SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 8/1960 **Årg. 10**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Förlustutjämning vid inkomsttaxeringen

Av jur. dr Bertil af Klercker

Förarbeten, grundläggande principer m m.

Som bekant har vårriksdagen 1960 antagit en av Kungl. Maj:t framlagd proposition (nr 30) med förslag till förordning om rätt till *förlustutjämning* vid taxering för inkomst (SFS 1960:63). Till grund för propositionen har legat ett förslag från 1957 års skatteutredning, vilket för att citera departementschefen ansetts vara synnerligen väl ägnat att ligga till grund för lagstiftning i ämnet. Från 1957 års skatteutrednings sida framlades emellertid även ett förslag om rätt till *progressionsutjämning* i viss omfattning. Detta förslag omfattades dock icke av propositionen.

Även utredningen själv hade vissa erinringar att göra emot det sistnämnda förslaget, bl a med hänsyn till förslagets begränsade räckvidd. Departementschefen uttalade i propositionen såsom sin uppfattning att en lagstiftning om förlustutjämning i huvudsak överensstämmande med 1957 års skatteutrednings förslag undanröjer de mest stötande verkningarna av principen om beskattningsårets slutenhet, vilka snarast borde undanröjas, medan önskemålen om en progressionsutjämning bör betraktas som en fråga på längre sikt. De mest trängande spörsmålen om den progressiva beskattningens verkningar får vidare enligt departementschefen anses åtminstone provisoriskt lösta genom lagstiftningen om ackumulerad inkomst och om taxering för inkomst av medel, som insatts på skogskonto. Då lagstiftningen om ackumulerad inkomst för närvarande är föremål för översyn av en särskild skatteutredning, har departementschefen funnit det naturligt att prövningen av förslaget om progressionsutjämning tills vidare bör anstå. Först när utredningen om revision av reglerna om ackumulerad inkomst är klar, kan det enligt departementschefen bli anledning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

upptaga frågan om utjämning jämväl av inkomstökningar av det slag, som berörts av 1957 års skatteutredning i dess förslag om progressionsutjämning.

Tidigare har i denna tidskrift (1958 nr 10—11) lämnats en relativt utförlig redogörelse av 1957 års skatteutrednings förslag om rätt till förlustutjämning vid inkomsttaxeringen. Då detta förslag nu med vissa modifikationer upphöjts till lag, synes det framförallt vara av intresse att beröra de delar av den slutliga författningen, vilka avvika från utredningens förslag. För fullständighetens skull kommer emellertid i det följande att lämnas en redogörelse för hela författningen. Någon förnyad redogörelse för de *grundläggande principerna* för utredningen kommer emellertid icke att lämnas, utan tillåter jag mig härvidlag hänvisa till uppsatsen från år 1958. Jag kommer därför att börja praktiskt taget direkt med själva författningsbestämmelserna.

Dessförinnan synes det dock i förenklande syfte vara på sin plats att erinra om de två olika sätt, på vilka förlustutjämning kan ordnas i praktiken, nämligen — för att använda de adekvata engelska uttryckssätten — genom *carry over* och *carry back*. Carry over innebär att det är fråga om förlustöverföring framåt i tiden, medan carry back avser en förlustöverföring bakåt i tiden. Carry over, vilket är den form utav förlustutjämning, som ligger till grund för den svenska lagstiftningen, innebär med andra ord att underskott i en förvärvskälla, som icke 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.

Förlustutjämningen i princip generell.

Rätt till förlustavdrag tillkommer i princip *samtliga* skattskyldiga. Förlustutjämningen gäller vidare vid såväl den *statliga* som den *kommunala* inkomsttaxeringen. Författningen har med andra ord gjorts *generell*.

I förenklingssyfte har emellertid såsom krav för rätt till förlustavdrag uppställts, att förlusten för förluståret skall uppgå till minst 1.000 kronor. Vid den kommunala taxeringen är det emellertid tillräckligt om den skattskyldiges förluster under året i olika kommuner uppgå till sammanlagt minst 1.000 kronor. Denna begränsningsregel återfinnes icke i utredningsförslaget.

Den skattskyldige får vidare för att bibehålla sin rätt till förlustavdrag icke för ifrågavarande beskattningsår ha åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. Denna regel gäller dock icke då uppkomsten av beskattningsbar inkomst berott på att investeringsfond återförts till beskattning eller vid den kommunala inkomstskattetaxeringen att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst. Denna bestämmelse är helt naturlig, eftersom återföring av investeringsfond till beskattning enligt gällande regler alltid måste bli effektiv. Detta innebär i stort sett, att om underskott uppkommit i viss förvärvskälla samma år som investeringsfond återförts till beskattning, detta underskott icke får kvittas mot belopp, svarande mot den återförda investeringsfonden. Av samma skäl skall vid bedömandet av om rätt till förlustavdrag uppkommit eller icke garantibelopp för fastighet icke medräknas vid den kommunala inkomsttaxeringen.

Rätten till förlustavdrag bortfaller emellertid även i vissa andra fall, men då

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

dessa till sin karaktär äro något annorlunda än de nyss berörda, komma de att behandlas i ett senare sammanhang.

