

# Bestämmelserna om förlustutjämning vid taxering för inkomst II

Av Jur. dr. K. G. A. Sandström

(Forts. från sid. 518.)

## Innehållsförteckning:

|   |     |
|---|-----|
| § 6. Förlustavdragets fastställande: Allmänna regler .....  | 572 |
| I. Grundavdrag och avdrag för nedsatt skatteförmåga får icke påverka förlustavdraget .....  | 572 |
| II. Vid förlustavdragets fastställande är man icke, utom då fråga är om värdeminskingsavdrag, bunden vid uppgifterna i deklarationen för förluståret .... | 572 |
| III. Förlustavdrag bör kunna medges även om taxeringen för förluståret ej vunnit laga kraft ..  | 574 |
| § 7. Förlustavdragets fastställande: Bestämmandet av det underskott i förvärvskälla som får utnyttjas för senare förlustutjämning .....                   | 575 |
| I. Den allmänna regeln .....  | 575 |
| II. Underskott som ej får inräknas i förlustavdrag .....  | 577 |
| III. Särskilda bestämmelser i fråga om underskott på grund av värdeminskingsavdrag .....  | 580 |
| A. Vissa ändringar i kommunal-skattelagen, genomförda i samband med utfärdandet av förordningen om förlustutjämning .....                                 | 580 |
| B. Här ifrågavarande bestämmelser i förordningen om förlustutjämning .....  | 582 |
| § 8. Förlustavdragets fastställande: Allmänna avdrag - andra än underskott i förvärvskälla - vilka får utnyttjas för senare förlustutjämning              | 584 |
| § 9. Tidrymd, varunder förlustavdrag får utnyttjas .....  | 589 |
| § 10. Inkomst, varifrån avdrag får göras för tidigare liden förlust .....   | 591 |
| I. Allmän regel .....   | 591 |
| II. Särskilda bestämmelser när fråga är om förlustutjämning vid taxering till kommunal inkomstskatt .....   | 593 |
| A. Garantibelopp för fastighet får ej inräknas i den inkomst, varemot förlustavdrag göres .....   | 593 |
| B. Övriga bestämmelser .....  | 593 |
| 1) Inledning .....  | 593 |
| 2) Bestämmelser som avser underskott i förvärvskälla  | 594 |
| 3) Bestämmelser som avser andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla .....   | 596 |
| 4) Verkställandet av förlustavdrag när däri ingår såväl underskott i förvärvskälla som andra allmänna avdrag .....  | 597 |
| § 11. Formella förutsättningar för att avdrag för tidigare liden förlust skall få ske vid senare taxering .....   | 599 |
| § 12. Tillämpning av bestämmelserna i taxeringsförordningen .....   | 604 |
| I. Allmän översikt .....  | 604 |
| II. Besvärshöjningen vid taxeringen för förluståret och vid taxeringen för det år då förlustavdrag yrkas .....  | 604 |
| A. Frågan om besvärshöjningen då vid taxering för förluståret ingen sådan taxering åsatts som inverkar å rätten till framtida förlustavdrag ....          | 605 |
| B. Besvärshöjningen när yrkat förlustavdrag icke godtagits men ingen taxering för inkomst åsatts .....  | 606 |
| III. Förfarandet vid eftertaxering  | 607 |
| § 13. Särskild besvärshöjning i visst fall ....   | 609 |
| I. De fall då särskild besvärshöjning föreligger .....  | 610 |
| A. Besvärshöjningen när förlustavdrag tidigare utnyttjats ....  | 610 |
| B. Besvärshöjningen när förlustavdrag icke kunnat tidigare utnyttjas .....  | 611 |
| II. Tid, inom vilken särskilda besvär skall anföras .....   | 612 |
| III. Frågan, vid vilka tidigare åtgångna taxeringar som förlustavdrag kan erhållas när särskilda besvär anförts .....                                     | 613 |
| IV. Forumregler m. m. ....  | 614 |

Förkortningar, se sid. 480.

## § 6. Förlustavdragets fastställande: Allmänna regler

### I. Grundavdrag och avdrag för nedsatt skatteförmåga får icke påverka förlustavdraget

Med förlust, som enligt FörlUtjF får utjämnas, förstås enligt 2 § det belopp, varmed under förluståret summan av den skattskyldiges underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag överstiga sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år. Grundavdraget (som ersatt det tidigare ortsavdraget) ingår således icke i de poster som får beaktas vid beräkning av uppkommen förlust. Ej heller ingår avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Dessa avdrag avser att tillgodose den skattskyldiges behov av ett skattefritt existensminimum under visst beskattningsår och har å denna grund ansetts icke böra få föras över till ett annat år.<sup>1</sup>

### II. Vid förlustavdragets fastställande är man icke, utom då fråga är om värdeminskningsskatt, bunden vid uppgifterna i deklarationen för förluståret

Förut har påpekats att frågan, huruvida förlust uppkommit visst beskattningsår, liksom frågan om storleken av uppkommen förlust, avgöres först vid den senare tidpunkt då förlusten skall utnyttjas för avdrag.<sup>2</sup> Så sker alltså först vid taxeringen för det beskattningsår då förlustavdraget skall utnyttjas.

Beträffande förfarandet vid denna taxering har bestämmelser meddelats i punkt 1, första stycket, anv. till 2 § FörlUtjF. Den förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen.<sup>3</sup> Emellertid får förlusten ifråga bestämmas till större eller mindre belopp än deklarationen utvisar, därest förebragd utredning föranleder därtill. Från den sålunda stadgade friheten att avvika från deklarationen för förluståret har dock ett undantag gjorts: Såvitt fråga är om vissa avdrag för värdeminskning el. dyl. är man vid taxeringen för det år, då förlustavdraget skall utnyttjas, bunden inom ramen för de yrkanden som den skattskyldige framställt i deklarationen för förluståret.<sup>4</sup>

Bortsett från sist berörda fall föreligger alltså vid taxeringen för det år, då förlustavdraget skall utnyttjas, en på förebragd utredning baserad fri prövningsrätt ifråga om den förlust, för vilken avdrag yrkas. Departementschefen framhöll i detta avseende att den förlust som uppgivits i deklarationen för förluståret inte borde vara utslagsgivande för storleken av förlustavdraget. Förlustavdraget kunde – beroende på den utredning som den skattskyldige företedde och på den prövning taxeringsmyndigheten gjorde vid avdragets fastställande – visa sig vara antingen större eller mindre än den deklarerade förlusten. En av fördelarna för den skattskyldige med att förlusten fastställdes först i samband med utnyttjandet vore att

<sup>1</sup> SOU 1958:35, sid. 91, 128, prop. 1960:30, sid 90, varest dock talas om då gällande ortsavdrag.

