Lars Möller

Rörelsevinstberäkning — omständigheter som inträffat efter försäljningen

I en artikel i Skattenytt nr 4 1989 har jag behandlat på vilket sätt omständigheter som inträffat efter en försäljning påverkar en realisationsvinstberäkning. Den problematiken är aktuell även vid rörelsevinstberäkning — d v s i de fall när en hel rörelse säljs. Jag tänker behandla sådana frågor i denna artikel. Även denna gång kommer jag i viss utsträckning att knyta an till de resonemang som förs 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.

Avslutningsvis tänker jag kortfattat behandla de formella möjligheterna att få rättelse i taxeringar när omständigheter inträffat efter en försäljning.

Allmänt om rörelsevinstberäkning

När en rörelseidkare avslutar sin rörelseverksamhet med att sälja hela rörelsen skall försäljningen beskattas enligt reglerna för inkomst av rörelse. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (KL) innebär själva överlåtelsen av rörelsen den sista affärshändelsen i den skattskyldiges rörelse. Överlåtelsen av rörelsen skall således behandlas på samma sätt som andra försäljningar av varor eller produkter i rörelsen.

Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (41 § första stycket KL). Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder skall hänsyn tas till bl a fordringsposter (punkt 1 första stycket av anvisningarna till paragra-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:49

fen). Värdet av fordringsposten bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Inkomstberäkningen innebär vidare att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant (anvisningspunktens fjärde stycke).

Reglerna innebär att om en rörelse säljs för 200 000 kr, varav 100 000 kr betalas kontant och 100 000 kr i form av en revers, skall hela köpeskillingen beskattas vid taxeringen för försäljningsåret. Om det finns grund för att betrakta fordringsbeloppet på 100 000 kr som osäkert vid beskattningsårets utgång, kan fordringen skattemässigt skrivas ned helt eller delvis.

Rättspraxis när del av köpeskillingen inte betalas

Den situation beträffande rörelsevinstberäkning som prövats av regeringsrätten (RR) i flera fall, och som diskuterats i den skatterättsliga litteraturen, är när säljaren erhåller endast en del av den avtalade köpeskillingen. Säljaren har en fordran på köparen av rörelsen. Fordringen blir sedan helt eller delvis värdelös under ett senare beskattningsår. Frågan uppkommer om och på vilket sätt den uppkomna förlusten skall påverka säljarens inkomstberäkning.

I ett fall, RÅ 1955 Fi 152, har RR valt lösningen att medge säljaren avdrag för förlusten vid taxeringen för det beskattningsår då förlusten uppkommit. Den skattskyldige hade sålt sin rörelse under år 1947. Under påföljande år, 1948, visade det sig att köparen inte kunde betala köpeskillingen. Avdrag för förlusten medgavs vid 1949 års taxering.

I senare rättsfall har RR valt lösningen att medge avdrag för förlust — när köparen inte kunnat erlägga hela eller del av återstående köpeskilling — vid taxeringen för det beskattningsår då rörelsen överläts. Taxeringen för försäljningsåret har i dessa fall redan vunnit laga kraft, varför RR medgett avdrag för förlusten genom resning; RÅ 1968 Fi 698, RÅ 1968 Fi 1537 och RÅ 1970 Fi 149.

Samma princip har RR tillämpat i det rättsfall som blivit mest uppmärksammat i detta sammanhang — RÅ 1975 ref 54 (RRK 1975 R 1:47). Såväl Bergström som Melz behandlar rättsfallet.

1975 års rättsfall skiljer sig från övriga avgöranden genom att det gäller prövning av ordinära besvär och inte resning. Omständigheterna i målet var följande. Den skattskyldige sålde sin bagerirörelse under år 1969 för 150 000 kr. Under beskattningsåret erlades av köpeskillingen 70 000 kr kontant. Resten, 80 000 kr, skulle enligt köpekontraktet amorteras på 10 år. Taxeringsnämnden upptog hela köpeskillingen 150 000 kr som intäkt i rörelsen. I besvär yrkade den skattskyldige att hon endast skulle beskattas för de belopp som amorteras av köparen. RR satte ned taxeringarna med följande motivering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:49

L N M:s i målet lämnade uppgift, att hennes fordran hos köparen av hennes rörelse varit att betrakta som osäker, får numera anses bestyrkt genom vad som upplysts om att köparen och det bolag, som denne bildat för bedrivande av rörelsen, icke haft förmåga att avbetala annat än en jämförelsevis mindre del av fordringen. Med hänsyn till vad som i ett företett avtal den 6 september 1971 upplysts om att köparen vid nämnda tidpunkt av fordringens kapitalbelopp avbetalat tillhopa 10 000 kr, kan fordringens värde vid beskattningsårets utgång skäligen uppskattas till detta belopp.

