SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 10-11/1958 **Årg. 8**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Rätt till förlustutjämning och progressionsutjämning vid inkomsttaxering

Av jur. dr B. af Klercker.

Förslag från 1957 års skatteutredning.

Nyligen har 1957 års skatteutredning avlämnat ett betänkande med förslag till förordning om rätt *dels* till förlustutjämning vid inkomsttaxeringen *dels* till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomster i vissa fall (progressionsutjämning). Med anledning av det förstnämnda förslaget ha vissa följdändringar i bl. a. KL blivit ofrånkomliga.

Ordförande i 1957 års skattutredning har varit Regeringsrådet Gustaf Hedborg, som vid sin sida haft ett antal sakkunniga på skilda områden. Samtliga dessa ha uttalat sin anslutning till de framlagda förslagen. Några av de sakkunniga ha emellertid i särskilda yttranden understrukit angelägenheten av ett fortsatt utredningsarbete angående vissa för framför allt jordbrukarna och fastighetsägarna speciella frågor.

Utredningens direktiv m. m.

I direktiven för utredningen säges bl. a. följande. Den svenska skattelagstiftningen bygger i stort sett på principen att till beskattning för en viss tidsperiod — beskattningsåret — skola upptagas de på perioden belöpande intäkterna med avdrag för på samma period belöpande omkostnader. Underskott i viss förvärvskälla får i regel avdragas från under samma år uppkomna överskott i andra förvärvskällor. Däremot får underskott, som ej kan utnyttjas på detta sätt, icke avdragas från överskott, som uppkommit under tidigare eller senare beskattningsår.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

Emellertid tillåter skattelagstiftningen på flera områden, exempelvis för rörelseidkare och jordbrukare, att s. k. förtäckt resultatutjämning företages i vidsträckt omfattning. Genom olika vinstreglerande dispositioner kan sålunda de skattskyldiga åstadkomma en utjämning av skattemässiga vinster och förluster mellan olika beskattningsår. Såsom exempel härpå anföres i direktiven reglerna om avskrivning å inventarier och maskiner, varulagervärdering, avsättning till investeringsfonder och till pensions- eller andra personalstiftelser. Även rätten att omlägga räkenskapsåret kan härvidlag få viss betydelse.

I svensk skattelagstiftning har vidare införts regler, som i vissa fall möjliggöra mera direkt utjämning mellan olika beskattningsår. Sådana regler ha t. ex. intagits i förordningarna om ackumulerad inkomst och om skogskonto.

Trots att det sålunda finnes vissa möjligheter att fördela vinster på olika år eller förskjuta förlust ett år till ett följande år får det, säges i direktiven, hållas i minne att dessa möjligheter innefattar undantag från den nyss angivna huvudprincipen om beskattningsårets slutenhet. I den mån särskilda möjligheter icke skapats i det enskilda fallet kan denna princip för skattskyldiga med ojämna inkomster leda till en på längre sikt för hård beskattning. För fysiska personer m. m. får härvidlag progressiviteten vid den statliga inkomstbeskattningen särskild betydelse.

På grund härav har kritik riktats mot principen om beskattningsårets slutenhet — en princip som icke alls upprätthållits lika starkt i utlandet som här. Det har hävdats att beskattningsåret är en alltför kort period för att medgiva en riktig vinstberäkning. Kritiken har lett till yrkande om rätt till *öppen förlustutjämning*, d. v. s. rätt att under ett visst antal beskattningsår få utnyttja underskott, som redovisas ett år, för kvittning mot vinst uppkommen under annat beskattningsår. Samtidigt har frågan om rätt till *öppen resultatutjämning* aktualiserats. En sådan rätt skulle innebära möjlighet för den skattskyldige att fördela den skattemässiga vinsten i sin verksamhet under ett antal beskattningsår, så att en, såvitt möjligt, jämn redovisning på de olika beskattningsåren kommer till stånd. Det påpekas därefter i direktiven att en rätt till resultatutjämning i vidsträckt mening omfattar rätt till förlustutjämning och att förlustutjämningen med andra ord är en del av problemet om resultatutjämning.

I direktiven hänvisas därefter bl. a. till tidigare riksdagsbehandling av frågan, varvid direkt begäran om utredning framställts. Den från skilda håll begärda utredningen anser finansministern nu böra komma till stånd. Därvid synes emellertid enligt finansministern icke lämpligt att upptaga allenast frågan om förlustutjämning. För de fysiska personerna finnes det nämligen ett så nära samband mellan denna fråga och den större frågan om resultatutjämning i vidare mening, att problemet i hela dess vidd bör övervägas i ett sammanhang. I direktiven framhålles att det framför allt är förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse, som kommit i blickpunkten i samband med diskussionerna om resultatutjämning, enär inkomsterna i dessa förvärvskällor i allmänhet äro mera växlande än andra slag av inkomster. Finansministern finner det därför naturligt att utredningen åtminstone i första hand får avse dylika förvärvskällor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

Finansministern påpekar att åtskilliga svårlösta frågor komma att möta i samband med utredningen. Han antyder några av dem. Om regler, innefattande vidgad rätt för de skattskyldiga att skattemässigt fördela vinster och förluster på flera beskattningsår, införes, är det sannolikt, att ändringar behöva företagas på närliggande områden, t. ex. ifråga om reglerna för förtäckt resultatutjämning, ackumulerad inkomst och skogskonto. Vidare bör uppmärksammas de verkningar nämnda lagstiftning kan få på statens och kommunernas inkomster. Det framhålles vidare att det är ett önskemål att samma bestämmelser kunna gälla vid såväl den statliga som den kommunala beskattningen.

Med hänsyn till de föreliggande svårigheterna är det omöjligt att förutsäga, anser finansministern, om alla frågor kunna lösas på ett tillfredsställande sätt och att det är möjligt att man bör stanna vid dellösningar, t. ex. vid någon form av förlustutjämning.