Kvittningsperiodens längd och författningens ikraftträdande.

Kvittningsperiodens längd har i den slutliga författningstexten liksom i utredningsförslaget fastställts till sex år. Detta innebär att förlustavdrag får utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för förluståret ägt rum — alltså ett typiskt carry over-system. Om man även tager hänsyn till förluståret betyder detta alltså att en utjämning över en sjuårsperiod medgives. Författningen skall gälla *fr o m 1961 års taxering*. Detta innebär att kvittning skall kunna ske vid nyssnämnda års taxering av förluster, som hänföra sig till 1955 och följande års taxeringar. Inom kvittningsperioden får avdraget fördelas hur som helst och kan erhållas med olika belopp vid den statliga och kommunala taxeringen, helt efter den skattskyldiges egna önskemål.

Det är i detta sammanhang att observera att anknytning skett till *kalenderåret*. Härigenom undvikes att kvittningsperioden utsträckes genom omläggning av räkenskapsåret.

Förlustavdragets allmänna innebörd och omfattning.

Med förlust, som genom *förlustavdrag* får utnyttjas för förlustutjämning, förstås enligt författningen det belopp "varmed summan av skattskyldigs underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år".

Ovanstående innebär med andra ord, att förlustavdrag får utnyttjas först sedan på beskattningsåret belöpande allmänna avdrag gjorts — alltså vid taxering till statlig inkomstskatt avdrag enligt 4 § 1 mom. Si samt vid taxering till kommunal inkomstskatt avdrag enligt 46 § 1 och 2 mom. KL. De förlustavdrag, som vederbörande har rätt att förskjuta, är med andra ord de outnyttjade avdrag, som göres innan man kommer fram till den taxerade inkomsten med undantag för de s k förvärvsavdragen. I förlustavdraget får sålunda icke inräknas t ex outnyttjade ortsavdrag. Förlustavdraget får givetvis icke heller omfatta realisationsförlust, i den mån densamma överstiger till förluståret hänförlig skattepliktig inkomst i form av realisationsvinst och lotterivinst. Däremot ingår i förlustavdraget exempelvis ett icke utnyttjat schablonavdrag för försäkringspremier. Av författningens definition följer, att förlustavdragen kunna bli olika stora vid den statliga och kommunala taxeringen.

Ett förlustavdrag vid den *kommunala* taxeringen får emellertid i princip blott utnyttjas vid senare överskott i *samma* kommun, som den ursprungliga förlusten uppkommit, och där den vid tidpunkten för uppkomsten varit avdragsgill. Vidare ligger det i sakens natur att ett till senare år överfört kommunalt förlustavdrag icke får gå i avräkning mot s k garantibelopp. Detta sistnämnda har ju till särskilt syfte att garantera kommunerna ett visst skatteunderlag. Förlustavdraget vid den kommunala taxeringen kommer sålunda att i viss mån bedömas annorlunda, om det tidigare kommunalt utnyttjade avdraget avser underskott å förvärvskälla eller annat allmänt avdrag. Rätt att genom förlustavdrag vid kommunaltaxeringen till-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

godogöra sig dessa tidigare icke utnyttjade avdrag för underskott i förvärvskälla blir sålunda beroende på om kvittningsbar vinst i framtiden kommer att redovisas i förvärvskälla inom samma kommun eller icke. Är det däremot fråga om vid den kommunala taxeringen icke utnyttjat allmänt avdrag av annan karaktär än underskott i förvärvskälla, får detta icke utnyttjade avdrag inom kvittningsperioden avdragas vid kommunal taxering i vilken kommun som helst dock med viss prioritet för hemortskommunen. Om skattskyldig är berättigad till förlustavdrag vid kommunaltaxeringen av båda ovannämnda slag, skall underskott hänförligt till förvärvskälla anses vara i första hand utnyttjat.

För skattskyldig, som *byter hemortskommun*, gäller vidare att denne är berättigad att vid kommunaltaxeringen i den *nya* kommunen åtnjuta avdrag även för underskott, som han under sin bosättning i den gamla hemortskommunen haft i förvärvskällor inom inkomstslagen tjänst och kapital. Samma rätt gäller även för underskott i sådan rörelse, som bedrivits utan fast driftställe.

För rätt till förlustavdrag kräves i princip att *deklarationsskyldighet* förelegat och fullgjorts för det beskattningsår, under vilket förlust uppkommit. Avsikten härmed var enligt utredningen att man härmed ville förhindra förlustavdrag t ex för sådana, som ännu icke utträtt i förvärvslivet, vilka annars skulle kunna ackumulera avdrag. Genom införandet av beloppsspärren å 1,000 kronor har emellertid detta argument försvagats.

Det är vidare att observera i detta sammanhang att det är tillräckligt om deklarationsskyldigheten för förluståret fullgjorts under vederbörande taxeringsår, alltså före den 31 december.

