förutsättning i exemplet är att Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet med USA har rätt att beskatta inkomsten från filialens verksamhet i USA, vilket är fallet (creditmetoden).

Ovanstående exempel med varulager avser en post där beskattningen är kopplad till den redovisningsmässiga värderingen. Skulle varulagret i exemplet i stället bytas ut mot en post för

vilken kapitalreglerna gäller, t.ex. för fastighet som är kapitaltillgång blir det däremot annorlunda. I ett sådant fall är omräkningsdifferensen, enligt Skatteverkets uppfattning, inte skattepliktig.

Enligt RR 8 ska de ackumulerade kursdifferenserna som redovisats direkt mot eget kapital redovisas över resultaträkningen i takt med avyttringen av filialen eller enstaka tillgång eller skuld i denna. När denna redovisning sker över resultaträkningen uppkommer komplikationen att i deklarationen hålla reda på de belopp som tidigare beskattats genom tilläggsposter och som därmed inte ska beskattas en gång till, eller omvänt inte leda till dubbelavdrag.

En annan fråga är vilka konsekvenser omräkning enligt principerna i RR 8 får för inventarietillgångar i en självständig utlandsverksamhet. När omräkning sker till balansdagkursen innebär detta att det uppkommer en skillnad gentemot det skattemässiga värdet där anskaffningsvärdet utgörs av den ursprungliga utgiften. En sådan tillämpning innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att företagets rätt till räkningsenlig avskrivning går förlorad. Företaget är i stället hänvisat till att använda restvärdemetoden. Frågeställningen har behandlats i redovisningsfråga 1999:5.

Omräkning av utdelning

För skattefri utdelning i utländsk valuta som ett moderföretag erhåller från ett dotterbolag är problemet att bestämma till vilken kurs omräkning ska ske när det icke skattepliktiga beloppet ska redovisas som en avgående post i deklarationen. Denna fråga har inte prövats av RR. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den skattefria utdelningen beräknas efter den valutakurs som gäller vid tidpunkten för när en civilrättslig fordran på utdelning uppkom. Detta är normalt dagen för när dotterbolaget på bolagsstämma tar beslut om utdelning. Om utdelningen inte utbetalas den dagen är senare inträffad kursändring antingen skattepliktig eller avdragsgill.

I ett rättsfall, RÅ 1991 ref. 106, har kursvinst i samband med nyemission inte beskattats. Ett aktiebolag hade genomfört en nyemission av aktier i USA. Bolaget hade före hemtagningen av likviden sålt nyemissionsvalutan på termin till en högre genomsnittskurs än kursen den dag då likviden togs hem. Hela det hemtagna beloppet, vilket ökat bolagets egna kapital, ansågs vara av skattefri natur.

Ett specialfall är omräkning av anteciperad utdelning i utländsk valuta. Av RÅ 2000 ref. 64 framgår att anteciperad utdelning kan beskattas under anteciperingsåret om den är av skattepliktig karaktär. I rättsfallet var det frågan om utdelning från ett svenskt dotterbolag. För det fall den anteciperade utdelningen är i utländsk valuta ska moderbolagets fordran på utdelningen tas upp till kursen vid beskattningsårets utgång enligt värderingsregeln i 14 kap. 8 § IL. Senare kursändring torde vara skattepliktig respektive ej avdragsgill

Valutakurs vid ackord

En mindre frekvent fråga är till vilken kurs en ackordsvinst i utländsk valuta ska bokföras. Frågan har behandlats i redovisningsfråga 1999:4. Av svaret framgår att omräkning ska ske till gällande valutakurs dagen för ackordsuppgörelsen. Den på detta sätt beräknade ackordsvinsten utgör det skattefria belopp som ska redovisas som avgående post i deklarationen. Därefter inträffade kursdifferens är antingen skattepliktig eller avdragsgill.

12.3 Mervärdesskatt

Sambandet

Faktura i utländsk valuta – omräkningskurser m.m.

Med anledning av det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG), som syftar till att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt, har gällande från den 1 januari 2004 ML:s bestämmelser om faktureringsvaluta m.m. ändrats. Tidigare bestämmelser om faktureringsvaluta fanns i 11 kap. 5 c ML.