RR beräknade således inkomsten vid rörelseförsäljningen enligt bokföringsmässiga grunder, d v s den skattskyldige beskattades för fordringens värde vid beskattningsårets utgång. Någon verklig värdering av fordringen vid beskattningsårets utgång gjordes dock inte, utan RR såg till hur stor del av fordringsbeloppet som hade betalats två år efter det aktuella beskattningsåret 1969. RR:s ställningstagande ligger i linje med de tidigare nämnda resningsmålen och innebär således att RR accepterar en efterhandsjustering av vinstberäkningen när hela fordringsbeloppet inte betalats (se Lodin m fl, Beskattning av inkomst och förmögenhet, 1988, s 417—418, samt Grosskopf — Edvardsson, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, Del II, 1986, s 93).

Melz anser att situationen i RÅ 1975 ref 54 är densamma som vid realisationsvinstbeskattningen (s 281; rättsfallet nämns samtidigt med RÅ 1981 Aa 15 och RÅ 1983 Aa 62 — se min förra artikel). Melz tar därvid inte hänsyn till att inkomstberäkningen i rörelsefallet skall ske enligt bokföringsmässiga grunder, och att en fordran på köparen av rörelsen således är en fordran i rörelsen, och inte en privat fordran (Leif Mutén är kritisk mot Melz på den punkten i sin recension av avhandlingen; Skattenytt 1986, s 567).

Synpunkter på RÅ 1975 ref 54

RR var inte enig i bedömningen i RÅ 1975 ref 54. Regeringsrådet Petrén var skiljaktig. Han hänvisade till bestämmelserna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder, och hävdade att utredningen inte visade att det vid utgången av 1969 funnits tillräcklig grund för att i rörelsen dra av kommande förluster p g a reversen. Petrén utvecklade sin skiljaktiga mening i ett långt yttrande. Däri anförde han bl a att det följer av bokföringsmässiga principer att om en fordran ett senare år inte betalas, får den dras av det senare år, då den visat sig sakna värde och förlusten sålunda inträtt. Petrén är kritisk till regeringsrättens praxis att göra rättelser vid taxeringen för försäljningsåret, och menar att varken taxeringsnämnder eller skattedomstolar äger rätt att "genom praxis införa mot kommunalskattelagens klara ord stridande regler för att uppnå materiell rättvisa". Petrén har även senare kritiserat den praxis som RÅ 1975 ref 54 ger uttryck för (Normgivningen på skatteområdet, Svensk Skattetidning 1985, s 142).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:49

Samma dag som RR behandlade målet i RÅ 1975 ref 54 prövade den även ett resningsmål — RÅ 1975 Aa 401. I likhet med de tidigare nämnda resningsavgörandena beviljade RR resning i detta fall, och satte ned taxeringarna för försäljningsåret, trots att förlusten på fordringsbeloppet uppkom några år senare. Petrén var skiljaktig även i det målet.

För min egen del anser jag att Petréns invändingar är riktiga. Principen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder bör i fall som dessa innebära att avdrag för den del av fordringsbeloppet som inte betalas medges vid taxeringen för förluståret, och inte vid taxeringen för försäljningsåret. RR har tillämpat det synsättet i några mål som gällt situationen där rörelseidkaren i samband med att han sålt rörelsen varit tvungen att gå i borgen för köparens lån. När den tidigare rörelseidkaren tvingats betala borgensbeloppet några år senare har avdrag för förlusten medgetts vid taxeringen för förluståret; RÅ 1972 Fi 23 (RRK 1972 R 1:3) och RÅ 1987 not 343.