Bestämmelsen om att rätten till förlustavdrag är beroende av att deklaration för förluståret ingivits före taxeringsårets utgång och att deklarationsskyldighet förelegat för sistnämnda år, kommer måhända att få en icke åsyftad praktisk betydelse vid *omläggning av räkenskapsår*. Därest ett räkenskapsår förlänges för t ex ett aktiebolag och detta får till resultat att en taxering så att säga överhoppas, medför detta som bekant bl a att bolaget går förlustigt sitt kommunalskatteavdrag vid den statliga taxeringen (jfr t ex RÅ 1955 ref. 44). Om vi tänka oss att ett aktiebolag, för vilket beskattningsåret tidigare sammanfallit med kalenderåret, ett år — låt oss antaga i slutet av år 1960 — förlänger räkenskapsåret till att omfatta tiden t o m den 30 juni 1961, får detta till följd, att taxeringen år 1961 ”överhoppas”. Enligt taxeringsförordningens bestämmelser är ett aktiebolag skyldigt att årligen inlämna självdeklaration. Vid sådan förlängning av räkenskapsår, som medför överhoppning av taxeringen ett år, bruka dock aktiebolagen i allmänhet icke ingiva någon självdeklaration och bli i allmänhet icke heller anmodade att ingiva deklaration, så snart taxeringsmyndigheterna konstaterat att räkenskapsåret förlängts.

Om emellertid i dylikt fall självdeklaration ingivits i vederbörlig ordning och i denna yrkats avdrag vid den statliga taxeringen för den kommunalskatt, som, för att fullfölja exemplet, upptagits på den slutliga debetsedeln vid 1960 års taxering, borde detta, såsom författningen om förlustutjämning är skriven, medföra att detta kommunalskatteavdrag bör kunna för framtiden bevaras såsom förlustavdrag vid den statliga inkomsttaxeringen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

Skulle däremot i det nyssnämnda exemplet självdeklaration icke ha ingivits år 1961, blir följden härav ofrånkomligen, att detta förlustavdrag går definitivt förlorat. För aktiebolag, vilka på ovan angivet sätt förlänga sina räkenskapsår, är det med andra ord betydelsefullt att icke försumma ingivandet av självdeklaration även för det "överhoppade" taxeringsåret.

För aktiebolag, vilka förlängt sitt räkenskapsår under sådana år, vilka alltjämt ligga kvar inom kvittningsperioden, torde möjligheten att erhålla förlustavdrag i allmänhet icke vara bevarad, emedan dessa aktiebolag som regel trots taxeringsförordningens bestämmelser icke ingivit någon självdeklaration för det "överhoppade" taxeringsåret.

För andra skattskyldiga än aktiebolag, t ex jordbrukare och rörelseidkare, kan situationen naturligtvis bli densamma som för ett aktiebolag. Det är emellertid att observera att dylika skattskyldiga icke ha någon *skyldighet* att ingiva självdeklaration, därest de icke haft en viss bruttoinkomst. Så snart de haft den i taxeringsförordningen stipulerade bruttoinkomsten och även ingivit självdeklaration, bör emellertid även denna kategori av skattskyldiga ha samma möjlighet att i förlustavdragets form erhålla avdrag för ett i samband med omläggning av räkenskapsår vid den statliga taxeringen icke utnyttjat kommunalskatteavdrag.

Såvitt jag kunnat finna har ovanstående tolkning visst stöd i Regeringsrättens senaste praxis vid omläggning av räkenskapsår (t ex RÅ 1958 ref. 53). Av denna synes man nämligen kunna utläsa att någon "överhoppning" av taxeringsår icke bör få förekomma, låt vara att för vissa taxeringsår, t ex vid omläggning av räkenskapsår, taxeringen blir noll kronor.

Tidpunkten och sättet för förlustavdragets bestämmande.

Beträffande *tidpunkten för förlustavdragets bestämmande* har man att välja mellan antingen att fastställa förlusten vid taxeringen för det beskattningsår, då förlusten uppkommit, eller att uppskjuta detta fastställande till tiden för avdragsyrkandet. Utredningen valde det sistnämnda alternativet, främst av rent taxeringstekniska skäl, och i författningen har man följt utredningens förslag. Om det andra alternativet valts, hade detta sannolikt medfört att man vid författningens ikraftträdande, d v s vid 1961 års taxering, icke skulle ägt möjlighet att erhålla avdrag för kvittningsperioden före 1961.

Det åligger enligt författningen skattskyldig, som önskar erhålla förlustavdrag, att framställa *yrkande* härom. Han är därvid skyldig styrka såväl att dylik rätt föreligger för honom som avdragets storlek. Yrkandet kan göras antingen i självdeklarationen, vilket torde bli regeln, eller i särskild framställning till beskattningsnämnd eller i förekommande fall till skattedomstol.