Grundläggande principer för utredningen.

Utredningen har också stannat vid en dellösning i det att den endast framlagt *dels* ett förslag om förlustutjämning av begränsad omfattning, *dels* en lagstiftning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomster (progressionsutjämning) i vissa fall. Förslag till lösning av vissa detaljfrågor har utredningen icke ansett sig böra framlägga med hänsyn till angelägenheten av att icke fördröja de viktigaste resultaten av utredningen, nämligen förslag av generall natur, framför allt frågan om rätt till förlustutjämning.

Efter att ha redogjort för gällande lagstiftning, historik och gällande bestämmelser i utlandet beträffande resultat- och förlustutjämning anlägger utredningen vissa allmänna synpunkter på frågan, samt antyder olika lösningar, som principiellt sett äro tänkbara. Bl. a. upptages därvid frågan om en utbyggnad av det nuvarande systemet med skogskonton och investeringsfonder till diskussion. Vidare diskuteras olika metoder för förlust- och resultatutjämning. Utredningen fastslår därefter vissa principer, som varit vägledande för det fortsatta utredningsarbetet. De principer, efter vilka utredningen arbetat, äro i stort sett följande:

1) Lagstiftningen bör erhålla en *generell utformning* och detta innebär att utredningen avvisar tanken på en till vissa grupper av skattskyldiga begränsad lagstiftning. Vidare avböjes tanken på att söka lösa frågan om utjämning genom t. ex. modifikationer i reglerna för de olika förvärvskällorna angående till vilket beskattningsår intäkter och omkostnader skattemässigt skall hänföras.

2) Reglerna bör *anknyta till nuvarande skattelagstiftnings grundprinciper* och allenast innebär att lagstiftningen kompletteras med vad som erfordras för att nå en i huvudsak tillfredsställande anordning på förevarande område. Detta innebär att utredningen ej upptager till närmare överväganden sådana långtgående och till sina verkningar svåröverskådliga alternativ som en allmän förlängning av beskattningsperioden och med taxering av inkomster vart tredje eller vart femte år eller liknande.

3) Lagstiftningen måste slutligen på förevarande område göras i möjligaste mån *lätt överskådlig och enkel* i tillämpningen. En komplettering av vår förut i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

många stycken ganska svåröverskådliga skattelagstiftning blir under alla förhållanden ofrånkomlig. Kraven på enkelhet har i vissa fall nödvändiggjort en schablonmässig utformning av reglerna.

Däremot har utredningen funnit det falla utanför uppdraget att pröva tänkbara åtgärder på ifrågavarande område från synpunkten av deras sparstimulerande effekt, deras samhällsekonomiska verkningar i övrigt o. s. v. Frågan om skattesystemets ändamålsenlighet härvidlag är nämligen under prövning inom annan utredning.

Ovan angivna principiella överväganden ha föranlett utredningen att i sitt betänkande till en början koncentrera diskussionen till tre olika metoder av vilka, såsom nedan framgår, likväl blott en förordas av utredningen. De tre nämnda metoderna äro följande:

a) En inkomsttaxering, som grundar sig på en *medeltalsberäkning* av den skattskyldiges inkomst under ett antal år.

b) Hänsynstagande vid den skattemässiga inkomstberäkningen till *insättning och uttagning å räkning* med penninginrättning i huvudsak i överensstämmelse med gällande speciallagstiftning om s. k. skogskonto.

c) Förlustutjämning genom rätt till *förlustavdrag.*

Metod a) omfattar en fullständig resultatutjämning, medan metod b) ger den skattskyldige tillfälle att åstadkomma en utjämning, endast om en tillräcklig kontoavsättning vidtages, när förlust eller minskad vinst uppkommer. Metod c) slutligen inskränker sig till en ren förlustutjämning.

I det följande avvisas metoden a) (medeltalsberäkningen) bl. a. med hänsyn till de erfarenheter, som gjorts i utlandet vid tillämpning av en dylik metod. En av huvudanmärkningarna mot systemet är att år med vinst resp. år med förlust ofta förekomma i serier. Detta medför att metoden tillfälligt verkar fördelaktig för den skattskyldige vid stigande konjunkturer i så måtto att han under ett antal år får betala lägre skatt än som svarar mot den aktuella inkomsten. Genomsnittsinkomsten kommer nämligen då i större eller mindre grad att hänföra sig till en period med sämre resultat. Vid fallande konjunkturer åter verkar systemet till den skattskyldiges nackdel. Denne får nämligen då betala skatt efter en genomnittsinkomst, som är större än den aktuella inkomsten.

Även metoden b) (skogskontometoden) avvisas i fortsättningen såsom lämplig för en *generell* lösning av utjämningsproblemet. Ett antal erinringar ha riktats mot metoden. Den viktigaste invändningen är emellertid de stats- och kommunfinansiella verkningen av en sådan anordning. För att den föreslagna lagstiftningen skall lämna den avsedda effekten, nämligen att giva en reell möjlighet till inkomstutjämning på längre sikt, ligger nämligen i sakens natur att betydande möjligheter till skattefri kontoutjämning måste medgivas. Även vid en begränsning av rätten till kontoavsättning, måste man räkna med mycket stora skattebortfall under de år kontona uppbyggas.

Den metod, som av utredningen förordas, är sålunda metod c), d. v. s. förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag. Inom den utländska skattelagstiftningen, för vilken en utförlig redogörelse lämnas i betänkandet, finnes exempel på huru förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag ordnats på olika sätt. I den fackliga diskussionen brukas vanligen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

de engelska uttrycken "carry over" och "carry back". Dessa uttryck användas även av utredningen. *Carry over* innebär att det är fråga om en förlustöverföring framåt i tiden, medan *carry back* avser en förlustöverföring bakåt i tiden. I de länder, där rätt till förlustöverföring överhuvudtaget förekommer, tillämpas såsom regel någon form av carry over, innebärande med andra ord att underskott i en förvärvskälla, som ej kunnat utnyttjas genom kvittning mot den skattskyldiges överskott i annan förvärvskälla vid ett visst års taxering, får avdragas vid taxeringen för ett eller flera senare år.