<sup>2</sup> § 2 ovan.

<sup>3</sup> Har deklaration för förluståret ej avgivits under vederbörligt taxeringsår föreligger icke någon rätt till avdrag för uppkommen förlust. Se ovan under § 4, IV, B.

<sup>4</sup> Bestämmelsen härom behandlas närmare under § 7, III, nedan.

han vid en senare tidpunkt än i samband med deklarationen för förluståret kunde komplettera utredningen om förlustens storlek. Den skattskyldige borde således äga möjlighet att i den mån han kunde visa fog härför tillgodogöra sig nya avdrag i den äldre deklarationen och på så sätt öka en däri deklarerad förlust.<sup>5</sup>

I detta sammanhang erinras dock därom att skattskyldig jämlikt § 3, andra stycket, FörlUtjF icke har rätt att – annat än i vissa förut angivna undantagsfall – erhålla avdrag för under visst år uppkommen förlust därest han för detta år åsatts taxering vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts.<sup>6</sup>

Vad ovan anförts innebär alltså att frågan om förhandenvaron av tidigare förlust och om den eventuella förlustens storlek i allmänhet får fritt prövas vid taxeringen för det beskattningsår då förlustavdrag yrkas. Varken taxeringsmyndigheten eller den skattskyldige är därvid – med nyss angivet undantag beträffande avdrag för värdeminskning el. dyl. – bunden vid den förlust som redovisats i deklarationen för förluståret.

Det sagda gäller även i sådana fall, då vid taxeringen för förluståret ett visst yrkat avdrag blivit godtaget och detta avdrag medfört ej blott att ingen beskattningsbar inkomst fastställts utan därutöver även att för den skattskyldige uppkommit förlust. Givetvis kan icke, om taxeringen vunnit laga kraft, den skattskyldige där- efter påföras taxering för den inkomst som skulle ha framkommit om avdraget ifråga förvägrats (för såvitt ej eftertaxering kan äga rum). I fråga om den förlust, som den skattskyldige i detta fall redovisat, möter däremot intet hinder att, när avdrag härför senare yrkas, ingå i prövning av huruvida sådan förlust skall anses ha förelegat. Beträffande frågan om så varit förhållandet föreligger icke något taxeringsmyndighetens beslut och än mindre något lagakraftägande sådant. Denna fråga, vilken ej kunnat påverka taxeringen, har icke därvid varit föremål för taxeringsmyndighetens prövning.<sup>7</sup>

Ett aktiebolag redovisade vid 1957 års taxering underskott som vid taxeringen till statlig inkomstskatt uppgick till 5.700 kr, och vid taxeringen till kommunal inkomstskatt uppgick till 20.259 kr. Dessa underskott hade uppkommit bl. a. å den grund att bolaget avskrivit det till 8.550 kr. upptagna värdet å andelarna i en ekonomisk förening som gått i likvidation år 1954. Taxeringsnämnden godtog bolagets deklaration och således även berörda avskrivning, och bolaget påfördes år 1957 icke någon taxering för inkomst men väl för garantibelopp för fastighet.

Vid 1961 års taxering yrkade bolaget avdrag enligt FörlUtjF för förlust, hänförlig till 1957 års taxering, med 5.700 kr. vid taxeringen till statlig inkomstskatt och 12.252 kr. vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. 1961 års taxeringsnämnd taxerade bolaget till statlig och till kommunal inkomstskatt för vissa belopp, därvid de yrkade förlustavdragen medgivits. Hos prövningsnämnden yrkade taxeringsintendenten att avdraget med 5.700 kr. vid taxeringen till statlig inkomstskatt måtte helt vägras och avdraget vid taxeringen till kommunal inkomstskatt nedsättas från yrkade 12.252 kr. till  $(20.259 - 8.550 =)$  11.709 kr., enär bolaget icke varit berättigat till det vid 1957 års taxering med 8.550 kr. medgivna avdraget för av-

<sup>5</sup> Prop. 1960:30, sid. 98—99.

<sup>6</sup> Jfr ovan under § 4, II.

<sup>7</sup> Jfr *Lagergren*. Rättvisa vid taxering, Stockholm 1970, sid. 55.

skrivning av värdet å föreningsandelar; 5.700 kr. resp. (12.252-11.709=) 543 kr. av de yrkade avdragen vore att hänföra till den genom sagda avskrivning uppkomna förlusten. Bolaget invände att då avdraget för avskrivning å föreningsandelarna godtagits vid 1957 års taxering kunde detta avdrag icke prövas i sak vid 1961 års taxering; bolagets rätt till avdrag med 8.550 kr. hade år 1957 avgjorts med bindande verkan även för kommande år.

Taxeringsintendenten genmälde i huvudsak: Det vore riktigt att 1957 års taxeringsnämnd godtagit det då i bolagets deklaration yrkade avdraget för förlust å föreningsandelarna, uppgående till 8.550 kr. Därest så icke skett skulle bolaget år 1957 ha taxerats - förutom med 114.720 kr. (=garantibelopp) - även till statlig inkomstskatt för en taxerad inkomst av 2.850 kr.<sup>8</sup> Den rättskraft som åkommit taxeringsnämndens ifrågavarande beslut omfattade emellertid endast de beloppsmässiga taxeringar som därvid framkommit men ej grunderna för parternas yrkanden. Rättskraften omfattade således endast så stor del av ifrågavarande avdrag, 8.550 kr., som genom taxeringsnämndens beslut kommit att utnyttjas. Det funnes därför ingenting som hindrade att frågan om avdragets berättigande ånyo prövades i den mån yrkande framställdes om förlustavdrag.