För säljaren torde det vara likgiltigt om en förlust vid försäljningen av rörelsen beror på att köparen inte betalar återstående del av köpeskillingen några år efter försäljningn, eller om den beror på att säljaren visserligen får full kontant betalning vid försäljningen, men några år senare, p g a ett borgensåtagande, tvingas betala tillbaka en del av köpeskillingen som ett borgensbelopp. Enligt min mening bör man således i båda situationerna tillämpa den princip som RR använt i nu nämnda mål angående borgensförluster, d v s avdrag bör medges vid taxeringen för det år då förlusten faktiskt uppkommer.

Sammanfattning — praxis angående realisationsvinst — och rörelsevinstberäkning när del av köpeskillingen inte betalats

Såväl vid realisationsvinst — som vid rörelsevinstberäkning uppkommer frågan hur man skall behandla fall när säljaren har en fordran på köparen, och inte erhåller full betalning.

Vid realisationsvinstberäkningen bör enligt min mening en sådan förlust betraktas som en kapitalförlust. En efterhandsjustering av vinstberäkningen vid senare uppkommen förlust innebär således att avdrag medges för en förlust som egentligen är en kapitalförlust. Vid rörelsevinstberäkningen bör en förlust p g a att hela fordringsbeloppet inte inflyter anses utgöra en rörelseförlust. Det kan därför tyckas vara mer en praktisk fråga om avdrag för förlusten skall medges vid taxeringen för försäljningsåret. Principen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder bör emellertid enligt min uppfattning leda till att avdrag medges vid taxeringen för det år då förlusten uppkommer (utgångspunkten är då att det inte finns grund för att betrakta fordringsbeloppet som osäkert vid utgången av det beskattningsår då försäljningen sker).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:49

Vad gäller realisationsvinstberäkning finns det några rättsfall, bl a RÅ 1981 Aa 15 och RÅ 1983 Aa 62, vari RR har beaktat att en del av köpeskillingen inte betalats under ett senare år, varför RR tycks ha presumerat att köparen var insolvent redan vid köpetillfället. En senare dom, RÅ 1987 not 320, ger uttryck för synsättet att en senare uppkommen förlust inte i sig är avdragsgill, utan att avdrag endast kan medges om fordringen verkligen var osäker redan vid sin uppkomst, d v s vid försäljningen. Mot den domen står dock å andra sidan RR:s uttalande i RÅ 1987 ref 102 att i praxis har ''genomgående den verkliga köpeskillingen lagts till grund för beräkning av realisationsvinsten''. Rättsläget är således oklart.

Vad gäller rörelsevinstberäkning får rättsläget anses vara betydligt klarare (så har det också uppfattats i litteraturen). Flera resningsavgöranden, samt framför allt RÅ 1975 ref 54, visar att RR vid en senare uppkommen förlust justerat taxeringen för försäljningsåret, inte förluståret. Å andra sidan bör noteras att RR i domarna angående avdrag för borgensförlust medgett avdrag vid taxeringen för förluståret.

De formella möjligheterna att få rättelse i taxeringen

När omständigheter inträffat efter en försäljning, vilka utgör grund för att sätta ned en redan gjord vinstberäkning, uppkommer frågan vilka formella rättelsemöjligheter som erbjuds den skattskyldige.

Om den skattskyldige redan har en pågående process beträffande taxering för försäljningsåret, föreligger alltid möjlighet att åberopa omständigheten som en ny grund, inom den beloppsram som gäller i målet. I normala fall torde emellertid den taxeringen ha vunnit laga kraft när omständigheten, t ex hävning av ett fastighetsköp, inträffar. I det läget återstår möjligheten för den skattskyldige att anföra besvär i särskild ordning enligt 100 § första stycket 7) taxeringslagen (TL).

Bergström beskriver i sin artikel rättsfakta som kan vara nya i den meningen att de visserligen förelåg när taxeringen vann laga kraft, men upptäcks först senare, dels nya i den meningen att de överhuvudtaget inte existerade vid lagakraftvinnandet, utan har uppkommit först senare. I det första fallet vilar taxeringen på oriktiga förutsättningar, i det andra fallet på bristande förutsättningar (s 742). Bergström sammanfattar sin genomgång av praxis på området med att RR inte i något fall funnit att besvärsrätt i särskild ordning förelegat, när taxeringen blivit oriktig p g a bristande förutsättningar (s 747).