Carry over-metoden är ur tillämpningssynpunkt relativt enkel, genom att förlustutjämningen uteslutande blir en fråga på taxeringsplanet, medan för carry back-metoden även fordras ett relativt komplicerat restitutionsförfarande. Med hänsyn till att det stora flertalet skattskyldiga äro inlemmade i en kontinuerlig förvärvsverksamhet, anser utredningen, att metoden med carry over tillfredsställer flertalet förekommande behov av förlustöverföring. Rätten till carry over måste dessutom anses särskilt värdefull för nystartade företag, som ofta ha lägre inkomster med stora omkostnader under de första åren.

Utredningen är medveten om att en lagstiftning med utjämnande innebörd, som inskränker sig till en förlustutjämning kan möta kritik från synpunkten, att den icke giver någon lösning av problemet med den *progressiva* beskattningen vid ojämna inkomster. Med hänsyn till att utredningen valt metod c) för genomförandet av förlustöverföring har därför frågan aktualiserats att närmare pröva behovet och undersöka möjligheterna till en kompletterande anordning, varigenom lindring skulle lämnas för skattskyldiga med växlande inkomster. Härigenom skulle dennes skattebörda kunna närmas den, som åvilar en skattskyldig i motsvarande inkomstläge men med jämnt fördelade inkomster. I en senare del av utredningen har denna fråga närmare behandlats och förslag till dylik skatteutjämnande anordning för progressivt beskattade framlagts.

Förslag till förordning om rätt till förlustutjämning

I stort sett innehåller författningsförslaget följande bestämmelser:

Beträffande frågan *vilka* skattskyldiga, som bör ha rätt till förlustutjämning, har utredningen i anslutning till sin första huvudprincip ansett att rätt till avdrag skall tillkomma *samtliga* skattskyldiga. Vidare har förlustutjämning föreslagits vid såväl den *statliga* som den *kommunala* inkomsttaxeringen.

Vad beträffar *kvittningsperiodens längd* har utredningen stannat för en 6-årsperiod, så att förlustavdrag får utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för förluståret ägt rum. Medräknas förluståret, betyder detta alltså att en utjämning över en sjuårsperiod medgives. Utredningen är självfallet medveten om att icke ens en dylik period utesluter, att förlustutjämning understundom helt eller delvis icke kan komma till stånd. Genom stickprovsundersökningar, som utredningen låtit göra angående förlustfrekvensen hos ett antal skattskyldiga har emellertid framkommit, att en förlustutjämning i de flesta fall kan åstadkommas inom nämnda period. Taxeringstekniska skäl, bl. a. eftertaxeringsperiodens längd och tiden för arkivering av deklarationer,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

tala vidare för en begränsning av kvittningsperiodens längd till sex år.

Inom kvittningsperioden får enligt förslaget avdraget fördelas hur som helst och kan erhållas med olika belopp vid den statliga och kommunala taxeringen.

Beträffande tidpunkten för förlustavdragets bestämmande har utredningen haft att välja mellan antingen att knyta förlustens fastställande till taxeringen för det beskattningsår, då förlusten uppkommit eller att anknyta fastställandet till tiden för avdragsyrkandet. Utredningen har valt det sistnämnda alternativet, främst av rent taxeringstekniska skäl. En av de sakkunniga har emellertid i särskilt yttrande ifrågasatt om det icke varit ändamålsenligare att välja det andra alternativet.

Det åligger enligt förslaget skattskyldig, som önskar erhålla förlustavdrag, att framställa *yrkande* härom. Han är därvid skyldig styrka såväl att dylik rätt föreligger för honom som avdragets storlek.

Förlustavdragets *omfattning* har av utredningen ingående diskuterats. Därvid har utredningen kommit till det resultatet att förlustavdraget får åtnjutas först sedan på beskattningsåret belöpande avdrag gjorts, alltså vid taxeringen till statlig inkomstskatt avdrag enligt 4 § Si samt vid taxeringen till kommunal inkomstskatt avdrag enligt 46 § KL. Det förlustavdrag, som vederbörande har rätt att förskjuta är med andra ord de outnyttjade avdrag, som så att säga ligga före den taxerade inkomsten. I förlustavdraget får sålunda icke inräknas t. ex. outnyttjade ortsavdrag men väl ett icke utnyttjat schablonavdrag för premier och andra avdrag.

Av ovanstående framgår att förlustavdragen kunna bli olika stora vid den statliga och kommunala taxeringen. Ett förlustavdrag vid den *kommunala* taxeringen får vidare i princip blott utnyttjas vid senare överskott i *samma* kommun, som där förlusten ursprungligen varit avdragsgill. Självfallet kan icke ett till ett senare år överfört underskott få gå i avräkning mot s. k. garantibelopp, enär detta ju har till särskilt syfte att garantera kommunerna ett visst skatteunderlag.

Resultatet blir sålunda vad den kommunala taxeringen beträffar i viss mån annorlunda om det tidigare kommunalt icke utnyttjade avdraget avser underskott å förvärvskälla eller allmänt avdrag. Vad det förstnämnda slaget av avdrag beträffar innebär utredningens ståndpunkt att rätten till att utnyttja dylikt avdrag blir beroende på om kvittningsbar vinst framdeles kommer att redovisas i förvärvskälla inom samma kommun. Vad härefter angår det fall att andra allmänna avdrag än underskott å förvärvskälla inte kunna utnyttjas och såsom följd härav ett "negativt" belopp uppstår innebär utredningningens förslag att detta belopp inom kvittningsperioden får avdragas vid kommunaltaxeringen i vilken som helst kommun, där så kan ske, dock med viss prioritet för hemortskommunen.

