

”Retroaktiva” övertaganden

Av f d advokaten Claes Sandels

Presentation av rättsfrågan

Den som sysslar med rörelsebeskattning konfronteras förr eller senare med en ”avvikande” rättsfigur. Dess miljö är ett avtal om köp av rörelse eller en referens i en årsredovisning till ett sådant avtal. Sin närvaro markerar figuren på ett högst diskret sätt, nämligen genom det lilla ordet ”per”. Det kan t ex i en årsredovisning för verksamhetsåret 1970 vara inflikat, att bolaget ”per den 1 januari 1970” köpt en rörelse. Att därmed inte avses, att avtalet om förvärvet träffats den angivna dagen, står väl klart för de flesta läsare. Nyårsdagen lär aktiviteten i affärslivet befinna sig vid ett minimum. Men som ”per”-dag slår den 1 januari med bred marginal årets övriga dagar.

Vad som den citerade klausulen åsyftar att utsäga är endast, att *avräkningen* mellan säljare och köpare skall ske på basis av rörelsens ställning ”per”-dagen. Rörelsens utveckling efter den dagen blir därmed förvärvarens ensak. Termen ”per” syns hämtad från redovisningsvokabulären. Redovisningen för ett företag är i princip kontinuerlig. Men med vissa mellanrum i tiden måste företagets ställning konstateras. ”Per” t ex den 31 december varje år upprättas då den förteckning och värdering av tillgångar och skulder, som ett bokslut innefattar. Den dag bokslutet omsider blivit färdigt, är företagets ställning en annan än den på ”per”-dagen.

Bokslutsåret behöver inte sammanfalla med kalenderåret. I detta inlägg förutsätts emellertid för enkelhets skull att så är fallet. Förenklingen påverkar inte resonemanget.

”Per”-tekniken vid avtalsskrivandet är alltså i princip alldeles densamma som den vid redovisningen. Till synes tillåter sig parterna i avtalet att vrida klockan tillbaka till årets ingång, från en faktisk avtalsdag senare under året eller – särskilt vid bokslutstransaktioner – rentav från en tidpunkt efter årets utgång. Men tiden flyter som känt endast åt ett håll. En och annan har väl därför vid sin första konfrontation med ”per”-figuren känt en viss spontan skepsis. ”Retroaktivitet” av snart sagt varje slag har dåligt rykte, så ock ”fiktions”. Skulle de skattskyldiga verkligen ha rätt att ”låtsas” att affären gjorts, innan avtal träffats? Om avräkningen inte tidigarelagts, skulle säljaren vid sin beskattning haft att redovisa för resultatet under tiden den 1 januari till avtalsdagen. Accepteras den tidigarelagda avräkningen, blir det i stället köparen som redovisar sagda resultat. Detta ter sig onekligen som en inkomstöverföring av djärvare slag än de i 43 och 57 §§ KL hallstämplade och det lilla ordet ”per” som en i texten framstickande bockfot.

Varför en avräkning tidigareläggs

I alla avtal söker parterna i möjligaste mån precisera prestationerna å ömse sidor för att därmed förebygga ovisshet, överraskningar och tvister. Att definiera objektet för en överlåtelse är i regel en enkel sak i de fall, då det utgörs av en lös sak eller en

fast egendom. Om objektet inte är individuellt bestämt, brukar det åtminstone kunna definieras i avseende å beskaffenhet och myckenhet, vilket är fullt tillräckligt för kontrahenterna. Men en överlåtelse av en i gång varande rörelse eller rörelsegren omfattar en förmögenhetsmassa, bestående av tillgångar och skulder, vilken i enlighet med rörelsens krav på omsättning av varulager och investeringar för förnyelse av maskiner och byggnader i regel är underkastad ständiga förändringar. En beskrivning av massan med fördelning av denna på skilda tillgångskategorier förutsätter kunskap om företagets ställning viss tidpunkt, d v s förutsätter ett bokslut. Att upprätta ett bokslut, uppfyllande rimliga krav på noggrannhet, är vanligen en tidsödande historia.