Av nu gällande 11 kap. 11 § första stycket ML framgår att i det fall företaget har euro eller svenska kronor som redovisningsvaluta och om fakturering sker i annan valuta än redovisningsvalutan ska momsens belopp anges även i redovisningsvalutan. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkningen anges i fakturan. För exempelvis ett företag med svenska kronor som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro innebär bestämmelsen att momsen ska anges både i euro (faktureringsvalutan) och i SEK (redovisningsvalutan). Skatteverket har i skrivelse 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113, uttalat att i ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid nämnda omräkning. I avsaknad av omräkningsbestämmelser i ML får i stället ledning sökas i artikel 11 C. 2 andra stycket i sjätte momsdirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den

tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. RR har i RÅ 2003 ref. 102 uttalat att i Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB. Dessa kurser ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar. I skrivelsen anges med hänvisning till RR:s dom att omräkning ska ske till de dagligen publicerade säljkurserna. Under helgdagar och andra dagar för vilka valutannoteringar saknas bör den senast noterade säljkursen anges.

11 kap. 11 § andra stycket ML avser företag som inte har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta. Det kan t.ex. avse utländska företagare som har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet och som därför är skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige. Bestämmelsen i andra stycket innebär att om den skattskyldige har en annan redovisningsvaluta än svenska kronor eller euro ska mervärdesskattens belopp anges även i svenska kronor på fakturan. Omräkningen ska ske enligt den senaste registrerade säljkursen som registrerats på en representativ valutamarknad vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Av 11 kap. 11 § tredje stycket ML framgår att om såväl redovisningsvalutan som faktureringsvalutan är euro behöver momsens endast anges i euro.

Av 13 kap. 15 a § ML framgår att om säljaren angett skattens belopp i flera valutor i en faktura så ska säljaren vid upprättande av sin deklaration utgå från det skattebelopp som angetts i säljarens egna redovisningsvaluta. I 13 kap. 23 a § ML finns en motsvarande bestämmelse för köparen som vid upprättandet av sin deklaration ska utgå från det skattebelopp som är angivet i hans egna redovisningsvaluta.

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen användas i stället. Den senast kända kursen på fakturadagen kan användas om fakturan ställs ut ett mindre antal dagar före leverans. Vid förskotts- eller a contofaktura får valutakursen vid dagen för fakturans utställande tillämpas om

fakturan ställs ut tidigast en månad före förfalldagen (Skatteverkets skrivelse 2005-03-07, dnr 130 135753-05/111).

Kursvinst eller kursförlust

Hur kursvinst eller kursförlust ska hanteras momsmässigt är inte reglerat i ML. I princip gäller att en kursdifferens är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende. Detta framgår bl.a. av ett förhandsbesked från 1994 (ej överklagat). Beträffande växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen, se nedan Växlingsvinster – momspliktigt?

Gemenskapsinterna förvärv, GIF

Vid gemenskapsinterna förvärv (GIF) finns särbestämmelser i 1 kap. 4 a § ML om skattskyldighetens inträde. Denna tidpunkt anses enligt nämnda lagrum inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdats innan dess inträder dock skattskyldigheten vid utfärdandet. Omräkning från utländsk till svensk valuta av ett GIF, ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldigheten inträtt. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Generaltullstyrelsen. Vald metod för fastställande av valutakurs ska tillämpas konsekvent.

Frågor

Omräkning för bokföring av poster i den löpande bokföringen

I den löpande bokföringen måste en inköpsfaktura i utländsk valuta räknas om till svenska kronor. Problem kan uppkomma om ett företag tillämpar standardkurser för omräkning av fakturor i utländsk valuta. Om en för hög eller för låg kurs används vid omräkningen kan det leda till att anskaffningsvärdet för t.ex. ett inventarium blir felaktigt. Vid inkomstbeskattningen finns inte några särskilda skatteregler som anger till vilken kurs omräkning ska ske när en post tas in i den löpande redovisningen. Huvudregeln enligt RR 8 är att en transaktion i utländsk valuta ska omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. I momshänseende gäller att omräkning i princip ska ske enligt omräkningskursen på leveransdagen, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället. Redovisningsreglerna och momsreglerna för omräkning av belopp i utländsk valuta är således inte helt samordnade. Huvudregeln i de båda regelverken överensstämmer dock, varför omräkning i de flesta fall ska ske enligt kursen på leveransdagen.