Prövningsnämnden biföll taxeringsintendentens yrkande och anförde därvid: Rätten till förlustavdrag bedömdes vid den taxering då förlustavdraget yrkades. Därvid skulle förlusten beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen. Den omständigheten att denna deklaration godtagits av taxeringsnämnden det år, då taxering skett för förluståret, utgjorde ej hinder att pröva samma deklaration och däri framställda yrkanden vid det års taxering då förlustavdraget yrkades. Bolaget vore av skäl som taxeringsintendenten anförde icke berättigat till avdrag för den vid likvidationen år 1954 uppkomna förlusten och således ej heller till förlustavdrag vid 1961 års taxering.

Kammarrätten fann ej skäl att göra ändring i det slut, vartill prövningsnämnden kommit i målet, och framhöll därvid att hinder ej förelåg att pröva bolagets för förluståret avgivna deklaration och däri framställa yrkanden vid det års taxering då förlustavdraget yrkades samt att bolagets förlust å föreningsandelarna icke kunde anses utgöra omkostnad i bolagets rörelse utan vore att hänföra till kapitalförlust.

Av bolaget anförda besvär lämnades av regeringsrätten utan bifall.<sup>9</sup>

### III. Förlustavdrag bör kunna medges även om taxeringen för förluståret ej vunnit laga kraft

Här avsedda fall är ett sådant, då förlust redovisats visst beskattningsår och deklarationen godtagits av taxeringsnämnden, som ej åsatt någon taxering för inkomst, men denna taxering ej vunnit laga kraft enär taxeringsintendenten eller vederbörande kommun överklagat taxeringen med yrkande att den skattskyldige skall för beskattningsåret ifråga påföras skattpliktig inkomst. I dylikt fall kan fråga uppstå huruvida - om den skattskyldige vid en senare taxering men innan besvären avgjorts yrkar avdrag för förlust som redovisats det beskattningsår, besvären avser - detta förlustavdrag kan beviljas.

Härtill synes endast kunnat sägas att detta fall icke kan bedömas annorlunda än då eljest besvär anförts av taxeringsintendent eller kommun över ett av taxeringsnämnd fattat beslut som har betydelse även för följande års taxeringar. Så är exempelvis förhållandet då taxeringsnämnden ett beskattningsår medgivit värde-

<sup>8</sup> 8.550-5.700=2.850.

<sup>9</sup> R. 1970, not. 186.

minskningsavdrag efter en högre procentsats än den vanliga. Så länge taxeringsnämndens beslut icke ändrats av högre instans kan icke ifrågasättas att taxeringsnämnden skulle vara skyldig att vid senare taxeringar frångå sin härvidlag intagna ståndpunkt, förutsatt, givetvis, att nämnden ej finner att ett fel begåtts vid den tidigare taxeringen. I det anförda exemplet lärer alltså taxeringsnämnden under angiven förutsättning vara befogad att, trots överklagandet, även vid följande års taxeringar medge värdeminskingsavdrag efter den procentsats mot vilken besvären riktar sig, i vart fall så länge ej högre instans beslutat om ändring av procentsatsen.

På motsvarande sätt måste förhålla sig då taxeringsnämnd icke åsatt taxering för inkomst för ett beskattningsår, då förlust redovisats, men detta nämndens beslut överklagats av taxeringsintendent eller kommun med yrkande att den skattskyldige skall påföras skattepliktig inkomst. Om vid senare taxering men innan besvären avgjorts den skattskyldige yrkar avdrag för den ifrågavarande förlusten, bör taxeringsnämnden, om den för sin del finner det yrkade avdraget vara befogat, kunna medge avdraget oberoende av de av taxeringsintendenten eller kommunen anförda besvären. Något direkt hinder föreligger för övrigt icke för att nämnden, även om högre instans bifallit de ifrågavarande besvären, ändock medger det yrkade förlustavdraget, men i allmänhet lärer naturligtvis nämnden i dylikt fall förvägra avdraget.

Här må även anmärkas att vid utformningen av den särskilda besvärsregeln i 10 § FörlUtjF har lagstiftaren bl. a. förutsatt att förlustavdrag kunnat utnyttjas, oaktat besvär anförts över taxeringen för förluståret, och således även om dylika besvär anförts av taxeringsintendent eller kommun.<sup>10</sup>

## § 7. Förlustavdragets fastställande: Bestämmandet av det underskott i förvärvskälla som får utnyttjas för senare förlustutjämning

### I. Den allmänna regeln

Underskott i en förvärvskälla föreligger när de avdragsgilla omkostnaderna i denna förvärvskälla överstiger bruttointäkterna däri. Dylikt underskott får enligt 2 § FörlUtjF i princip inräknas bland de poster vilka, när de tillsammans överstiger sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, konstituera i förordningen avsedd förlust.

Beträffande delägare i handelsbolag (kommanditbolag) gäller det sagda även sådant underskott å bolagets verksamhet som belöper på delägarans andel i bolaget. Delägaren äger alltså inräkna denna del av bolagets underskott bland de poster som för honom konstituera här avsedd förlust.<sup>11</sup>

B var jämte tre andra personer delägare i ett handelsbolag som drev rörelse i Luleå. Vid 1960 års taxering hade bolaget redovisat överskott å rörelsen men vid fördelningen av rörelsens resultat hade en annan delägare än B tillgodoförts ersättning för utfört arbete med högre

<sup>10</sup> Se härom nedan under § 13, I, A.

<sup>11</sup> Se härom vad ovan under § 3, II, anförts.

belopp än nettointäkten av bolagets rörelse. Till följd härav hade underskott uppkommit som fördelats å övriga delägare. Av detta underskott belöpte å B 1.520 kr., vilket underskott B då ej kunnat utnyttja. I sin år 1963 i Luleå avgivna särskilda självdeklaration yrkade B avdrag med 923 kr., utgörande del av berörda för honom vid 1960 års taxering uppkomna underskott. Taxeringsnämnden förvägrade avdraget enär bolagets rörelse icke utvisat förlust vid 1960 års taxering och prövningsnämnden lämnade av B anförda besvär utan bifall. Kammarrätten fann att resultatet vid 1960 års taxering till kommunal inkomstskatt i Luleå av B:s andel i handelsbolaget utgjort ett underskott av angivna beloppet 1.520 kr. samt att B icke åtnjutit avdrag härför vid sistnämnda eller 1961 eller 1962 års taxeringar till kommunal inkomstskatt i staden. På grund härav fann kammarrätten B berättigad till avdrag för förlustutjämning med 923 kr. (d. v. s. det yrkade beloppet) och nedsatte taxeringen för kommunal inkomstskatt år 1963 i Luleå i överensstämmelse härmed. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.<sup>12</sup>