För rätt till förlustavdrag kräves i princip att *deklarationsskyldighet* på grund av inkomst förelegat och fullgjorts för det beskattningsår, varunder förlust uppkommit. Härigenom förhindras t. ex. möjligheten till förlustutjämning — i form av ackumulering av avdragsrätten för erlagda försäkringspremier och liknande — för dem som ännu icke utträtt i förvärvsarbetet.

Fråga om *äkta makars* rätt till förlustavdrag har varit relativt komplicerad att lösa. I stort sett innebär utredningens förslag att under beskattningsåret *sam-*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

taxerade äkta makar skola äga rätt till varandras förlustavdrag efter medgivande från den andre makens sida, och detta oavsett om förlustavdraget hänför sig till tiden före giftermålet eller icke. Rätt att övertaga den andre samtaxerade makens förlustavdrag föreligger, även om den senare icke varit deklarationsskyldig, när förlusten uppkom.

Då äktenskapet upplösts eller då makarna av annan anledning icke längre samtaxerats har enligt förslaget envar av de båda kontrahenterna i fortsättningen rätt att vid sin taxering inom kvittningsperioden utnyttja egna tidigare outnyttjade underskott.

Enligt förslaget äger *oskiftat dödsbo* vid taxering för det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffat, samma rätt till förlustavdrag, som eljest skulle ha tillkommit den avlidne. Denna rätt bibehålles även vid taxering för senare beskattningsår inom 6-årsperioden, under förutsättning att efterlevande make och barn varit delägare i dödsboet under det ifrågavarande beskattningsåret.

För att undvika den komplicering av bestämmelserna, som t. ex. en företrädesrätt för den efterlevande maken till den avlidne makens outnyttjade förlustavdrag eller någon form av valrätt skulle medföra, har utredningen ansett sig nödsakad välja mellan *antingen* att låta rätten att utnyttja avliden persons outnyttjade förlustavdrag stanna vid den rätt som i analogi med bestämmelserna i 53 § 3 mom. KL tillkommer det oskiftade dödsboet efter honom vid taxering för de beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffat, *eller* att på ett mera generellt sätt utsträcka denna rätt till att avse även taxering för tidigare beskattningsår, självfallet med iakttagande av kvittningsperiodens längd.

Utredningen har emellertid icke velat helt avskära rätten till fortsatt utnyttjande av den avlidnes resterande underskott efter utgången av det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade, enär detta i många vanliga fall skulle medföra ett obilligt resultat, då den avlidne efterlämnar make och barn och dessa under tiden intill den slutliga avveckligen av dödsboet fortsätter den förvärvsverksamhet, som den avlidne bedrivit.

Med beaktande av bl. a. ovanstående synpunkter föreslår utredningen därför såsom en lämplig avvägning mellan de båda alternativen att rätt till förlustavdraget skall tillkomma endast sådant oskiftat dödsbo efter den avlidne, i vilket ingår efterlevande make eller barn till den avlidne.

Däremot skall dödsbo med uteslutande andra delägare icke ha dylik rätt till förlustavdrag. Efterlevande make skall alltså enligt utredningens förslag i princip icke tillerkännas någon självständig rätt att utnyttja den avlidne makens underskott.

Av förutvarande redogörelse framgår att förlustutjämningsrätten knutits till den skattskyldige, hos vilken förlusten uppkommit, varigenom — åtminstone vad angår fysiska personer — denna rätts starkt *personliga karaktär* framhävts.

I enlighet med denna huvudprincip får t. ex. den, som övertager en rörelse av en annan person, icke räkna sig tillgodo dennes outnyttjade underskott i förvärvskällan. Icke heller kan, om en enskild rörelse ombildas till aktiebolag, underskottsavdraget överföras från den enskilda rörelseidkaren till aktiebolaget. Däremot får naturligtvis i sistnämnda fall de löneuttag som delägaren gör ur aktiebolaget, inom kvittningsperioden avräknas mot det un-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

derskott, som uppkommit i den av honom tidigare bedrivna rörelsen.

Om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening övergår i andra händer, genom att aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen byter ägare, bör detta i princip icke påverka aktiebolagets eller den ekonomiska föreningens rätt till utjämning av förluster, som uppkommit före överlåtelsen ifråga, mot vinster efter denna överlåtelse. Rättigheten tillkommer ju den juridiska personen som sådan. Även om enligt utredningens uppfattning principen sålunda bör vara att full rätt till förlustutjämning skall gälla för den, som ådragit sig förluster, det må vara fråga om fysisk eller juridisk person, är det emellertid ofrånkomligt att göra vissa inskränkningar. Sådana ha också skett för att förhindra uppenbara missbruk och för att förhindra att lagstiftningen skulle få osunda verkningar. Framför allt åsyftas här det förhållandet att om t. ex. ett aktiebolag lämnat förlust och företagets ställning är dålig den förefintliga förlusten ur ren skattesynpunkt likväl skulle representera en tillgång, som med nuvarande skattesatser i varje fall icke skulle understiga hälften av förlusten. Det föreligger med andra ord stor risk för att i ett dylikt fall den avveckling av bolaget, som eljest borde vara en tydlig följd av den dåliga ställningen, icke kommer att ske. I den mån företaget med i huvudsak samma aktieägare fastän med nytillfört kapital fortsätter sin verksamhet eller övergår till ny verksamhet och därvid erhåller en vinst, mot vilken tidigare förluster avräknas, kan detta enligt utredningens mening icke föranleda någon erinran. Vad som däremot i görligaste mån bör förhindras är att likvidations- eller konkursmässiga företag börja gå i allmänna handeln och utbjudas till nya aktieägare, som avse att igångsätta eller till företaget överföra vinstbringande verksamhet. I dylika fall bör enligt utredningens uppfattning rätt saknas att utnyttja företagets tidigare förluster. Olika alternativ till huru dylika inskränkande bestämmelser i nu antydd riktning böra utformas, har diskuterats av utredningen.