Fakturor i euro från svenska företag

I en skrivelse 2002-02-19 (dnr 1681-02/100) har RSV behandlat frågor som uppkommer i det fall ett företag får en faktura från en svensk leverantör som är utställd i euro och där momsens inte är angiven i svenska kronor. Av skrivelsen framgår att i det fall företaget konstaterar att fakturan är felaktig och momsens skulle ha angetts i svenska kronor bör företaget begära att leverantören upprättar en ny korrekt faktura. En korrekt faktura är en förutsättning för att avdrag för ingående moms ska kunna medges (8 kap. 17 § ML). I den löpande bokföringen kan dock företaget inte underlåta att bokföra den först erhållna fakturan då den utgör underlag för förvärv av varor eller tjänster. Om företaget får en ny rättad faktura med momsbelopp i svenska kronor ska denna faktura inte bokföras som en ny affärshändelse utan som en korrigering till tidigare bokförda fakturan. Enligt Skatteverkets uppfattning bör företaget normalt kunna utgå från att fakturan är korrekt, dvs. att leverantören har euro som redovisningsvaluta. Någon egentlig undersökningsplikt vilken redovisningsvaluta leverantören har kan inte åläggas det köpande företaget. Förhållandena kan dock vara sådana att företaget har kännedom om, eller har befogad anledning att tro, att leverantören inte har euro som redovisningsvaluta. I sådana fall bör företaget vidta viss kontroll av om den mottagna fakturan är korrekt. En sådan kontroll kan lämpligen ske första gången företaget får en sådan faktura.

Växlingsvinster – momspliktigt?

Som angetts ovan är en kursdifferens normalt att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende.

Växlingsvinster som närmast utgör ett led i prissättningen av varor har i RÅ 1986 ref. 45 ansett utgöra en del av ersättningen för de sålda varorna och inräknades i beskattningsunderlaget. Samma principiella ståndpunkt har RR intagit i RÅ 2003 ref. 102 som avsåg ett företag som bedrev detaljhandel i Strömstad. Närheten till Norge medförde att företaget tog emot betalning i norska kronor. Vid försäljningstillfället gjordes omräkning till svenska kronor efter en särskild kundkurs. Denna bestämdes dagligen av företaget med ledning av den aktuella växlingskursen i bank. Tillämpliga kundkurser låg i regel under bankens köpkurs för norska kronor den aktuella dagen. Vid insättning av dagskassorna uppkom växlingsvinster, vilka till en del berodde på att företaget hade förhandlat fram en bättre växlingskurs gentemot banken än denna tillämpade mot andra kunder. RR

uttalade i sin dom att den ersättning som företaget erhåller i norska kronor ska ligga till grund för beskattningsunderlaget. Omräkning måste dock först ske till svenska kronor. Vad avser växlingskursen konstaterade RR att bestämmelser om detta inte fanns i ML och att ledning får sökas i artikel 11 C.2 andra stycket i sjätte momsdirektivet. Av nämnd artikel framgår att tillämplig valutakurs är den senaste säljkurs som registrerats på en representativ valutamarknad vid den tidpunkten då skatten ska tas ut. RR ansåg i domen att i Sverige utgör en representativ valutamarknad endast de kurser som bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar. Därefter konstaterade RR att beskattningsunderlaget ska beräknas med ledning av en sådan representativ säljkurs. Den växlingsvinst som företaget därutöver erhåller som en skillnad mellan den säljkurs som ska tillämpas vid bestämmandet av beskattningsunderlaget och den gentemot banken framförhandlade kursen ansåg RR inte ha något direkt samband med omsättningen, varför denna del av kursvinsten utgör en sådan finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

12.4 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Skattskyldighet för växlingsvinster	RÅ 1986 ref. 45
	– Skattefrihet för kursvinst på nyemissionsvaluta	RÅ 1991 ref. 106
	– Kursförändringar på kundfordringar m.m.	RÅ 2000 not 160
	– Valutakurs vid växlingsvinster	RÅ 2003 ref. 102
Akutgruppens uttalanden	– Införande av euro	URA 17
	– Val av rapportvaluta i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser	URA 27
	– Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta	URA 37
Skatteverkets ställningstaganden	– Valutakursreserv	1998:7
	– Valutakurs vid ackord	1999:4
	– Angående Redovisningsrådets rekommendation RR 8	1999:5