På avtalsdagen kan parterna därför inte ha kunskap om företagets ställning samma dag. Ett visst mått av ovisshet vid ett avtal av ifrågavarande slag kan därför inte undvikas. Men beroende på val av avräkningsdag omfattar ovissheten skilda ting och fördelas konsekvenserna av ovissheten på olika sätt mellan parterna. Väljs som avräkningsdag avtalsdagen eller en senare dag, t ex den 31 december, vet parterna på avtalsdagen inte, hur stor den totala köpeskillingen kan visa sig bli. Väljs den 1 januari, kan däremot köpeskillingen till beloppet fastställas. Som underlag för bedömningen finns ju tillgängligt ett i vanlig ordning upprättat och reviderat bokslut, vars alla detaljer kan nagelfaras och kontrolleras. Parterna går till dukat bord, såvitt gäller alla data om rörelsen. Sker affären inom en koncern eller eljest "inom armlängd", saknar parterna dessutom i regel allt intresse av att lägga ned tid och pengar på att fastställa rörelsens resultatutveckling under året fram till avtalsdagen. Rörelsen bör då överföras på enklaste sätt. Detta är att helt utgå från redan kända data, d v s från siffrorna den 1 januari.

För avtalsförfattaren representerar därför det ingående bokslutet en motsvarighet till Archimedes' fasta punkt. Den ovisshet, som kvarstår, omfattar endast effekterna på förmögenhetsmassan av utvecklingen efter årets ingång. Ovissheten blir därmed begränsad på ett sätt, som i praktiken ofta ter sig acceptabelt för båda parter, eventuellt i kombination med vissa skyddsklausuler i avtalet.

Naturligtvis kan det ibland vara mer ändamålsenligt att som avräkningsdag välja avtalsdagen eller en ännu senare dag, t ex den 31 december. Även då måste ju ett bokslut under alla omständigheter upprättas. Emellertid ter sig de uppskjutna övertagandena för de flesta som mindre "avvikande" än de tidigarelagda och saknar därmed intresse i sammanhanget.

Utgångspunkter för den skattemässiga bedömningen

Ett par förutsättningar för den skattemässiga bedömning, som i det följande görs, förtjänar att nämnas.

Den ena är, att vid avtal mellan kontrahenter "på armlängd" den totala köpeskillingen inte kan frångås vid taxeringen. Köpeskillingen mellan kontrahenter "inom armlängd" är inte på samma sätt sakrosankt. Från fall av angripbara köpeskillingar bortses emellertid i det följande. Även om en köpeskillning inte är till totalbeloppet angripbar, kan det emellertid vid avtal både på och inom armlängd tänkas, att avtalets fördelning av köpeskillingen på de i den överlåtna massan ingående, skatte-

mässigt skilda tillgångskategorierna är angripbar.

Att precisera den andra förutsättningen för bedömningen framstår kanske som en överloppsgärning. Denna förutsättning är, att de antaganden varpå en taxering byggs måste vara konsistenta, d v s icke inrymma någon motsägelse. I skattepraxis har man veterligen alltid gjort sitt bästa för att respektera denna princip.

Den skattemässiga bedömningen

Naturligtvis kan det göras gällande, att redan den omständigheten att ”per”-tekniken är hävdvunnen och civilrättsligt oangriplig skulle utesluta ett frångående vid taxeringen av denna teknik. Frågan om denna uppfattning är riktig lämnas emellertid här öppen. I stället skall undersökas, vilka konsekvenserna skulle bli vid ett underkännande av tekniken. Resonemanget skall i all huvudsak föras med utgångspunkt, att ett av säljaren per avtalsdagen upprättat bokslut skulle ha utvisat en vinst. Samma resonemang kan dock mutatis mutandis föras även om bokslutet i stället skulle ha utvisat förlust. Vidare skall endast talas om tillgångarna. Vad som sägs om dessa gäller emellertid även de skulder, som ingår i förmögenhetsmassan.

Vid beskattningen föreligger då det fall, att en inkomst genom avtalet flyttats från en skattskyldig till en annan. Eller gör det inte det?

Nej, det gör inte det. Detta framgår vid en smula eftertanke. Låt oss först skärskåda *säljarens* situation. Vad han fått betalt för är de tillgångar, varav massan består. Köpeskillingen, som enligt föregående avsnitt utgör ett givet och oangripbart datum vid taxeringen, kommer vid såväl den bokföringsmässiga som den skattemässiga redovisningen att fördelas mellan de skattemässigt skilda tillgångskategorierna. Denna fördelning blir densamma, oavsett vilket resultat – vinst eller förlust – säljaren skulle ha redovisat, om han inte överlät rörelsen utan i stället behållit den och upprättat ett bokslut per den dag, då avtalet träffades.