Denna diskussion har utmynnat i att utredningen föreslagit speciella bestämmelser för de s. k. *fåmansbolagen.* Utredningen föreslår sålunda rätt till förlustavdrag allenast därest samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid såväl förlustens uppkommande som vid förlustavdragets utnyttjande ägdes *dels* av samma fysiska person eller personer *dels,* i det fall det är fråga om två eller flera delägare, dessa ägde ungefär lika stor andel av andelskapitalet vid båda de berörda tillfällena.

Samtidigt stipuleras emellertid att hinder för förlustavdrag dock ej bör möta, där skiljaktighet i ägareförhållandena betingas av att aktierna eller andelarna genom arv eller testamente övergått på annan fysisk person eller andra fysiska personer.

Vid *fusion* enligt 174 § 1 mom. ABL äger enligt utredningens förslag moderbolaget samma rätt till förlustavdrag, som tillkommit dotterbolaget, därest fusionen icke skett. Som bekant äga specialbestämmelserna i skattelagarna vid fusion enligt 174 § 1 mom. ABL icke tillämpning i sådana fall av dylik fusion, då något av de fusionerade företagen driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Detta undantag har motiverats med förhållandet att om ett företag driver handel med värdepapper eller fastigheter, medan det andra företagets verksamhet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

består i att förvalta dylika tillgångar, det kan inträffa att tillgångar, som hos det upphörande företaget utgjort lagertillgång, blir anläggningstillgångar hos det övertagande företaget eller tvärtom. Det är emellertid att observera att dessa specialbestämmelser avse en beskattning, som aktualiserats genom själva fusionsförfarandet beträffande de föreslagna reglerna om rätt till förlustutjämning, varför det icke finnes samma anledning att från tillämpningen undantaga fusionerade aktiebolag tillhörande nämnda kategori. Bestämmelsen om rätt till förlustavdrag vid fusion enligt 174 § 1 mom. ABL har därför vad arten av verksamheten beträffar kunnat göras generell.

Det bör emellertid uppmärksammas att vad ovan sagts allenast har avseende vid fusion av helägda dotterbolag. I annat fall, d. v. s. då fusionen ägt rum enligt bestämmelserna i 175 § ABL, bör enligt utredningens förslag rätt till förlustutjämning icke ifrågakomma. En dylik fusion innebär nämligen, att det övertagande bolaget förvärvar det överlåtande bolagets tillgångar. Det synes då icke befogat att göra förlustavdraget till en rätt, som kan köpas och säljas. Av samma skäl har övertagandet av rätt till förlustavdrag icke ansetts böra ifrågakomma vid fusion mellan ekonomiska föreningar enligt 96 § 1 mom. lagen om ekonomiska föreningar.

Från den nyssnämnda regeln om rätt till förlustavdrag vid fusion enligt 174 § 1 mom. ABL har vidare gjorts vissa inskränkningar för de s. k. *fåmansbolagen.* För att dylika skola äga rätt till förlustavdrag kräves sålunda *dels* att moderbolaget vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget, *dels* att aktierna i moderbolaget såväl vid sistnämnda tillfälle som vid utgången av det aktuella beskattningsåret ägdes av i stort sett samma personer. De förändringar i ägareförhållandena som ur förlustutjämningssynpunkt kunna accepteras enligt förslaget ha nyss berörts.

Om genom utslag från skattedomstolarna eller genom prövningsnämnds beslut ändring av inkomsttaxeringen skett, som inverkat på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken av dylika avdrag, kan förlustavdraget *justeras,* även om den taxering då förlustavdraget utnyttjas eller ägt utnyttjas redan vunnit laga kraft. En dylik justering förutsätter naturligtvis att besvär med yrkande om ändring av sistnämnda taxering, som föranledes av domstolsutslaget eller prövningsnämnds beslut, anföres av skattskyldig, taxeringsintendent eller i förekommande fall vederbörande kommun. I enlighet med denna bestämmelse anförda besvär få icke avgöras, förrän ifrågavarande taxering slutligt avgjorts.

Det framlagda förslaget om förlustutjämning är avsett att tillämpas *fr. o. m.* 1960 års taxering. Detta innebär med andra ord att, om förslaget går igenom, en skattskyldig t. ex. vid 1960 års taxering kan erhålla avdrag för vid 1954 och senare års taxeringar uppkomna förlustavdrag.

Ifråga om *eftertaxering* har föreslagits att författningen icke skall gälla ifråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år. Det sagda innebär bl. a., att om en skattskyldig t. ex. år 1960 blir eftertaxerad för år 1955, han icke är berättigad att då utnyttja ett förlustavdrag, som uppkommit vid t. ex. 1952 års taxering.

Beträffande tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet i samband med rätten till förlustutjämning synes ett av utred-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

ningen anfört exempel kunna tjäna som ledning.

En skattskyldig har ett år dels överskott å en förvärvskälla med 10.000 kronor, dels underskott å en annan förvärvskälla med samma belopp. Underskottet antages emellertid oriktigt ha uppgivits till 25.000 kronor och de överskjutande 15.000 kronorna ha ett senare år utnyttjats såsom förlustavdrag. Det inträffade uppdagas t. ex. i samband med bokföringsgranskning inom sådan tid att eftertaxering kan ske för det sistnämnda men icke för det förstnämnda året. I sådant fall anser utredningen, att det behöriga underskottsavdraget i första hand utnyttjats vid inkomstberäkningen för det förstnämnda av de båda ifrågavarande åren. Det oriktiga avdraget får anses ha i andra hand tillgripits. Följaktligen kan eftertaxering ske med 15.000 kronor.

Om eftertaxering av undandragen inkomst sker för ett år och om detta år ligger inom kvittningsperioden för ett ännu icke utnyttjat förlustavdrag, kan man enligt utredningen diskutera, om man bör låta den ännu outnyttjade förlusten i första hand gå i avräkning mot eftertaxeringsbeloppet.