Enligt min mening talar RÅ 1979 Aa 9 (se min förra artikel, samt Bergström, s 746—747) för att extraoridnär besvärsrätt föreligger i en sådan situation. Klaganden hade i deklarationen redovisat en realisationsvinst, p g a en fastighetsförsäljning, och samtidigt i deklarationen uppgett att köpeskillingen eventullt skulle komma att sättas ned då en process med anledning av köpet pågick. Genom ett förlikningsavtal två år efter taxeringsåret nedsattes köpeskillingen. RR fann att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:49

extraordinär besvärsrätt förelåg enligt 100 § första stycket 7) TL. Bergström menar att omständigheterna i målet förelåg redan innan taxeringen vann laga kraft, men fastställdes till sitt belopp först genom den senare avgjorda förlikningen (s 747).

Jag anser att man bör skilja mellan civilrättsligt och skatterättsligt relevanta omständigheter. De civilrättsligt relevanta omständigheterna förelåg uppenbarligen innan taxeringen vann laga kraft. Den skatterättsligt relevanta omständigheten — den genom förlikningen nedsatta köpeskillingen — inträffade först efter lagakraftvinnandet. Taxeringen får därför anses ha varit oriktig p g a bristande förutsättningar (i min förra artikel hamnade RÅ 1979 Aa 9 under fel rubrik — den borde ha kommit med under rubriken b) Nedsättning av köpeskilling).

Även ett senare avgörande, RÅ 1987 not 73, talar för denna slutsats. Den skattskyldige hade under år 1982 betalat ett skadestånd p g a ett förlikningsavtal. Besvärsrätt i särskild ordning enligt 100 § 7) TL ansågs föreligga, varigenom såväl realisationsvinsten som uppskovsbeloppet sänktes med belopp motsvarande det erlagda skadeståndet, utan att taxeringarna beloppsmässigt ändrades (inkomsttaxering 1979).

För det fall femårsfristen i 100 § tredje stycket TL har gått ut, eller extraordinär besvärsrätt inte föreligger av annan anledning, torde en taxering p g a oriktiga eller bristande förutsättningar kunna rättas genom resning (se Bergström, s 744—747). Enligt min mening bör resningsinstitutet användas för att åstadkomma materiell rättvisa, enligt KL:s regler, i de fall där den skattskyldige av olika anledningar inte kan använda övriga formella rättelsemöjligheter. Däremot bör resningsinstitutet inte användas i fall där taxeringen visserligen kan ha blivit ”oskälig”, men där taxeringsnämnden faktiskt tillämpat KL:s regler. Om lagstiftningen får materiellt stötande konsekvenser i tillämpningen i vissa fall bör det ankomma på lagstiftaren att ändra lagen. RR bör i sådana situationer inte döma i strid med lagregler (jfr Petréns skiljaktiga meningar i RÅ 1975 ref 54 och RÅ 1976 Ba 382). SN

är taxeringsintendent vid länsskattemyndigheten i Uppsala

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:49

Rådgivare
Skatter och Deklarationer

S-E-Banken har en ledande ställning på marknaden för total förmögenhetsförvaltning. Vår Värdepappersrörelse ger fullständig service inom placeringar, skatter, juridik och försäkringar till bankens notariatkunder.

Avdelningen som har hand om skatte- och deklarationstjänsten för notariatkunderna består idag av femton personer.

För att kunna ge ännu bättre service och möta en ökad efterfrågan, bla med tanke på den kommande skattereformen, behöver vi nu bli fler på avdelningen.

Vi söker dig som självständigt kan ge skatteservice till våra kunder där banken har total förmögenhetsförvaltning.

Du kommer att få ett eget kundansvar som innebär upprättande av deklarationer, kontakter med skattemyndigheten samt utredningar och skattekonsultationer för fysiska personer.

Vi tror att du har erfarenhet från skattemyndighet eller av liknande arbetsuppgifter inom exempelvis bank.

Låt oss berätta mer. Ring och tala med Johan Gröndal på telefon 08-763 71 28 eller Ann Lundskog telefon 08-763 71 26.

Din ansökan vill vi ha senast den 27 oktober 1989 till: S-E-Banken, Personalplanering CKS, Att: Christine Näsholm, 106 40 Stockholm.

S-E-Banken

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:49