Den förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall i princip beräknas med ledning av den för förluståret avgivna självdeklarationen. Förlusten kan emellertid bestämmas till större eller mindre belopp än det, som deklarationen utvisar, därest den skattskyldige resp. skattemyndigheterna kunna visa att den deklarerade förlusten icke är riktig. I princip åligger det den skattskyldige att styrka förlustavdragets storlek. Om en i alla avseenden omsorgsfullt upprättad deklaration avgivits för förluståret, torde dock den däri redovi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

sade förlusten som regel komma att godtagas utan annan särskild bevisning. Om däremot den skattskyldige t ex till följd av ett dåligt rörelseresultat under beskattningsåret varit mindre noggrann med sin deklaration för detta år, blir det däremot säkerligen nödvändigt att komplettera deklarationens uppgifter för att förlustavdrag skall kunna erhållas.

Såsom tidigare nämnts kan emellertid förlustavdrag icke erhållas, om den skattskyldige blivit taxerad för förluståret. Detta gäller alltså även om denna taxering varit materiellt felaktig. Naturligtvis kan det tänkas att felaktigheten är av sådan natur, att den åsatta taxeringen genom extraordinära besvär kan komma att undanröjas. I så fall uppkommer i och med undanröjandet av taxeringen automatiskt möjlighet till förlustavdrag.

Det säger sig självt att bestämmelsen om förlust av rätten till förlustavdrag, om taxering åsatts för förluståret, icke alltid är materiellt tillfredsställande. Ett exempel torde klarlägga detta. Antag att en ideell förening, som har vissa inkomster av kapital, dessutom bedriver annan verksamhet, t ex försäljning av medlemsnålar, vilken i allmänhet är förlustbringande. Taxeringsmyndigheterna antagas då ha ansett att föreningen skall beskattas för kapitalinkomsterna men ha icke velat medgiva avdrag för underskottet å den övriga verksamheten, måhända helt enkelt därför att den skattskyldige icke yrkat dylikt avdrag. Vi antaga emellertid vidare, att den ideella föreningen ett år visar överskott på den nyssnämnda verksamheten. Skattemyndigheterna vilja då inkomstbeskatta föreningen härför förutom för kapitalinkomsterna. Det hade då varit naturligt och riktigt om föreningen medgivits avdrag för det underskott, som denna verksamhet uppvisat under tidigare år. Genom att föreningen dessa år blivit taxerad till följd av sina kapitalinkomster, föreligger dock, såsom författningen är skriven, icke någon rätt till förlustavdrag. Möjligheterna att erhålla tidigare taxeringar upprivna med stöd av bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt torde icke heller vara särdeles stora. En ringa tröst i detta sammanhang är naturligtvis att föreningen i framtiden bör kunna påräkna avdrag för de underskott, som kan komma att uppstå på försäljningen av medlemsnålar. Om den ideella föreningen i nyssnämnda exempel i stället under tidigare år visat underskott under inkomstslaget kapital, t ex till följd av stora gäldräntor och således då icke blivit taxerad, hade situationen ur förlustutjämningssynpunkt blivit en helt annan. I dylikt fall hade förlustavdraget bevarats för båda förvärvskällorna (kapital och rörelse).

En svår fråga att lösa har varit huru man vid fastställandet av förlustavdraget skall beräkna *avdrag för värdeminskning* å bl a anläggningstillgångar i rörelse. Som bekant få vissa dylika avdrag — t ex s k planenliga avdrag för värdeminskning å inventarier, vilka till följd av rörelsens ringa resultat helt eller delvis icke kunnat utnyttjas — förskjutas från ett år till ett annat. Denna rätt till förskjutning är i princip oberoende av om vederbörande i sin deklaration yrkat det ifrågavarande värdeminskningsavdraget eller icke. Det har nu i författningen om förlustutjämning direkt sagts ifrån att värdeminskningsavdrag, vilka äro av beskaffenhet att kunna förskjutas från ett år till ett annat, eller sådana värdeminskningsavdrag, som avse tillgång vid vars försäljning eventuell vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, vid förlust-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

avdragets beräknande icke skall tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han *yrkat* i deklarationen för förluståret. Samma regel skall gälla avdrag för värdeminskning å byggnad, som utgör lagertillgång. I konsekvens med ovanstående har bestämmelserna i kommunalskattelagen om beräkning av skattepliktig realisationsvinst ändrats (jfr nedan).

För sådana skattskyldiga rörelseidkare, vilka icke ha rätt till s k räkenskapsenlig avskrivning, uppstår alltså vissa problem huru avskrivningsplanerna för bl a inventarier böra upprättas under ett förlustår. Om den skattskyldige ett dylikt år på sin avskrivningsplan upptager ett planenligt avdrag, vilket icke kan effektivt utnyttjas under samma år, kan det icke utnyttjade avdraget inom kvittningsperioden för förlustutjämning utnyttjas såsom förlustavdrag. Skulle han istället välja den metoden, att icke på avskrivningsplanen utföra något belopp eller allenast så stort 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 värdeminskningsavdrag kan som regel utnyttjas under längre tid än den kvittningsperiod, som gäller vid förlustutjämningen. Den deklarationsteknik, som den skattskyldige använder sig av, kan sålunda bli av praktisk betydelse för framtiden.