Det sagda kan uttryckas på ett annat sätt, som kanske ger en bättre insyn i sammanhanget. Om rörelsen ej sålts, skulle ett visst resultat ha framkommit. Med detta tänkta resultat på den ordinarie rörelsen adderar sig emellertid vid räkenskapsårets slut resultatet av rörelsens försäljning, den sista affärshändelsen i rörelsen. Denna sista affärshändelse är en affärstransaktion likaväl som alla de föregående. Resultaten av alla transaktionerna blandar sig – ”integreras” – i det totalresultat ett bokslut efter rörelsens försäljning utvisar. Det nyss nämnda tänkta resultatet är irrelevant, eftersom det verkliga resultatet efter rörelsens försäljning är entydigt bestämt av det ingående bokslutet jämte årets alla affärstransaktioner inklusive sista affärshändelsen. Det verkliga resultatet förblir alltså ett och detsamma, oavsett efter vilka grunder det tänkta resultatet beräknats och oavsett dettas storlek. Det tänkta resultatet behöver med andra ord inte tänkas.

Den enda möjlighet, som teoretiskt föreligger att korrigera säljarens taxering med anledning av avtalets utformning, är då att omfördela köpeskillingen. I allmänhet föranleder emellertid en sådan omfördelning ingen ändring av taxeringen. Taxeringsutfallet efter en försäljning förblir nämligen i stor utsträckning detsamma, vare sig ett visst belopp anses utgöra vederlag för varor, för maskiner eller för goodwill, för

att nämna några exempel. I motsvarande mån kan alltså tidigareläggningen av avräkningsdagen ej angripas.

Emellertid finns det undantagsfall, då en omfördelning av köpeskillingen mellan tillgångarna faktiskt skulle påverka taxeringen. Om t ex ett belopp genom "snedfördelning", d v s fördelning i annan proportion än efter marknadsvärden, skulle överflyttas från varor till fastighet, kan skatten på beloppet i vissa lägen minskas eller helt elimineras. Säljaren har i så fall, om han varit medveten om snedfördelningen av köpeskillingen, till beskattning redovisat för låg sammanlagd inkomst.

Den uppkomna situationen är inte på något sätt specifik för de fall, då en avräkning tidigareläggs. Även om avräkning sker "per" avtalsdagen, kan en snedfördelning av köpeskillingen företagas. Det hör till undantagen, att en snedfördelning vid taxeringen påtalas och föranleder ändring, i varje fall såvitt kontrahenterna vid fördelningen har motsatta intressen. Så är fallet i exemplet.

Slutsatsen av det sagda blir alltså, att vid säljarens taxering "per"-tekniken med dess tidigareläggande av avräkningen inte är mer angripbar än en avtalsskrivningsteknik av icke "avvikande" slag. Om affären kan skattemässigt angripas, är det inte på grund av "per"-tekniken utan på grund av den snedfördelning av köpeskillingen, som blivit resultatet av tekniken. Men samma snedfördelning skulle som sagt ha kunnat åstadkommas genom direkt fördelning, utan användning av "per"-tekniken. Vill man betrakta en tidigarelagd "per"-dag som en fiktion, så är denna fiktion skattemässigt alltså lika legitim som dess motsats, en senarelagd "per"-dag. Den ena tekniken befins vid närmare betraktande alltså inte vara mer fiktiv än den andra.

Det i föregående avsnitt nämnda kravet på konsistens i de förutsättningar, på vilka taxering sker, gäller inte bara för varje skattskyldig för sig utan för totaliteten av de skattskyldiga. Om två eller flera parter tagit del i ett avtal av något slag och taxeringsmyndighet på någon punkt frångår avtalet vid taxeringen av en av parterna, kan därför en följdkorrigering av annan part vara nödvändig. I det aktuella sammanhanget betyder detta, att till grund för taxeringen av säljare och köpare av rörelse måste läggas *en och samma* fördelning av köpeskillingen. Även om en korrigering av en snedfördelning vid säljarens taxering kanske mer ter sig som en teoretisk än praktisk möjlighet, bör alltså noteras, att korrigeringen ej kan begränsas till säljaren utan måste utsträckas till köparen.

