Taxeringsintendent Lars Möller

Realisationsvinstberäkning — omständigheter som inträffat efter försäljningen

Efter att ex en fastighet sålts, och realisationsvinstberäkning gjorts, kan olika omständigheter inträffa, t ex att köparen inte betalar hela den avtalade köpeskillingen. Frågan är om omständigheter som inträffat efter försäljningen skall påverka vinstberäkningen.

Den här problematiken har utförligt behandlats av Sture Bergström i artikeln Nya omständigheter som grund för omprövning av lagakraftvunna taxeringar, Svensk Skattetidning 1985, s 742—749, och av Peter Melz i Kapitalvinstbeskattningens problem, 1986, s 279—291. Bergström behandlar i första hand de formella möjligheterna att få rättelse i taxeringar p g a senare inträffade omständigheter. Melz behandlar huvudsakligen de materiella reglerna angående realisationsvinstbeskattning.

Avsikten med den här artikeln är att kortfattat beskriva rättsläget på området, bl a mot bakgrund av några avgöranden i regeringsrätten (RR) under år 1987, samt att i någon mån diskutera några av de frågeställningar som Bergström och Melz behandlar.

Allmänt om realisationsvinstberäkning

Vid försäljning av ex en fastighet gäller det att bestämma den försäljningsintäkt som skall ligga till grund för taxeringen. Hur intäkten skall bestämmas framgår indirekt av den allmänna avdragsbestämmelsen i 20 § kommunalskattelagen (KL). Däri anges att vid beräkningen av inkomsten från en särskild förvärvskälla skall alla omkostnader avräknas från ”samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt)”. Av lagtexten kan utläsas att intäkt erhålls i form av pengar, d v s svenska kronor, eller i någon form av egendom som kan värderas i svenska kronor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:41

I 42 § andra stycket KL finns en allmän värderingsregel om att ''värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingår i lön eller annan inkomst beräknas efter ortens pris''. I punkt 1 andra stycket av anvisningarna till paragrafen anges att om det inte finns något ortens pris, skall värderingen ske efter marknadspris. Denna värderingsregel är tillämplig även vid realisationsvinstbeskattning.

Bestämmelserna om realisationsvinstberäkning återfinns i 35—36 §§ KL. Någon utförlig regel om bestämmandet av försäljningsintäkten finns inte. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL skall såsom intäkt upptas ''vad som erhållits för den avyttrade egendomen''. Bestämmelsen innebär inte att det nödvändigtvis är den i ett köpeavtal angivna köpeskillingen som läggs till grund för beskattningen. Under senare år har RR i några uppmärksammade domar inte beskattat hela den avtalade köpeskillingen. När det förelegat en revers förknippad med särskilda villkor har en nuvärdeberäkning gjorts. I RÅ 1985 1:89 ansågs en säljarrevers som överlåts till underpris kort tid efter en fastighetsförsäljning redan vid försäljningstillfället ha ett värde motsvarande det som sedan erhölls vid överlåtelsen. I RÅ 1987 ref 102 ansågs att en räntelös revers som erhölls vid en aktieförsäljning skulle räknas om till ett nuvärde (domarna har kommenterats av von Bahr, Skattenytt 1988, s 574—575).

Tidpunkten för beskattningen av realisationsvinster är av intresse. För inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet gäller kontantprincipen. Vid beräkningen av realisationsvinst gäller dessutom att hela köpeskillingen skall tas upp till beskattning under ett och samma år, även om endast en mindre del av köpeskillingen betalas kontant (punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL).

Omständigheter som inträffat efter försäljningen

I praxis har behandlats fall där olika omständigheter inträffat efter avyttringen. Här följer en sammanställning av några typfall från 1970- och 80-talets praxis (samtliga regeringsrättsdomar — utom de från år 1987 — behandlas på ett eller annat sätt av Bergström och Melz).

a) Hävning av köp

Om ex en fastighetsförsäljning går tillbaka föreligger inte längre den grundläggande förutsättningen för realisationsvinstbeskattning. I sådana fall har realisationsvinstberäkningen undanröjts; se RÅ 1979 Aa 9 (besvär i särskild ordning), RÅ 1980 Aa 120, RÅ 1982 Aa 49 och RÅ 1983 Ba 34 (resning).

b) Nedsättning av köpeskilling

Ett annat fall är när den avtalade köpeskillingen sätts ned, t ex på grund av ett påtalat fel i en fastighet. Även här har den ursprungliga förutsättningen för realisationsvinstberäkningen — storleken på köpeskillingen — ändrats. Som exempel på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:41

ändrade vinstberäkningar kan nämnas RÅ 1980 Aa 89 och RÅ 1983 Aa 133 (resning).