Vid bedömandet av, huruvida underskott uppkommit, bör dock observeras stadgandena i 52 §, 1 mom., andra stycket, KL och i 11 §, 1 mom., andra stycket, SI. Enligt dessa stadganden gäller beträffande äkta makar att underskott, som ett visst beskattningsår helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den ena makens skattepliktiga inkomst, "må" (ehuru med vissa begränsningar) avräknas å den andre makens inkomst. Detta stadgande har ansetts innebära att underskott, som av ena maken icke kunnat utnyttjas visst beskattningsår, skall – oavsett makarnas önskemål – avräknas från den andre makens inkomst vid dennes taxering samma år.<sup>12a</sup> Underskottet får således icke, till den del sådan avräkning kan ske, reserveras för att utnyttjas för framtida förlustutjämning.

När skattskyldig i hemortskommunen har underskott å flera förvärvskällor är stundom av betydelse hur underskott, som ingår i förlustavdrag, fördelar sig å dessa olika förvärvskällor. Detta kan nämligen bli av betydelse när det senare gäller att vid taxering till kommunal inkomstskatt utnyttja förlustavdraget.<sup>13</sup>

Därest i här avsett fall den skattskyldige haft överskott i vissa förvärvskällor men större underskott i andra förvärvskällor, kan dock icke med bestämdhet sägas hur det slutliga underskott, som ingår i förlustavdraget, fördelar sig å de olika förvärvskällor vari underskott förelegat. En föreskrift om förfarandet i dylikt fall har därför meddelats men har egendomligt nog av departementschefen inryckts i det "Exempel utvisande beräkning av förlustavdrag vid taxering till kommunal inkomstskatt" som intagits i punkt 3 anv. till 2 § FörUtjF. I sista meningen av punkt 3, tredje stycket, uttalas härom: Har den skattskyldige i hemortskommunen underskott i flera förvärvskällor skall det belopp, varmed summa underskott i förvärvskälla överstiger summa överskott, anses fördela sig å de olika förvärvskällorna i förhållande till storleken av underskotten i desamma.

<sup>12</sup> R. 1970, not. 2178. – Rätteligen borde arvodet ha tillförts den bolagsman, som varit berättigad därtill, innan vinstberäkning för bolaget ägt rum. Jfr 8 § lagen om handelsbolag och enkla bolag samt *Nial*, Om handelsbolag och enkla bolag, Stockholm 1955, sid. 110. Därast så skett hade bolagets verksamhet icke utvisat överskott utan därå hade uppkommit underskott, om vars fördelning mellan bolagsmännen dessa ägt besluta. Att bolaget förfarit på annat sätt vid arvodets utbetalande kunde icke betaga B rätten till senare avdrag för på honom belöpande andel i bolagets underskott.

<sup>12a</sup> R. 1968, res. 66. Jfr R. 1958, res. 41.

<sup>13</sup> Se härom nedan under § 10, II, B, 4).

Trots den allmängiltiga utformningen av det stadgande i 2 § FörlUtjF som ovan berörts – endast ett undantag från vad däri sägs har omnämnts i sagda paragraf – har vissa ytterligare begränsningar gjorts i fråga om skattskyldigs rätt att vid fastställandet av förlustavdrag få däri inräkna underskott i förvärvskälla. Därjämte har, när fråga är om värdeminskingsavdrag, vissa särskilda bestämmelser meddelats beträffande rätten att vid fastställande av förlust inräkna dylika avdrag. De underskott i förvärvskälla, som får beaktas vid beräkning av den förlust, som i FörlUtjF avses, kan följaktligen endast negativt bestämmas och den allmänna regeln blir därför att så får ske i fråga om alla sådana underskott i förvärvskälla beträffande vilka annat ej stadgats i denna förordning.

Huvudintresset vid redogörelsen för de underskott i förvärvskälla, som får inräknas i förlustavdrag, knyter sig följaktligen till bestämmelserna om de underskott som därvid *icke* får beaktas.

## II. Underskott som ej får inräknas i förlustavdrag

Punkterna 2 och 3 av anv. till 2 § FörlUtjF innehåller de viktigaste bestämmelserna rörande inräkning i förlustavdrag av uppkommet underskott i förvärvskälla. I punkt 2 stadgas att i förlustavdrag att utnyttjas vid taxering till statlig inkomstskatt må endast sådana underskott i förvärvskälla inräknas, för vilka den skattskyldige varit jämlikt 4 §, 1 mom., SI berättigad till avdrag vid taxering för förluståret men som han då ej kunnat utnyttja. Enligt punkt 3 må i förlustavdrag att utnyttjas vid taxering till kommunal inkomstskatt endast sådana underskott i förvärvskälla inräknas, för vilka den skattskyldige ägt vid taxering för förluståret njuta avdrag jämlikt 46 §, 1 mom., KL men som han då ej kunnat utnyttja.<sup>14</sup>

Av vad sålunda stadgats följer att i här avsett förlustavdrag får *icke* inräknas sådant underskott i förvärvskälla för vilket den skattskyldige jämlikt återopade lagrum ej får åtnjuta avdrag vid taxeringen för förluståret. Emellertid gäller härutöver enligt 2 §, första stycket, andra meningen, FörlUtjF att vid beräkning av förlust, som må utnyttjas för förlustutjämnning, skall bland underskott i förvärvskälla ej heller inräknas underskottsbelopp som enligt 46 §, 1 mom., tredje stycket, KL får avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse.

Jämlikt angivna bestämmelser får således i förlustavdrag *icke* inräknas sådant underskott som i nedan angivna fall uppkommit:

1) Underskott som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet.<sup>15</sup>

2) Underskott å *icke* yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom (realisationsförlust) eller å deltagande i lotteri. I punkt 2 anv. till 2 § FörlUtjF stadgas även beträffande där avsett underskott att förlustavdrag *icke* må omfatta realisationsförlust i den mån densamma överstiger till förluståret hänförlig skattepliktig inkomst i form av realisationsvinst och lotterivinst.