Diskussionen ovan har förts med utgångspunkt från säljarens förhållanden men skall nu fortsättas med utgångspunkten flyttad till *köparen*. Regelmässigt redovisar köparen den av honom på grund av "per"-tekniken övertagna vinsten under tiden den 1 januari till avtalsdagen såsom vinst i den egna rörelsen. Det föreligger därför en principiell skillnad mellan säljare och köpare ifråga om den tidigarelagda avräkningens effekt på det totala bokföringsmässiga resultatet av affären. Säljarens kan över huvud taget ej påverkas, eftersom facit av affären blir detsamma, oavsett fördelningen av köpeskillingen mellan skilda objekt. Men köparens resultatredovisning påverkas temporärt, så tillvida som tidigareläggandet medför en extra vinst under transaktionsåret. I gengäld förhöjs med motsvarande belopp de övertagna tillgångs-

värdena. I tidens längd blir därför även köparens bokföringsmässiga redovisning opåverkad, bortsett från eventuell över- eller undervärdering av tillgångar – t ex mark – som ej alls avskrivs.

Eventuella verkningar på köparens redovisning av den tidigarelagda avräkningen är en följd inte av detta slags avräkning i och för sig utan av den snedfördelning av köpeskillingen, vari ”per”-tekniken kommit att resultera. ”Per”-tekniken är alltså inte på något sätt nödvändig för köparen, om denne skulle vilja åstadkomma den effekt på redovisningen, som enligt det sagda uppkommit. Antag t ex att säljarens kompensation för den till köparen utan vederlag överförda vinsten utgörs av en för hög ersättning för varulagret. I regel möter det inte något hinder att uppskriva ett varulager. I det angivna exemplet skulle köparen alltså genom en lageruppskrivning kunna åstadkomma den redovisningseffekt, som ”per”-tekniken medför, utan att tillgripa denna teknik. I motsvarande mån kan vid köparens taxering ”per”-tekniken ej angripas. Alldeles detsamma gäller nu inte, om i exemplet varulagret byts ut mot t ex maskiner eller goodwill. Det fiskala intresset i sammanhanget förefaller emellertid minimalt, eftersom köparens tidigareläggning av viss vinst vanligen kan åstadkommas utan någon svårighet. Köparen har ju vanligen redan före köpet en egen rörelse med tillgångar av skilda slag, vilka ger honom möjligheter till vinstreglering utöver dem som den övertagna rörelsen medför.

Emellertid kanske säljarens rörelse under tiden den 1 januari till avtalsdagen i stället gått med förlust. Med ”per”-tekniken kommer denna förlust att redovisas av köparen. Eftersom totalköpeskillingen som tidigare påpekats utgör en given storhet, måste förlusten i fråga uppvägas av för låga värden på tillgångar av något slag. I den mån det stått köparen fritt att vinna det ernådda resultatet genom en nedskrivning av dessa tillgångar, är ”per”-tekniken invändningsfri. I motsatt fall kan det möjligen finnas utrymme för en invändning. Men denna måste alltså grundas på något annat än ”per”-tekniken i och för sig.

Slutsatser

”Fiktions” eller inte? Ofta kan denna fråga tydligen lämnas därhän såsom skatterättsligt ointressant. I och för sig är ”per”-tekniken i fråga helt legitim. Men insatt i något speciellt sammanhang är det naturligtvis möjligt att den lika väl som andra handgrepp i den juridiska tekniken kan föranleda resultat, vilka ej är invändningsfria. Den skattemässiga bedömningen av tidigarelagda avräkningar kommer därmed att följa vanliga principer. En viktig utgångspunkt vid bedömningen måste vara, att parter ”på armslängd” i hittillsvarande rättstillämpning syns ha åtnjutit avsevärd frihet vid fördelning på skilda tillgångskategorier av köpeskillning för rörelse. Parter ”inom armslängd” har givetvis extra manöverutrymme genom gällande regler rörande inkomstöverföring mellan närstående företag.

Anm.: Jfr TN 1972 s 11 där annan mening hävdas. — Se också SN 1961 s 276, RR:s utslag 21/2 1961 och SN 1967 s 231, RR:s utslag 15/9 1966. Red.