Utredningen anser emellertid icke att man bör uppställa en absolut regel i denna riktning, emedan hinder enligt utredningens uppfattning icke föreligger mot en sådan avräkning, om den skattskyldige framfört ett yrkande om kvittning av förlusten mot eftertaxeringsbeloppet. Likaledes böra taxeringsmyndigheterna vara oförhindrade att själva föreslå den skattskyldige en sådan avräkning. I sistnämnda fall måste det emellertid, innan den i enlighet därmed beräknade eftertaxeringen eller kvittningen genomförs, vara klart, att den skattskyldige medgivit avräkning, eftersom avräkningen måste innebära att förlustavdraget i motsvarande mån reduceras för framtiden.

Kostnaderna i form av skattebortfall för stat och kommun, om förslaget genomföres, har av utredningen beräknats bli relativt blygsamma eller c :a 13 miljoner kronor. Det låga beloppet sammanhänger självfallet med att förluster endast i ringa utsträckning, i varje fall hittills, redovisats i sådana fall, där verksamheten sedermera åter blir vinstgivande. I de individuella fallen kan lagstiftningen emellertid bli av stor betydelse och den ringa kostnaden utgör enligt utredningens mening närmast ett ytterligare skäl för reformen.

Följdändringar i kommunalskattelagen m. m.

Om rätt till förlustutjämning införes, blir det nödvändigt att även vidtaga vissa följdändringar i kommunalskattelagen. Närmast gälla dessa frågan om beräkning av värdeminskningsavdrag vid rörelse- och realisationsvinstbeskattning. I syfte att undvika dubbelavdrag har utredningen därför genomgående föreslagit, att såsom i beskattningshänseende åtnjutet värdeminskningsavdrag skall anses varje avdrag, som den skattskyldige tillgodoförts, oaktat om han därvid kunnat utnyttja avdraget eller icke.

För sådana skattskyldiga rörelseidkare, vilka icke ha rätt till s. k. räkenskapsenlig avskrivning, kan i detta sammanhang uppstå vissa problem, om förslaget godtages. Om ett år redovisar förlust eller ringa överskott och den skattskyldige på sin avskrivningsplan upptager planenligt avdrag, vilket icke kan effektivt utnyttjas under samma år, kommer detta icke utnyttjade avdrag att inom kvittningsperio-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

den för förlustutjämning att kunna utnyttjas såsom förlustavdrag. Skulle han åter tillämpa den metoden att på avskrivningsplanen icke utföra något belopp eller allenast det belopp, som kan effektivt utnyttjas, blir följden härav att han erhåller rätt till ett s. k. förskjutet avdrag enligt avskrivningsplanen. Denna rätt till förskjutning av avdraget kan i allmänhet utnyttjas under längre tid än den kvittningsperiod, som är tillämplig vid förlustutjämningen. Det kan med andra ord bli betydelsefullt för den skattskyldige, vilken deklarationsteknik han använder sig av. Som regel torde det, såsom framgår av ovanstående, vara fördelaktigast att begagna sig av möjligheterna till förskjutet avdrag i stället för rätt till förlustavdrag, då det gäller icke utnyttjade värdeminskningavdrag.

Såsom en logisk konsekvens av rätten till förlustavdrag har företagits viss ändring av bl. a. 1955 års förordning om *investeringsfond* för konjunkturutjämning. Sålunda föreslås att den bestämmelse i 19 § skall utgå, som föreskriver att vid taxering, då återföring av avsättning till investeringsfond sker, nettointäkten resp. uppskattade inkomsten aldrig får understiga det från fonden till beskattning återförda beloppet.

Förslag till förordning om utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall (progressionsutjämning).

Bestämmelserna om förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag, utformade på sätt som ovan beskrivits, löser icke, såsom redan tidigare framhållits, frågan om den *progressiva* beskattningen för fysiska personer med ojämna inkomster. Utredningen har därför i syfte att lösa denna fråga undersökt de möjligheter som kunna finnas att komplettera bestämmelserna om rätt till förlustavdrag. Därvid har framför allt tre metoder diskuterats för ernående av en mera allmän resultatutjämning för fysiska personer.

De tre huvudalternativen har varit följande:

a) Taxering efter medeltalsberäkning.

b) Hänsynstagande vid inkomstberäkning till insättningar och uttagningar å bankräkning i huvudsaklig överensstämmelse med lagstiftningen om skogskonto.

c) Progressionsutjämning genom skatteberäkning i särskild ordning.

Metoderna a) och b) ha redan tidigare berörts och dessa ha därvid av utredningen avvisats såsom för svenska förhållanden icke lämpliga metoder för en förlustutjämning eller för en kombinerad förlust- och resultatutjämning av generell karaktär. Utredningen tager emellertid i sitt betänkande även upp frågan, huruvida dessa metoder äro ändamålsenliga från synpunkten att utgöra ett komplement till de i det föregående berörda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning.

Metoderna a) och b) ha därvid även ur sistnämnda synpunkt avvisats av utredningen; metoden a) bl. a. med hänsyn till att systemet skulle i hög grad tynga taxeringsförfarandet och metoden b) med hänsyn till bl. a. svårigheterna att förhindra missbruk och till att välja en riktig ränteberäkning för de på kontot insatta medlen.

Utredningen har därför stannat för alternativ c), nämligen progresssionsutjämning genom skatteberäkning i särskild ordning. Även härvidlag ha olika alternativ diskuterats. Utredningen har emellertid stannat vid ett förslag, som i stort sett bygger på principer som redan tillämpats

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

i Norge. I stora drag innebär förslaget följande.

Fysisk person, oskiftat dödsbo eller familjestiftelse — alltså skattskyldiga med *progressiv* beskattning — äro berättigade att vid den statliga inkomstbeskattningen komma i åtnjutande av de fördelar, som förslaget innebär.