En nedsättning av köpeskillingen kan påverka inte bara vinstberäkningen, utan även, när det gäller fastighetsförsäljningar, ett beslutat belopp avseende uppskov med beskattning av realisationsvinst; se RÅ 1987 not 102 och 205 (resning). I sådana fall innebär taxeringsändringen ingen ändrad skattedebitering för säljaren eftersom han redan fått uppskov. Endast vid en försäljning av ersättningsfastigheten kommer det lägre uppskovsbeloppet att påverka den realisationsvinstberäkning som då skall göras.

En nedsättning av köpeskillingen kan även påverka köparens skattesituation. Vid köparens försäljning av fastigheten kommer endast den slutligt bestämda — och lägre — köpeskillingen att utgöra ingångsvärde vid realisationsvinstberäkningen; se RÅ 1973 ref 93 (RRK 1974 R 1:9).

c) Del av köpeskillingen betalas inte

Det fall som vållat mest diskussion, och som även delvis behandlats som jämförbart med fallet med nedsatt köpeskilling (se Melz, s 283), är när säljaren erhåller endast en del av den avtalade köpeskillingn, p g a att köparen kommit på obestånd.

Även i sådana fall har den ursprungliga vinstberäkningen ändrats. I RÅ 1976 Ba 307 beviljades resning beträffande en realisationsvinstberäkning när köparen inte kunnat erlägga den avtalade köpeskillingen (fastigheten hade sålts exekutivt nio år efter köpeavtalet). I RÅ 1976 Ba 382 ändrades en vinstberäkning p g a att köparen hade blivit insolvent (resning även i det fallet). Domarna ger dock ingen större vägledning eftersom RR endast uttalat att den beviljar resning med hänsyn till ''förekomna/framkomna omständigheter''.

Under år 1981 och 1983 har RR meddelat två domar som är av betydligt större intresse. I RÅ 1981 Aa 15 yrkade den skattskyldige att en realisationsvinstbeskattning av en fastighet skulle undanröjas eftersom han inte hade utfått 220 000 kr av avtalad köpeskilling (drygt 2,9 milj kr). Kammarrätten ansåg att den därigenom uppkomna förlusten var en kapitalförlust. RR undanröjde realisationsvinstbeskattningen med följande motivering.

> Emellertid framgår av handlingarna i målet att köparen, som varit insolvent redan vid köpetillfället, inte kunnat erlägga 220 000 kr av den avtalade köpeskillingen. Vinst från försäljningen har därför inte uppkommit för M.

RÅ 1983 Aa 62 gällde också en fastighetsförsäljning. Som en del av den överenskomna köpeskillingen, 350 000 kr, överlämnades en revers på 100 000 kr. Säljaren var senare, i samband med att köparen kom på obestånd, tvungen att överlämna reversen till en tredje person i utbyte mot en obebyggd fastighet, värd 25 000 kr. RR satte ned den i målet aktuella eftertaxeringen med följande motivering.

> Men hänsyn till vad som framkommit i målet, främst J:s obestridda uppgifter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:41

om omständigheterna i samband med försäljningen av fastigheten, måste det antas att reversfordringen varit osäker redan från uppkomsten. Efter det att köparen kommit på obestånd, har J genom att år 1980 byta fordringen mot en tomt kunnat tillgodogöra sig ett värde som då ostridigt uppgick till 25 000 kr. Den osäkra fordringens värde vid köpetillfället och vid beskattningsårets, 1975, utgång kan skäligen uppskattas till samma belopp.