<sup>14</sup> I punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF hänvisas även till 46 §, 2 mom., KL men denna hänvisning avser andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla. Jfr nedan § 8.

<sup>15</sup> Jfr SOU 1958:35, sid. 85, prop. 1960:30, sid. 89.

3) Sådant underskott eller del därav, vartill hänsyn tagits vid beräkning av sjömansskatt.<sup>16</sup>

4) Underskott som jämlikt 74 § KL och 22 § SI icke får vid taxeringen avräknas från sådan inkomst som skall här i riket beskattas. Det är här fråga om sådana fall då på grund av avtal med främmande makt viss inkomst icke skall beskattas här i riket men då i stället för dylik inkomst underskott uppkommit. Sådant underskott får jämlikt angivna lagrum icke vid taxering avräknas å inkomst, som skall här i riket beskattas, och detta underskott får ej heller inräknas i förlustavdrag enligt FörlUtjF.<sup>17</sup>

5) Underskott som vid taxering till kommunal inkomstskatt uppstått därigenom att avdrag, varom förmåles i 45 § KL, överstigit nettointäkten av förvärvskällan. Det avdrag som här avses är det s. k. procentavdraget, d. v. s. det avdrag för garantibelopp för fastighet som får verkställas från nettointäkt av jordbruksfastighet eller annan fastighet eller rörelse i den mån fastighet ingått i förvärvskällan. När underskott uppkommit genom att procentavdraget överstigit nettointäkten av förvärvskällan får alltså detta underskott icke inräknas i här ifrågavarande förlustavdrag.

Mot detta förbud att i förlustavdrag inräkna här avsett underskott svarar förut berörda bestämmelse i 3 §, andra stycket, FörlUtjF, vilken bestämmelse innebär att vid bedömandet av, huruvida förlust uppstått visst beskattningsår, bortses ifrån att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst.<sup>18</sup>

6) Sådant underskottsbelopp som enligt 46 §, 1 mom., tredje stycket, KL får avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Föreskrift härom har som förut nämnts meddelats i 2 §, första stycket, andra meningen, FörlUtjF.

Det är här fråga om underskott som uppkommit i viss rederi- eller luftfartsrörelse. De underskott i sådan rörelse som här avses och som endast få avräknas från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse är följande:

a) Underskott som föranletts av att avdrag gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg med större belopp än som motsvarar, för år räknat, 10 % av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 % av anskaffningsvärdet för luftfartyg.

b) Underskott som föranletts av att avskrivning gjorts på skriftligt avtal (köpekontrakt) om leverans av fartyg eller luftfartyg i enlighet med bestämmelserna i förordningen den 27 maj 1966 om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg, m. m.

Bestämmelsen att nu angivna underskott i rederi- eller luftfartsrörelse endast får avräknas från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse gäller dock endast när rederi- eller luftfartsrörelsen bedrivits av enskild näringsidkare, enkelt bolag, partrederi, vanligt handelsbolag eller kommanditbolag eller av sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening vars aktier eller andelar till huvudsaklig del äges eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom förmedling av juridisk

<sup>16</sup> Jfr sjömansskatteförordningen 12 §, 1 mom.

<sup>17</sup> Jfr prop. 1960: 30, sid. 84, 89.

<sup>18</sup> Jfr ovan § 4, II, B, 2).



person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (familjeföretag, fåmansföretag). Även om rörelsen bedrivits på nu angivet sätt gäller dock icke bestämmelsen när fråga är om fartyg, som användes för yrkesmässigt fiske, eller ifråga om avskrivning på köpekontrakt för fartyg som är avsett för sådant ändamål.

Såvitt fråga är om beräkning av förlustavdrag enligt FörUtjF gäller nu, på sätt förut sagts, att däri ej får inräknas sådant underskottsbelopp i rederi- eller luftfartsrörelse som får avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Den begränsning av rätten att i förlustavdrag inräkna underskott i förvärvskälla, som härav följer, inträder i enlighet med det förut sagda endast då rederi- eller luftfartsrörelsen bedrivits på ovan angivet sätt.

Följaktligen ifrågakommer icke någon sådan begränsning då rederi- eller luftfartsrörelse utövats av aktiebolag eller ekonomisk förening som icke haft karaktär av familjeföretag. Ej heller gäller begränsningen av förlustavdraget när fråga är om fartyg som användes för yrkesmässigt fiske eller då fråga varit om avskrivning på köpekontrakt för fartyg som är avsett för sådant ändamål. I dessa fall får alltså i förlustavdrag inräknas även sådana underskott i rederi- och luftfartsrörelse, varom ovan varit tal och som eljest ej får ingå i förlustavdrag.

När däremot begränsningsregeln är tillämplig vid beräkning av förlustavdrag – d. v. s. då rederi- eller luftfartsrörelse utövas av enskild näringsidkare, enkelt bolag, partrederi, vanligt handelsbolag eller kommanditbolag eller av sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening som är ett familjeföretag samt fråga ej är om fartyg som användes i eller är avsett för yrkesmässigt fiske – synes detta innebära följande:

a) I förlustavdrag får icke inräknas sådant underskott som föranletts av att avdrag gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg med större belopp än som motsvarar, för år räknat, 10 % av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 % av anskaffningsvärdet för luftfartyg.

Om underskottet helt eller delvis föranletts av sådant värdeminskningssavdrag som icke överstiger nu angivna belopp, möter däremot intet hinder att i förlustavdrag inräkna detta underskott eller här avsedda del av underskottet.<sup>18a</sup> När värdeminskningssavdraget överstigit 10 resp. 15 % av anskaffningsvärdet möter ej heller hinder att i förlustavdrag inräkna den del av uppkommet underskott som föranletts av sådan del av värdeminskningssavdraget som ej överstiger sagda 10 resp. 15 %. Därest i sistnämnda fall avskrivningen endast delvis föranlett eller påverkat underskottet torde dock böra anses att de 10 resp. 15 % i första hand belöpt på den avskrivning som ej påverkat underskottet så att endast därefter eventuellt återstående del av dessa 10 resp. 15 % får inräknas i förlustavdrag.

b) I förlustavdrag får icke till någon del inräknas sådant underskott som föranletts av att avskrivning gjorts på skriftligt avtal (köpekontrakt) om leverans av

<sup>18a</sup> Vid planenlig avskrivning torde dock avdraget icke få tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än som yrkats i deklARATIONEN för förluståret. Se nedan i detta avsnitt under III, B, 1).

fartyg eller luftfartyg i enlighet med bestämmelserna i förordningen den 27 maj 1966 om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg, m. m.