Förutsättningen för förordningens tillämplighet är bl. a. att det beskattningsbara beloppet skall med minst *12.000 kronor* överstiga den skattskyldiges motsvarande inkomst under nästföregående beskattningsår (jämförelseåret). Om nämnda förutsättning föreligger, skall utjämningen av skatten verkställas på följande sätt. Den skatt, som den skattskyldige normalt sett skulle ha erlagt jämlikt förordningen om statlig inkomstskatt nedsättes till sådant belopp, att den sammanlagda statliga inkomstskatten för det ifrågavarande beskattningsåret och för jämförelseåret blir lika stor som summan av den skatt, som han skulle ha erlagt för nämnda båda år, därest den sammanlagda beskattningsbara inkomsten för dessa år med lika delar belöpt på vartdera året. Om med andra ord en skattskyldig ett år haft en beskattningsbar inkomst av 20.000 kronor och det därefter följande året 32.000 kronor, skall den statliga skatten beräknas som om den beskattningsbara inkomsten under båda åren varit 26.000 kronor.

Om merinkomsten skulle uppgå till lägre belopp än 12.000 kronor, skall likväl den statliga inkomstskatten för beskattningsåret icke utgå med högre belopp än om merinkomsten faktiskt uppgått till 12.000 kronor. Detta innebär med andra ord att om merinkomsten i stället varit t. ex. 11.900 kronor man icke i här berörda hänseende skall komma i ett sämre läge än om merinkomsten uppgått till eller överstigit 12.000 kronor. "Tröskel"-problemet elimineras i huvudsak därigenom.

Emellertid föreslås att skatteutjämning icke får ske med mindre denna medför att skatten blir *minst 50 kronor* lägre än vid en normal tillämpning av förordningen om statlig inkomstskatt.

Ett exempel hämtat ur anvisningarna till författningsförslaget torde bäst klarlägga innebörden av ovanstående bestämmelser.

En skattskyldig har taxerats till statlig inkomstskatt för en beskattningsbar inkomst ett år (jämförelseåret) av 8.000 kronor och efterföljande år (beskattningsåret) av 20.100 kronor. Det antages, att enligt förordningen om statlig inkomstskatt skatten å det förra beloppet utgör 880 kronor.

Efter utjämning fördelad beskattningsbar inkomst (delbeloppen avjämnas till närmast hundratal kronor så att summan av delbeloppen motsvarar den sammanlagda beskattningsbara inkomsten):

för jämförelseåret	14.000 kronor
» beskattningsåret	14.100 »
	28.100 kronor

Skatt å fördelad inkomst enligt grunderna vid taxeringen för det beskattningsår, varunder merinkomst uppkommit, antages utgöra:

å 14.000 kronor	2.180 kronor
å 14.100 »	2.207 »
	4.387 kronor
Avgår skatt å 8.000 kronor enligt samma grunder ..	880 »
Skatt att erlägga enligt taxering för beskattningsåret	3.507 kronor

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

Det anmärkes, att — för att skatteutjämning enligt denna förordning för den i exemplet avsedda skattskyldige må äga rum jämväl vid nästföljande års taxering — den beskattningsbara inkomsten enligt sistnämnda års taxering skall uppgå till lägst 32.100 kronor, d. v. s. med minst 12.000 kronor överstiga den beskattningsbara inkomsten 20.100 kronor.

Om i det ovan angivna exemplet den ifrågavarande merinkomsten icke skulle uppgå till 12.000 kronor utan till exempelvis allenast 11.800 kronor medför detta, att den skattskyldige skall erlägga statlig inkomstskatt med lägre belopp än det, som enligt förordningen om statlig inkomstskatt antages eljest skola hava beräknats för en beskattningsbar inkomst av 19.800 kronor.

För *samtaxerade äkta makar* har föreslagits i princip samma rätt till utjämning som ovan berörts. Den föreslagna progressionsutjämningen för samtaxerade äkta makar träder sålunda i tillämpning, om makarnas sammanlagda inkomster ökat med minst 12.000 kronor. Den efter utjämningen reducerade skatten fördelas enligt utredningens förslag å makarna på sedvanligt sätt efter förhållandet mellan deras beskattningsbara inkomster under beskattningsåret. Om makarna ingått äktenskap under jämförelseåret, för vilket år de sålunda enligt nu gällande bestämmelser skola taxeras såsom av varandra oberoende skattskyldiga, har föreslagits, att även i sådant fall jämförelse skall ske mellan makarnas sammanlagda inkomster under de båda ifrågavarande åren. Härvid skall emellertid hänsyn tagas till den skatt, som de ännu icke samtaxerade makarna var för sig faktiskt erlagt för sin inkomst under jämförelseåret. Med hänsyn till den förhållandevis högre skatteprogressionen under jämförelseåret, då makarna icke varit samtaxerade, medför en skatteutjämning i detta läge ofta en större skattereduktion än om makarna varit samtaxerade för båda åren.

Föreligger åter det fallet att makarna varit samtaxerade under jämförelseåret men icke under beskattningsåret, bedömes rätten till skattutjämning enligt huvudregeln, d. v. s. avgörande är om endera eller båda makarna var för sig ökat sin inkomst med minst 12.000 kronor under beskattningsåret. Även i detta fall skall vid skattereducering hänsyn tagas till den skatt, som faktiskt påförts den skattskyldige under jämförelseåret.

Rätt till progressionsutjämning föreligger även för *oskiftat dödsbo* i analogi med de allmänna bestämmelserna i 53 § 3 mom. KL. Med andra ord föreslås samma rätt till progressionsutjämning, som skulle ha tillkommit den skattskyldige om han levat.