RR har i båda domarna beaktat att en del av köpeskillingen faktiskt inte influtit, och synes på grund därav ha presumerat att köparen var insolvent redan vid köpetillfället (se Melz, s 280—281 och 283). Den omständigheten att RR i RÅ 1983 Aa 62 nämner såväl ''köpetillfället'' som ''beskattningsårets utgång'' torde beror på att målet gällde såväl realisationsvinstbeskattning som förmögenhetsbeskattning av fordringen. Förmögenhetsberäkningen skall ju ske vid beskattningsårets utgång.

RR har i den tidigare nämnda domen RÅ 1987 ref 102 uttalat att ''när det i mål om realisationsvinstbeskattning har visats att den verkliga köpeskillingen är påtagligt lägre än den som anges i överlåtelseavtalet har i praxis genomgående den verkliga köpeskillingen lagts till grund för beräkning av realisationsvinsten''. Som exempel på sådan praxis nämns bl a RÅ 1981 Aa 15 och RÅ 1983 Aa 62.

Ovan nämnda avgöranden visar att om den faktiska erhållna köpeskillingen blivit lägre p g a köparens insolvens, har den omständigheten redan i sig ansetts utgöra grund för taxeringsändring (resningsmålen), eller indirekt, genom en presumtion om att insolvensen förelåg redan vid köpetillfället (1981 och 1983 års mål). Det kan i sammanhanget nämnas att kammarrätten i Göteborg i RK 1985 1:8 lagt faktiskt erhållen köpeskilling till grund för realisationsvinstberäkningen. Kammarrätten har dock inte presumerat att köparens insolvens förelåg redan vid köpetillfället.

Under år 1987 har RR avgjort ett resningsmål, RÅ 1987 not 320, som enligt min mening ger uttryck för ett annat synsätt än i 1976, 1981 och 1983 års domar. Två makar sålde år 1977 en fastighet för 1 100 000 kr. Som likvid erhöll de bl a en revers av köparen på 617 000 kr. År 1982 erhöll köparen ett banklån på 475 000 kr med vilket makarnas då kvarstående reversfordran på samma belopp löstes. Makarna var tvungna att gå i borgen för lånebeloppet. År 1985 betalade makarna det utestående lånebeloppet, 344 375 kr. Makarna yrkade att förlusten skulle beaktas vid realisationsvinstberäkningen. RR biföll inte resningsansökan och uttalade följande.

En förutsättning för att makarna W:s förlust skall få beaktas vid beräkningen av resultatet av fastighetsförsäljningen är att fordringen enligt köpeskillingsreversen redan vid sin uppkomst var att bedöma som osäker. Makarna W har inte lämnat någon utredning om köparens ekonomiska situation vid försäljningstillfället eller om andra förhållanden som kan ha betydelse för bedömningen av reversfordringens ursprungliga värde. De har inte heller gjort någon invändning mot taxeringsintendentens påstående att fordringen vid nämnda tillfälle var sä-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:41

ker. Vid nu angivna förhållanden finns det inte tillräcklig grund för antagande att reversfordringen vid försäljningstillfället hade ett värde understigande 617 000 kr.

Jag tycker att RR:s principiella motivering är riktig (Petrén redovisade ett liknande synsätt i sin skiljaktiga mening i den tidigare nämnda domen RÅ 1976 Ba 382). Som tidigare angetts skall köpeskillingen — om den erhållits i annat än svenska pengar — värderas vid köpetillfället. Den därigenom bestämda köpeskillingen skall ligga till grund för realisationsvinstberäkningen. En under ett senare år uppkommen värdeförsämring av en tillgång som erhållits vid försäljningen, t ex en revers, och som en gång erhållit ett värde vid vinstberäkningen, bör därför inte påverka den redan gjorda vinstberäkningen. En förlust på en revers som uppkommit vid en senare tidpunkt bör i stället anses utgöra en icke avdragsgill kapitalförlust enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 20 § KL.

Det finns heller inte enligt min mening anledning att upprätthålla en presumtion om att en revers varit osäker redan vid köpetillfället, om det senare visar sig att reversen medför en förlust. Eftersom utgångspunkten bör vara att en sådan förlust är en kapitalförlust, är det rimligt att ställa normala beviskrav på säljaren att visa att fordringen var osäker, d v s att köparen var insolvent, redan vid köpetillfället.