Av ovanstående framgår att, då det rör sig om sådana avdrag för värdeminskning, vilka kunna förskjutas, det är fördelaktigare att begagna sig av rättigheten till s k förskjutna värdeminskningsavdrag än av rätten till förlustavdrag. Detta gäller vid planenlig avskrivning å icke allenast inventarier utan även å patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet och å varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwills natur ävensom avdrag för minskning av skogs ingångsvärde.

Vid avdrag för värdeminskning å *byggnader*, vilka ju allenast kunna bli föremål för planenlig avskrivning, blir frågeställningen något annorlunda. Dylika värdeminskningsavdrag få som bekant icke förskjutas. Med hänsyn härtill synes det lämpligt, i varje fall då det är fråga om en byggnad, som redan innehafts under tio år eller som förväntas skola innehavas under så lång tid, att yrka det planenliga avdraget även under förlustår. Värdeminskningsavdraget övergår då så att säga till förlustavdrag och kan utnyttjas inom kvittningsperioden och behöver icke gå definitivt förlorat, vilket ofrånkomligen skulle bli fallet om värdeminskningsavdraget icke yrkats i deklarationen.

Är det åter fråga om värdeminskning å en byggnad, vilken förväntas skola bli försåld med vinst, innan den innehafts under tio år, och där vinsten blir föremål för realisationsvinstbeskattning, kan det vara mera tvivelaktigt om det lämpliga i att i deklarationen yrka värdeminskningsavdraget. Om byggnaden ifråga försäljes inom kvittningsperioden, torde resultatet i allmänhet bli detsamma, vare sig avdraget yrkas eller icke. I dylikt fall kommer nämligen den ökade realisationsvinsten till följd av tidigare i deklarationen yrkade värdeminskningsavdrag att kompenseras av ökade förlustavdrag, uppkomna just genom att sådana värdeminskningsavdrag yrkats. Yrkas däremot värdeminskningsavdrag för förlustår, som komma att ligga utanför kvittningsperioden, men inom den tidsperiod, som grundar realisationsvinstbeskattningen, d v s mellan tionde och sjätte året före försäljningen, blir det direkt ofördelaktigt att i deklarationen yrka värdeminskningsavdraget. I dylika

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

fall komma nämligen dessa yrkade avdrag att öka realisationsvinstbeskattningen utan att motsvarande kompensation kan erhållas i form av förlustavdrag. Ytterligare kompliceras det hela genom att realisationsvinstbeskattningen är graderad alltefter den tid, under vilken den med vinst försålda byggnaden innehafts. Samtidigt minskas emellertid härigenom i motsvarande grad de nackdelar, som den skattskyldige kan hava åsamkats genom att han i deklarationer, liggande utanför kvittningsperioden, kan ha yrkat avdrag för värdeminskning å byggnad, som sedermera avyttrats med vinst.

Inskränkningar i den generella rätten till förlustavdrag.

I vissa fall bortfaller rätten till förlustavdrag. Tidigare har berörts tvenne av tekniska skäl föranledda fall, då den skattskyldige går förlustig denna rätt, nämligen då avdraget för förluståret icke uppgår till 1,000 kronor samt då taxering åsatts för ett visst beskattningsår.

Ett undantag från principen om rätt till förlustavdrag har emellertid även stipulerats för sådana fall där den skattskyldige försatts i *konkurs* och konkursen icke blivit nedlagd på grund av att borgenärerna erhållit full betalning. I dylika fall går den skattskyldige förlustig *rätten* till förlustavdrag vid taxeringen för det beskattningsår, varunder beslut om konkurs meddelats, och för senare år. Vidare bortfalla *förlustavdragen* för förlust, som uppkommit såväl under konkursåret som under tidigare år. Först sedan konkursen avslutats, kunna sålunda avdragsgilla förlustavdrag uppkomma.

Om skattskyldig, eller vanligt handels- eller kommanditbolag, vari denne är delägare, erhållit *ackord utan konkurs,* får i förlustavdrag för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats eller för senare år, icke inräknas under förstnämnda beskattningsår eller tidigare uppkommet underskott i sådan förvärvskälla, vartill efterskänkt skuld varit hänförlig.

Innebörden av ovanstående bestämmelse synes kunna klargöras med följande exempel. Ett aktiebolag med allenast en förvärvskälla har gått med förlust åren 1956 och 1957. Även år 1958 går med förlust men bolaget antages då få ett ackord av sin största fordringsägare, varigenom förlusten nedbringas. Under åren 1959 och 1960 bli resultaten också negativa, men år 1961 antages gå med vinst. Vid 1962 års taxering äger bolaget då rätt till förlustavdrag allenast för åren 1959 och 1960 men icke för åren 1956, 1957 och 1958.

Ackordets *storlek* har sålunda icke någon betydelse, utan så snart ett ackord erhållits bortfalla alla förlustavdrag inom den aktuella förvärvskällan t o m ackordsåret. Det säger sig emellertid självt att det i praktiken ofta kan vara svårt att draga gränsen mellan t ex ett ackord och en varurabatt.

Bestämmelserna om förlustavdragens bortfallande vid konkurs och ackord utan konkurs innebära en betydande skärpning i jämförelse med utredningsförslaget.