Möjligheten att erhålla skatteavdrag enligt det av utredningen framlagda förslaget kan i och för sig tillämpas å såväl s. k. *ackumulerad inkomst* som å annan inkomst. Utredningen har sålunda icke funnit anledning att i och för sig göra någon inskränkning beträffande rätten att tillämpa förordningen om skatteberäkning vid ackumulerad inkomst. Däremot har i författningsförslaget medtagits en föreskrift, som förhindrar att de båda författningarna kunna tillämpas på en gång. Valrätt har därvid föreslagits för den skattskyldige att erhålla skatteutjämning enligt den ena eller den andra författningen. Även om det teoretiskt kan tänkas att skattskyldigs merinkomst innefattar såväl en utfallen ackumulerad inkomst som en vanlig inkomstökning och sålunda båda de ifrågavarande författ-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

ningarna skulle kunna tillämpas samtidigt men på skilda delar av merinkomsten, har utredningen emellertid funnit, att en sådan anordning skulle i hög grad komplicera lagstiftningen och giva betydande tillämpningssvårigheter. Utredningen har därför stannat för att medgiva den skattskyldige valrätt.

Om i den beskattningsbara inkomsten vid taxeringen för *jämförelseåret* ingått ackumulerad inkomst skall vid tillämpningen av förordningen om pregressionsutjämning enligt förslaget anses, som om den beskattningsbara inkomsten uppgått till det belopp, vilket legat till grund för skatteberäkningen enligt förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och som om skatten beräknats å sistnämnda belopp enligt förordningen om statlig inkomstskatt. Innebörden av denna bestämmelse belyses av följande från författningsförslagets anvisningar tagna exempel.

En skattskyldigs beskattningsbara inkomst enligt taxeringen för jämförelseåret anses ha uppgått till 40.000 kronor. I inkomsten under jämförelseåret har emellertid ingått ackumulerad inkomst med 30.000 kronor hänförlig till jämförelseåret och ytterligare två år. Skatteberäkning för ackumulerad inkomst antages ha skett. Vid tillämpning av förslaget om progressionsutjämning anses den skattskyldiges beskattningsbara inkomst för jämförelseåret ha utgjort 20.000 kronor.

Rätten till progressionsutjämning är enligt förslaget i princip begränsad till sådan skattskyldig, som fullgjort sin deklarationsskyldighet. För samtaxerade äkta makar gäller att åtminstone en av makarna skall ha fullgjort denna skyldighet.

För erhållande av skatteutjämning skall *ansökan* ingivas till PN i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt för inkomst under beskattningsåret.

Å det belopp, som kan komma att restitueras till följd av förordningen om progressionsutjämning skall enligt förslaget *icke* utgå någon *ränta*.

Om ansökan om progressionsutjämning icke kan upptagas till slutligt avgörande, emedan den skattskyldiges taxering för jämförelseåret icke vunnit laga kraft, skall PN förklara ansökan vilande. Sedan den ifrågavarande taxeringen vunnit laga kraft, åligger det den skattskyldige att inom ett år från det det slutliga utslaget meddelats i taxeringsfrågan inkomma med framställning om att ansökan upptages till förnyad behandling.

Det åligger enligt förslaget PN att vidtaga den ändring av progressionsutjämningen, som kan föranledas av ändringar ifråga om den beskattningsbara inkomsten, varå den utjämnade skatten beräknats, t. ex. till följd av utslag av skattedomstolarna eller prövningsnämndsbeslut.

Även förslaget om progressionsutjämning är avsett att *träda i kraft* fr. o. m. 1960 års taxering.

Kostnaderna för reformen med progressionsutjämning i form av skattebortfall för staten beräknas till mellan 11 och 12 miljoner kronor.

Genom förslaget om progressionsutjämning har utredningen velat bereda möjlighet till viss skattelindring för skattskyldiga, som haft i huvudsak tillfälliga inkomststegringar eller inkomstförluster och därigenom drabbas av en för deras förhållanden omotiverat stor skattebelastning. Utredningen har varit medveten om att ett i princip icke oberättigat krav på möjlighet av skatteutjämning stundom kan göras gällande även i sådana fall,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08

då den skattskyldiges inkomster av en eller annan anledning nedgått under det normala och därefter stannat på den lägre nivån. Utredningen har såsom tidigare berörts, i någon mån varit inne på denna fråga i samband med diskussionen huruvida man borde införa någon form av carry back. Av samma skäl som då anfördes mot en dylik anordning har utredningen icke velat förorda, åtminstone för närvarande, en ytterligare utsträckning av rätten till progressionsutjämning.

Olösta frågor.

Vissa specialfrågor, vilka hänskjutits till utredningen ha icke behandlats, enär det syns utredningen logiskt och riktigt att i ett inledande skede inrikta sig på generella regler, tillämpliga på envar, för vilken utjämning är eller kan bli en realitet. Utredningen antyder några av dessa frågor, t.ex. önskemålet från jordbrukets sida att göra avsättning till lantbrukskonto (motsvarande det nuvarande skogskontot) från fastighetsägarnas sida om rätt till avsättning till en reparationsfond eller dylikt och från rederinäringens sida om avsättning till en klassningsfond. Reglerna om skatteberäkning för ackumulerad inkomst, om koncernbidrag m. m. ha också ansetts vara i behov av översyn.[1]

Till sist framhålles att enligt utredningens mening sådant samband uppenbarligen inte kan anses råda mellan de av utredningen nu framförda förslagen till förlust- och progressionsutjämning, å ena sidan, samt gällande regler för inventarieavskrivningar, varulagervärdering och övriga möjligheter till skattemässig konsolidering och förtäckt resultatutjämning, å andra sidan, att anledning finnes att åtstrama sistnämnda regler vid ett genomförande av utredningens förslag. Först i ett läge, där fråga uppkommer om en mer vidsträckt möjlighet till öppna, skattefria konto- eller fondavsättningar, lärer enligt utredningen anledning uppkomma att — såsom i direktiven angivits — ompröva nyssnämnda regler på företagsbeskattningens område.

[1] Statlig kommitté för utredning av sistnämnda båda frågor har numera tillsats.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:08