### III. Särskilda bestämmelser i fråga om underskott på grund av värdeminskning-avdrag

Ovan har under II, 6) redan berörts den bestämmelse i 2 §, första stycket, FörlUtjF, enligt vilken vissa underskott i rederi- och luftfartsrörelse icke får inräknas i förlustavdrag till den del underskottet uppkommit genom värdeminskning-avdrag av viss storlek.

Härutöver har emellertid i punkt 1 anv. till 2 § meddelats vissa allmängiltiga bestämmelser, innefattande en begränsning av rätten att i förlustavdrag inräkna underskott på grund av värdeminskning-avdrag. Dessa bestämmelser, som – i motsats till nyss berörda stadgande i 2 § – infördes i FörlUtjF redan vid dess utfärdande, hade föranletts av vissa samtidigt skedda ändringar i KL. Vid en redogörelse för ifrågavarande bestämmelser i FörlUtjF synes därför erforderligt att först behandla sist berörda ändringar i KL.

#### A. Vissa ändringar i kommunalskattelagen, genomförda i samband med utfärdandet av förordningen om förlustutjämning

Vid utformningen av bestämmelserna om förlustutjämning uppkom frågan hur dessa bestämmelser skulle kunna samordnas med vissa då gällande beskattningsregler. De beskattningsregler, beträffande vilka detta spörsmål aktualiserades, var *dels* reglerna om beskattning av realisationsvinst och *dels* vissa regler rörande tillgångar i rörelse och jordbruk, nämligen de regler som avsåg intäktsberäkningen vid avyttring av tillgångar som var föremål för planenlig avskrivning samt möjligheten att vid planenlig avskrivning förskjuta avdrag för värdeminskning av tillgångarna från år till annat. Skatteutredningen framhöll att om därvidlag gällande regler kvarstode oförändrade kunde bestämmelserna om förlustutjämning medföra att skattskyldig finge åtnjuta dubbla värdeminskning-avdrag.<sup>19</sup>

För att förhindra att bestämmelserna om förlustutjämning skulle i angivna fall leda till dylikt resultat verkställdes – i samband med utfärdandet av FörlUtjF och i enlighet med ett av skatteutredningen avgivet förslag – vissa ändringar av de i KL meddelade bestämmelserna rörande dessa fall.

I 29 §, 1 mom., KL infördes som ett nytt andra stycke följande alltjämt gällande bestämmelse: 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

<sup>19</sup> Se härom SOU 1958:35, sid. 107-120.

minskat med åtnjutna värdeminskingsavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.

I punkt 1 anv. till 36 § KL inrycktes en bestämmelse vari föreskrevs att – när vid beräkning av realisationsvinst omkostnadsbeloppet skulle minskas med åtnjutna avdrag för värdeminskning – stadgandet i 29 §, 1 mom., andra stycket, angående i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskingsavdrag skulle äga motsvarande tillämpning. Punkt 1 anv. till 36 § har därefter ändrats i åtskilliga avseenden. En bestämmelse, motsvarande den nyss återgivna, återfinnes dock alltså i denna anvisningspunkt, i det att näst sista meningen däri lyder: Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskingsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket.

De nu angivna bestämmelserna innebär att det avdrag för värdeminskning som skattskyldig tillgodoräknat sig – d. v. s. det avdrag för värdeminskning som han i sin deklaration yrkat att erhålla<sup>20</sup> – skall i här avsedda fall anses i beskattningsavseende åtnjutet om och i den mån detta yrkade avdrag medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock – vilket är vad som i förevarande avseende har betydelse – medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för förlustavdrag enligt FörUtjF. Avgörande för frågan hur stora värdeminskingsavdrag som skall anses åtnjutna, blir alltså de yrkanden om sådana avdrag som den skattskyldige framställt i deklarationen.<sup>21</sup> Vid detta avgörande är man således bunden vid den skattskyldiges deklaration.

Som en följd av det nu sagda gäller att en tillgångs i beskattningsavseende oavskrivna värde skall utgöras av anskaffningsvärdet minskat med vad som skall anses utgöra åtnjutna värdeminskingsavdrag, d. v. s. minskat med de i deklarationen yrkade värdeminskingsavdragen även där dessa yrkade avdrag endast medfört underskott i förvärvskällan eller ökning av sådant underskott.

Den närmare innebörden av de bestämmelser, varom nu varit tal, angavs av skatteutredningen på följande sätt.

Vid beräkning av realisationsvinst skall, när omkostnadsavdraget minskas med åtnjutna värdeminskingsavdrag, minskning ske med samtliga tidigare i deklarationen yrkade och godtagna värdeminskingsavdrag (alltså även med sådana yrkade avdrag som ej kunnat utnyttjas). Samtidigt föreligger emellertid rätt till förlustutjämnning för den del av ifrågavarande värdeminskingsavdrag som tidigare icke kunnat utnyttjas, d. v. s. som icke tidigare lett till minskning av intäkt utan helt eller delvis medverkat till underskott.<sup>22</sup>

Vid försäljning av sådana tillgångar i jordbruk och rörelse, som är föremål för planerlig avskrivning, upptages alltså försäljningssumman såsom intäkt och såsom avgående post upptages alltså tillgångens oavskrivna värde. Detta oavskrivna värde blir emellertid lika med tillgångens anskaffningsvärde minskat med samtliga tidigare yrkade och godtagna värdeminskingsavdrag (alltså även minskat

<sup>20</sup> Jfr SOU 1958:35, sid. 111, nederst.

<sup>21</sup> Jfr SOU 1958:35, sid. 114, näst sista stycket.