Sammanfattningsvis tyder RR:s motivering i RÅ 1987 not 320 på ett ändrat synsätt jämfört med de tidigare nämnda domarna från 1976, 1981 och 1983.

d) Kursförlust

En annan typ av senare inträffad omständighet kan nämnas. En revers som säljaren erhåller kan vara bestämd i utländsk valuta. Värdet av valutan i svenska kronor skall ligga till grund för värderingen av köpeskillingen vid köpetillfället. Om kursen sedan sjunker så att reversen är mindre värd i svenska kronor när betalning sker, uppkommer frågan om förlusten är avdragsgill.

RR har såvitt jag känner till inte prövat den frågan. I RÅ 1980 Aa 195 (förhandsbesked) behandlades frågan om kursförluster på utlandslån som använts för finansiering av aktier fick beaktas vid beräkningen av anskaffningsvärdet på aktier. Riksskatteverket (RSV) ansåg att kursförlusten utgjorde en lånekostnad som uppkommit efter förvärvet av aktierna, och att den inte var en kostnad som var direkt hänförlig till förvärvet av den avyttrade egendomen. RR gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

I RÅ 1987 ref (förhandsbesked) behandlades frågan om kursvinster vid realisationsvinstberäkningen när aktier i ett intressebolag såldes mot likvid i utländsk valuta. De delarna av förhandsbeskedet överklagades dock inte till RR. RSV konstaterade bl a följande. En köpeskilling som har bestämts i utländsk valuta skall räknas om till svensk valuta efter den kurs som gällde vid avyttringstillfället. Det gäller oavsett om köpeskillingen betalas på en gång eller i rater. Den omständigheten att värdet på en köpeskillingsfordran ökar eller minskar p g a kursförändringar efter avyttringstillfället skall således inte beaktas vid realisationsvinstberäkningen (se Thorell, Beskattning och utländsk valuta, 1988, s 67—68 och 112—113).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:41

e) Utgifter nedlagda efter försäljningen

I RR:s praxis finns exempel på att utgifter som uppkommit efter försäljningen haft sådant samband med den att de varit avdragsgilla vid vinstberäkningen (se Melz, s 285—286.

RÅ 1985 Aa 223 var det frågan om senare nedlagda kostnader för reparationer på en fastighet. RR konstaterade först att säljaren inte var berättigad att göra avdrag för kostnaderna i förvärvskällan annan fastighet eftersom kostnaderna uppkommit efer försäljningen. Säljaren och köparen hade emellertid slutit ett muntligt avtal före kontraktsdagen om att säljaren skulle bekosta vissa reparationsarbeten. Reparationskostnaderna ansågs därför vara avdragsgilla vid realisationsvinstberäkningen.

I en kommande artikel tänker jag behandla motsvarande problem vid rörelsevinstberäkningar, samt de formella möjligheterna att få rättelse i taxeringar. SN

är taxeringsintendent vid länsskattemyndigheten i Uppsala

AGL

◆ LÄROBOK OM ARVS- OCH GÅVOSKATT ◆
◆ ERIK WALLER ◆

Pris: 120:–

IUSTUS FÖRLAG
Juridiska Föreningen i Uppsala

Iustus Förlag AB, Box 160 31, 750 16 Uppsala
Telefon 018-13 62 31, Telefax 018-26 18 35.

Denna skrift är avsedd för undervisningen i ämnet arvs- och gåvobeskattning på universitets- och högskolenivå. Den har tillkommit genom ett samarbete mellan revisionsbolaget Hagström & Olsson och Iustus Förlag.
Skriften innehåller en systematisk redovisning av reglerna om
- **värdering av egendom**
- **utläggande av giftorättsandel samt arvs- och testamentslotter**
- **arvsskattens beräknande**
- **gåvobeskattningen**
- **ärendenas handläggning, överklagande och andra ändringsmöjligheter**
- **internationella förhållanden.**

Eftersom lottläggningsreglerna har ett nära samband med de familjerättsliga reglerna om boutredning, bodelning och arvskifte, innehåller skriften också en fyllig beskrivning av 1987 års familjerättsreform.

Erik Waller är jur. kand. och konsult vid Hagström & Olssons skatteavdelning i Stockholm. Han svarar också för undervisningen i ämnet arvs- och gåvobeskattning vid juridiska fakulteten i Uppsala.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:41