Såsom en grundläggande princip för rätten till förlustavdrag gäller att denna knutits till den skattskyldige, hos vilken förlust uppkommit. Härigenom har, framförallt vad fysiska personer angår, denna rätts starkt *personliga* karaktär framhävts. I enlighet med denna huvudprincip får t ex den som övertager en rörelse av en annan person icke tillgodoräkna sig dennes outnyttjade underskott i förvärvskällan. Om en enskild rörelse ombildas till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

aktiebolag kan icke heller förlustavdraget överföras från den enskilde rörelseidkaren till aktiebolaget. I sistnämnda fall får däremot naturligtvis de löneuttag, som delägaren kan göra ur aktiebolaget, inom kvittningsperioden avräknas mot det underskott, som kan ha 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 att kvitta förlustavdrag, som uppkommit före överlåtelsen ifråga, mot vinster efter denna överlåtelse. Rättigheten tillkommer ju den juridiska personen som sådan. Även om rätten till förlustutjämning i princip skall gälla för den, som ådragit sig förlusten, det må vara fysisk eller juridisk person, ansåg redan utredningen det emellertid ofrånkomligt att göra vissa inskränkningar för att förhindra uppenbara missbruk och för att förhindra att lagstiftningen skall få osunda verkningar. De av utredningen föreslagna inskränkningarna ha också bibehållits i den slutliga författningstexten. De missbruk, som åsyftas, ha framför allt avsett 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 naturlig följd av den dåliga ställningen, icke skulle komma att ske, om icke särskilda bestämmelser infördes för att förhindra dylika missbruk. 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, ansågs detta enligt utredningens mening icke föranleda någon erinran. Vad som däremot i görligaste mån borde förhindras var att likvidations- eller konkursmässiga företag skulle börja gå i allmänna handeln och utbjudas till nya aktieägare, som avsågo att igångsätta eller till företaget överföra vinstbringande verksamhet. I dylika fall borde enligt utredningens uppfattning rätt saknas att utnyttja företagets tidigare förluster.

I enlighet med utredningens förslag har därför speciella bestämmelser för de s k *fåmansbolagen* införts. Rätt till förlustavdrag föreligger sålunda allenast därest samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid såväl förlustens uppkommande (enligt författningen närmare bestämt till ingången av förluståret) som vid förlustavdragets utnyttjande (enligt författningen angivet till beskattningsårets utgång) 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 stadgas emellertid att hinder för förlustavdrag dock ej bör möta där skiljaktighet i ägareförhållandena betingas av att aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått på annan fysisk person eller andra fysiska personer. Utredningen hade icke föreslagit att bodelning skulle ingå bland de "fria" fången.

Vid fusion enligt 174 § 1 mom. ABL äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag, som tillkommit dotterbolaget, därest fusionen icke skett. Som bekant äga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

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 består i att förvalta dylika tillgångar, det kan inträffa att tillgångar, som hos det upphörande företaget utgjort lagertillgång, bli anläggningstillgångar hos det övertagande företaget eller tvärtom. Det är emellertid att observera att dessa specialbestämmelser avse en beskattning, som aktualiseras genom själva fusionsförfarandet. Så är emellertid icke fallet beträffande reglerna om rätt till förlustutjämning, varför det icke ansetts finnas 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, föreligger icke rätt till förlustutjämning. En dylik fusion innebär nämligen, att det övertagande bolaget förvärvar det överlåtande bolagets tillgångar. Det har då icke ansetts befogat att göra förlustavdraget till en rätt, som kan köpas eller 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 ägareförhållanden som ur förlustutjämningssynpunkt kunna accepteras ha nyss berörts.

I dagspressen har man stundom sett annonser, där aktier i bolag med stora förluster utbjudits till försäljning, varvid mer eller mindre klart utsagts att köparen genom förvärvet av aktierna i detta bolag skulle kunna göra skattebesparingar i form av förlustutjämning. Likaledes har man stundom sett annonser om köpare, som sökt förvärva aktier i bolag med stora förluster. Mot bakgrunden av vad som ovan sagts förefaller det som om vederbörande annonsörer icke i detalj tagit del av bestämmelserna om förlustutjämning. Om det ifrågavarande aktiebolaget, vars aktier utbjudits till försäljning resp. önskat köpas, varit ett s k fåmansbolag, vilket man torde kunna förutsätta, går ju, såsom ovan visats, rätten till förlustavdrag förlorad i samband med överlåtelsen. Annonsörerna måste sålunda antingen haft annat än möjligheterna till förlustutjämning i åtanke vid införandet av annonserna, eller också ha annonserna satts in av personer, vilka icke satt sig in i den nya författningen.

Det kan naturligtvis tänkas att det varit fråga om utbjudande resp. önskan om förvärv av aktier i icke fåmansbolag, vil-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

ket emellertid icke framgått av annonserna. De rent praktiska svårigheterna att förvärva aktiemajoriteten i dylika företag talar emellertid emot ett dylikt antagande. Departementschefen, vilken i propositionen varit inne på dessa frågor och de möjligheter till att genom fusion komma över ett annat bolags förlustavdrag, anser att genom de undantag för familjebolag, som föreslagits av utredningen och som sedermera lagfästs, risken för missbruk av bestämmelserna i huvudsak torde vara avlägsnad. Han säger emellertid vidare att om erfarenheterna av lagstiftningen skulle ge vid handen att fall av missbruk trots allt förekommer vid fusioner synes man hellre böra överväga att vägra rätt att övertaga förluster vid fusioner än att införa ytterligare undantagsbestämmelser.