<sup>22</sup> SOU 1958:35, sid. 109, nederst.

med sådana yrkade avdrag som ej kunnat utnyttjas). Samtidigt föreligger även här en rätt till förlustutjämnning för den del av ifrågavarande värdeminskingsavdrag som icke tidigare kunnat utnyttjas. Yrkande om sådan förlustutjämnning kan framställas samma år som beskattning i anledning av avyttringen äger rum men kan även framställas under senare år än nu sagts.<sup>23</sup>

Vad angår möjligheten att vid planerlig avskrivning förskjuta värdeminskingsavdrag från år till annat innebär nu gällande bestämmelser att om en skattskyldig i deklarationen yrkat och erhållit visst värdeminskingsavdrag, trots att därigenom underskott uppkommer eller ökar, förlorar han därmed rätten att förskjuta detta värdeminskingsavdrag; avdraget anses ju vara av honom åtnjutet.<sup>24</sup>

#### **B. Här ifrågavarande bestämmelser i förordningen om förlustutjämnning**

Skatteutredningen, som föreslagit de nya bestämmelser som infördes i 29 §, 1 mom., KL och i punkt 1 anv. till 36 § KL, hade icke ansett erforderligt att i anledning därav intaga något särskilt stadgande i FörlUtjF. Departementschefen ansåg däremot att i FörlUtjF borde anges de fall då man vid förlustavdragets fastställande icke finge medräkna större värdeminskingsavdrag än de i deklarationen för förluståret yrkade.<sup>25</sup>

I enlighet med departementschefens förslag infördes en särskild bestämmelse här om i punkt 1, första stycket, anv. till 2 § FörlUtjF. Därmed meddelas först de ovan behandlade bestämmelser enligt vilka förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen men att, om utredningen det föranleder, förlusten likväl må bestämmas till större eller mindre belopp än deklarationen utvisar.<sup>26</sup> Till det senast uttalade fogas därpå följande inskränkande bestämmelse: Därvid må dock avdrag för värdeminskning el.dyl., vilka äro av beskaffenhet att kunna förskjutas från ett år till ett annat eller vilka avse tillgång, vid vars försäljning eventuell vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, ävensom avdrag för värdeminskning å byggnad, som utgör lagertillgång, icke tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han yrkat i deklarationen för förluståret.

Rätten att i förlustavdrag inräkna avdrag för värdeminskning el.dyl. har således i dessa fall – i överensstämmelse med det sätt varå förut berörda stadganden i 29 §, 1 mom., KL och punkt 1 anv. till 36 § KL avfattats – strikt bundits vid de yrkanden som gjorts i deklarationen för förluståret.

Departementschefen framhöll i förevarande sammanhang att den skattskyldige, då han avgav deklaration för förluståret, finge själv avgöra i vad mån han ville att värdeminskingsavdragen skulle inräknas i ett kommande förlustavdrag eller inte. Om han räknade med att kunna utnyttja förlustavdraget borde han yrka maximala värdeminskingsavdrag. Vore det sannolikt att förlustavdraget inte komme att kunna

<sup>23</sup> SOU 1958:35, sid. 113–114.

<sup>24</sup> SOU 1958:35, sid. 114–115.

<sup>25</sup> Prop. 1960:30, sid. 127.

<sup>26</sup> Se härom ovan § 6, II.

utnyttjas kunde han underlåta att yrka värdeminskingsavdrag. Om den skattskyldige inte vore medveten om konsekvenserna av att i deklARATIONEN för förluståret yrka värdeminskingsavdrag eller om han felbedömde möjligheterna att i framtiden utnyttja förlustavdraget vore det i och för sig tänkbart att bestämmelsen ifråga kunde leda till ett materiellt oriktigt resultat i beskattningshänseende. Hade den skattskyldige underlåtit att yrka värdeminskingsavdrag eller hade han yrkat för små värdeminskingsavdrag blev sålunda följden att den skattskyldige i framtiden finge åtnjuta förlustavdrag med mindre belopp än som varit möjligt. Om åter värdeminskingsavdrag yrkats i deklARATIONEN för förluståret och förlustavdraget sedermera inte kunnat utnyttjas, kunde resultatet bli att en framtida beskattning – t. ex. vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av en fastighet som avskrivits i deklARATIONEN för förluståret – bleve hårdare än enligt dittills gällande regler.<sup>27</sup>

Den i punkt 1, första stycket, anv. till 2 § FörlUtjF meddelade föreskriften, varigenom begränsning skett av rätten att i framtida förlustavdrag inräkna värdeminskingsavdrag el.dyl., har ytterligare utvecklats i sista meningen av punkt 1, första stycket. Sammanfattningsvis kan sägas att föreskriften om att värdeminskingsavdrag el.dyl. icke får inräknas i förlustavdrag med större belopp än den skattskyldige yrkat i deklARATIONEN för förluståret äger tillämpning då fråga är om följande avdrag:

1) Sådana avdrag för värdeminskning vilka är av beskaffenhet att kunna förskjutas från ett år till ett annat. Vad här avses är närmast avdrag för värdeminskning å sådana maskiner och andra inventarier i rörelse eller i jordbruk, vilka avskrivs enligt reglerna för planenlig avskrivning samt – då fråga är om rörelseavdrag för värdeminskning å patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet och å varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwill natur.

Även ett fall, där fråga är om annan fastighet, torde emellertid vara hit hänförligt. Detta är ett sådant fall då ägare av dylik fastighet upplåtit fastigheten eller del därav till annan som där bedriver rörelse för egen räkning. Om i dylikt fall i den upplåtna fastigheten eller fastighetsdelen finns maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka tillhör fastighetens ägare, kan fastighetsägaren begära tillämpning av bl. a. punkterna 3 a–c anv. till 29 § KL.<sup>28</sup> Därest sådan begäran framställts, äger fastighetsägaren att vid den planenliga avskrivning, som då är medgiven beträffande maskinerna och inventarierna, förskjuta värdeminskingsavdrag från år till annat. Begränsningsregeln i punkt 1 anv. till 2 § FörlUtjF blir då tillämplig även i detta fall.

Ovan har berörts den bestämmelse i 2 §, första stycket, andra meningen, varav bl. a. följer att i förlust, som berättigar till förlustavdrag, får i vissa fall icke inräknas avdrag för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg med större belopp än som motsvarar, för år räknat, 10 % av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 % av anskaffningsvärdet för luftfartyg. De ifrågavarande fallen är sådana, då rederi- eller luftfartsrörelse bedrivs av annan än sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening

<sup>27</sup> Prop. 1960:30, sid. 126. – Jfr betr. det sista uttalandet SOU 1958:35, sid. 110, nederst.