Utvidgningar i rätten till förlustavdrag.

Från principen om förlustavdragets personliga karaktär har emellertid gjorts vissa avsteg även i utvidgande riktning, t ex ifråga om *äkta makars* rätt till förlustavdrag. I stort sett innebära bestämmelserna härom att under beskattningsåret *samtaxerade* äkta makar äga rätt till varandras förlustavdrag efter medgivande från den andre makens sida. Detta gäller oavsett om förlustavdraget hänför sig till tiden före giftermålet eller icke. (Vidare är att observera att rätten att övertaga den andre samtaxerade makens förlustavdrag föreligger, även om den senare icke varit deklarationsskyldig när förlust uppkom.)

Huruvida denna bestämmelse om rätt att övertaga den andre makens förlustavdrag kommer att öka frekvensen på sol- och vårmarknaden återstår att se. Måhända kommer man under "Personligt" i tidningarna att få se en annons av t ex följande lydelse: "Medelålders man med fördelaktigt utseende och stora outnyttjade förlustavdrag söker bekantskap för eventuellt äktenskap med kvinna med goda kapitalinkomster. Svar till Kvittning".

Då ett äktenskap upplösts eller då makarna av annan anledning icke längre samtaxeras, har envar av de båda kontrahenterna i fortsättningen rätt att vid sin egen taxering inom kvittningsperioden utnyttja egna tidigare förlustavdrag, givetvis under förutsättning att de icke tidigare utnyttjats under samtaxeringsperioden.

Oskiftat dödsbo intager också i viss mån en särställning ifråga om rätten till förlustavdrag. För oskiftat dödsbo gäller sålunda att detta även vid taxering för det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffat, äger samma rätt till förlustavdrag, som skulle ha tillkommit den avlidne. Denna rätt bibehålles emellertid vid taxeringen även för senare beskattningsår inom sex års-perioden, dock under förutsättning att efterlevande make och barn varit delägare i dödsboet under det beskattningsår, för vilket förlustavdrag yrkas.

Justering av förlustavdrag vid ändring av inkomsttaxering.

Om genom utslag från skattedomstolarna eller genom beslut från prövningsnämnden sådan ändring skett av inkomsttaxeringen, som inverkat på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken härav, kan förlustavdraget justeras, även om den taxering vid vilken förlustavdrag utnyttjas eller ägt utnyttjas redan vunnit laga kraft. En dylik justering förutsätter naturligtvis att besvär anföres

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

med sådant yrkande om ändring av sistnämnda taxering, som föranledes av domstolsutslaget eller prövningsnämndsbeslutet. Sådana besvär kunna anföras av skattskyldig, taxeringsintendent eller eventuellt av vederbörande kommun.

Besvärstiden har begränsats för de skattskyldiga och kommunerna till sex månader och för taxeringsintendenterna till åtta månader från den dag det besvärsgrundade utslaget eller beslutet meddelades.

Besvär, som anförts i enlighet med denna bestämmelse, får icke avgöras förrän den taxering, av vilken förlustavdraget är beroende, slutligen avgjorts.

Förlustavdragets ställning vid eftertaxering.

Ifråga om *eftertaxering* har i övergångsbestämmelserna fastställts att författningen icke skall gälla beträffande eftertaxering för år 1960 eller tidigare år. Det sagda innebär att, om en skattskyldig exempelvis år 1962 blir eftertaxerad för år 1957, han icke är berättigad att då utnyttja ett förlustavdrag, som uppkommit vid t ex 1954 års taxering.

I praktiken kan naturligtvis frågan om eftertaxering stundom vålla besvärligheter. För att klarlägga hur man tänkt sig att bestämmelserna om efterbeskattning skall verka synes ett av utredningen anfört exempel kunna vara vägledande.

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, som ligger inom kvittningsperioden för ett ännu icke utnyttjat förlustavdrag, kan det naturligtvis diskuteras, om man bör låta den ännu outnyttjade förlusten få gå i avräkning mot eftertaxeringsbeloppet.

Av det uttalande, som utredningen gjort i denna fråga framgår att man enligt utredningens uppfattning icke bör uppställa någon absolut regel härvidlag. Hinder bör emellertid enligt utredningens uppfattning icke föreligga mot en avräkning av nyss antytt slag, därest den skattskyldige framfört yrkande om kvittning av förlusten mot eftertaxeringsbeloppet. Likaledes bör taxeringsmyndigheterna vara oförhindrade att själva föreslå den skattskyldige en dylik avräkning. I sistnämnda fall måste det emellertid, innan den i enlighet därmed beräknade eftertaxeringen eller kvittningen genomförts, vara klart, att den skattskyldige medgivit att avräkning får ske. Avräkningen måste nämligen självfallet anses medföra att förlustavdraget i motsvarande mån reduceras för framtiden.

Följdändringar i bl a kommunalskattelagen.

Det säger sig självt att införandet av författningen om förlustutjämning nödvändiggjort vissa lagtekniska ingripanden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

även i övriga skatteförfattningar, framförallt i *kommunalskattelagen*.

Sålunda har t ex i sistnämnda lag under § 46 a och rubriken "Förlustavdrag" införts en bestämmelse med följande lydelse: "Avdrag får ske för förlust hänförlig till tidigare beskattningsår i enlighet med vad därom är särskilt stadgat."

I 29 § KL och anvisningarna till denna paragraf har vidare gjorts vissa justeringar med hänsyn till de ändringar, som ansetts vara nödvändiga att införa beträffande beräkning av icke utnyttjade värdeminskningsavdrag. Huvuddragen av bestämmelserna härutinnan har jag tidigare redogjort för. I detta sammanhang anser jag det därför vara tillräckligt att citera det i 29 § införda tillägget, vilket lyder: "Har skattskyldig tillgodoräknat sig avdrag för värdeminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningsavseende åtnjutet i den mån det medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna om rätt till förlustutjämning. Tillgångens anskaffningsvärde minskat med åtnjutna värdeminskningsavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde."

Följdändringarna härav i anvisningarna till 29 § KL äro närmast av rent teknisk natur.

Med hänsyn till att de ändrade bestämmelserna om åtnjutna värdeminskningsavdrag även beröra reglerna om realisationsvinstbeskattningen ha även i anvisningarna till 36 § KL gjorts vissa följdändringar.

I *förordningen om statlig inkomstskatt* har ävenledes vidtagits vissa justeringar, föranledda av den nya författningen om förlustutjämning.

I den utredning, som legat till grund för den nya författningen om förlustutjämning, föreslogs även viss ändring av 1955 års förordning om *investeringsfonder* för konjunkturutjämning. Sålunda föreslogs att i nämnda förordning den bestämmelse i 19 § skulle 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 jämte det s k strafftillägget. Utredningen var nämligen av den uppfattningen att eftersom principen om beskattningsårets okränkbarhet genom införandet av rätten till förlustutjämning ändock genombrutits, det vore naturligt att även avskaffa den nuvarande bestämmelsen om effektiv beskattning i samband med återföring av investeringsfonder. Mot utredningens förslag i detta hänseende restes emellertid i samband med remissförfarandet viss kritik, framförallt från Riksskattenämndens sida. Riksskattenämnden framhöll sålunda att om kravet på en effektiv beskattning, av från investeringsfond återförda medel släpptes, detta måste anses innebära att man för ett specialfall tillåtit en förlustutjämning genom carry back.

I den av riksdagen antagna propositionen gjordes med hänsyn härtill icke den av utredningen föreslagna ändringen i förordningen om investeringsfonder. Kravet på effektiv beskattning vid återföring av dylika fonder har med andra ord bibehållits. Det bör emellertid observeras att en förlust, som uppkommer det år en investeringsfond återföres till beskattning, det oaktat kan användas för förlustutjämning under ett *senare år*. Vid beräkningen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45

av förlustavdraget får man nämligen bortse från den intäkt återföringen inneburit och — såsom tidigare påpekats — går rätten till förlustavdrag icke förlustig genom att den skattskyldige åsättes en positiv taxering till följd av återföring till beskattning av investeringsfond.

Förlustutjämningen första steg mot resultatutjämning?

Införandet av rätt till förlustutjämning i det svenska beskattningssystemet har länge stått på önskelistan över reformer på skattelagstiftningens område. Även om den nya författningen måhända icke medgiver rätt till förlustutjämning i den omfattning, som från vissa håll anses vara önskvärd, måste den dock hälsas med tillfredsställelse. De mest stötande verkningarna av vår skatterätts princip om beskattningsårets okränkbarhet eller slutenhet kommer dock nu med största sannolikhet att mildras. Såsom särskilt värdefullt måste i detta sammanhang noteras, att lagstiftningen fått tillbakaverkande kraft och att möjlighet sålunda föreligger att utnyttja även äldre års förluster eller mera konkret uttryckt sådana förluster, som uppkommit fr o m 1955 års taxering. Man får också hoppas, att den nya lagstiftningen kommer att medföra att rörelseidkarna hädanefter bli mindre obenägna att i sina räkenskaper redovisa förlust. Att tidigare så ofta icke skett har varit fullt förståeligt, då en dylik förlust, om den även framkommer skattemässigt, därigenom gått förlorad.

Det återstår nu att se om frågan om *resultatutjämning* också så småningom kommer att lösas. Denna fråga har självfallet största betydelsen för de progressivt beskattade, varför en kommande lagstiftning rörande denna fråga sannolikt närmast torde få karaktär av progressionsutjämning. Huruvida 1957 års skatteutrednings begränsade förslag i dylik riktning därvidlag kommer att få tjäna som förebild återstår att se.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:45