<sup>28</sup> Bestämmelse härom har meddelats i punkt 3, andra stycket, anv. till 25 § KL.

som icke är ett familjeföretag, dock att begränsningsregeln icke gäller när fråga är om fartyg som användes för yrkesmässigt fiske. Till den del yrkat värdeminskning-avdrag håller sig inom nu angivna gränser får däremot även i de fall, då sagda förutsättning är uppfylld, värdeminskning-avdraget inräknas i framtida förlust-avdrag. Därvidlag torde dock även i detta fall vid planerlig avskrivning gälla, eftersom ifrågavarande värdeminskning-avdrag kan förskjutas från år till annat,<sup>29</sup> att avdraget icke får tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han yrkat i deklarationen för förluståret.

2) Sådana avdrag för värdeminskning som avser tillgång, vid vars försäljning eventuell vinst skall bedömas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst. Såsom exempel har anförts avdrag för värdeminskning å byggnad. Departementschefen framhöll att hit är hänförligt även avdrag för värdeminskning å bil i förvärvskällan tjänst, eftersom reglerna för skattepliktig realisationsvinst blir tillämpliga vid försäljning av sådan bil.<sup>30</sup>

3) Avdrag för värdeminskning å sådan byggnad som utgör lagertillgång (och vid vars avyttring följaktligen reglerna om realisationsvinst ej är tillämpliga). Departementschefen uttalade härom att till de avdrag för värdeminskning, vilka icke får inräknas i förlustavdrag med större belopp än som yrkats i deklarationen för förluståret, måste även hänföras sådana avdrag för värdeminskning, vilka å fastighetsbilaga yrkades för byggnad som utgjorde lagertillgång. Den som innehade byggnad som lagertillgång ägde nämligen – förutom att värdera fastigheten enligt lagervärderingsreglerna – att åtnjuta avdrag å fastighetsbilaga för värdeminskning å byggnaden. Vid försäljning av byggnaden utgjorde vinsten intäkt av rörelse och i denna intäkt inräknades de å fastighetsbilagan åtnjutna värdeminskning-avdragen i den mån dessa utnyttjats vid taxeringen.<sup>31</sup>

4) Avdrag för minskning av skogs ingångsvärde. Även avdrag för minskning av skogs ingångsvärde, framhöll departementschefen, är ett sådant avdrag som kan förskjutas.<sup>31</sup>

I fall av nu avgivet slag får således, när fråga är om beräkning av förlustavdrag, som skall senare utnyttjas, avdrag för värdeminskning och för minskning av skogs ingångsvärde icke tillgodoräknas skattskyldig med större belopp än han yrkat i deklarationen för förluståret. Beträffande andra värdeminskning-avdrag än ovan sagts föreligger icke någon begränsning av det framtida förlustavdragets omfattning.

#### **§ 8. Förlustavdragets fastställande: Allmänna avdrag – andra än underskott i förvärvskälla – vilka får utnyttjas för senare förlustutjämnning**

Vid beräkandet av den förlust som berättigar till framtida förlustavdrag skall hänsyn tagas, förutom till underskott i förvärvskälla, även till övriga allmänna avdrag i den omfattning som i FörlUtjF anges. Bestämmelser härom har meddelats i punkterna 2 och 3 anv. till 2 § FörlUtjF.

<sup>29</sup> 46 §, 1 mom., tredje stycket, andra meningen, KL.

<sup>30</sup> Prop. 1960:30, sid. 128. Jfr SOU 1958:35, sid. 111.

<sup>31</sup> Prop. 1960:30, sid. 128.

De övriga allmänna avdrag, vilka sålunda må inräknas i den förlust som berättigar till framtida förlustavdrag, är de avdrag av detta slag för vilka den skattskyldige varit jämlikt 4 §, 1 mom., SI berättigad till avdrag vid taxering för förluståret men som han då ej kunnat utnyttja samt de avdrag för vilka den skattskyldige ägt vid taxering för förluståret njuta avdrag jämlikt 46 §, 2 mom., KL men som han då ej kunnat utnyttja.

De ifrågavarande avdragen utgörs av vissa periodiska understöd, socialförsäkringsavgift enligt 19 kap. 3 § lagen om allmän försäkring, tilläggspensionsavgift, avgift för viss frivillig försäkring, sjukförsäkringsavgift enligt 19 kap. 2 § lagen om allmän försäkring, premier och avgifter för viss kapitalförsäkring m. m. samt för viss sjuk- eller olycksfallsförsäkring, belopp som utgivits till underhåll åt icke hemmavarande barn under 18 år ävensom arbetsgivaravgift enligt 4 § förordningen om allmän arbetsgivaravgift. Härtil kommer – så vitt fråga är om taxering till statlig inkomstskatt av annan skattskyldig än fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse – det enligt 4 §, 1 mom., SI medgivna avdraget för den skattskyldige påförd kommunal inkomstskatt.

Beträffande sist nämnda avdrag gällde emellertid vid taxeringarna till statlig inkomstskatt åren 1968–1971 att skattskyldig ägde verkställa avdrag för påförd kommunalskatt med minst 2.250 kr, resp., för äkta makar, minst 4.500 kr. I anledning härav hade i 2 §, första stycket, FörlUtjF införts en bestämmelse som innebar att dylikt schablonavdrag, i den mån det ej motsvarade verkliga påförd kommunal inkomstskatt, icke fick inräknas i sådan förlust som berättigade till förlustavdrag.<sup>31a</sup> När rätten till avdrag för kommunal inkomstskatt från och med 1972 års taxering avskaffades för fysiska personer m. fl., upphävdes också nu berörda bestämmelse i 2 § FörlUtjF. Emellertid meddelades samtidigt en föreskrift av innebörd att i förlustavdrag, som utnyttjades vid 1972 eller senare års taxeringar, får icke inräknas sådant tidigare medgivet kommunalskatteavdrag som ej motsvarade verkliga påförd kommunal inkomstskatt. Detta bör således alltjämt iakttas.

Avdragen ifråga är, med undantag för avdraget för kommunal inkomstskatt, sådana som i allmänhet endast kan åtnjutas av fysiska personer. Avdrag för periodiskt understöd kan emellertid åtnjutas även av juridiska personer när dessa är skattskyldiga. Om handelsbolag (kommanditbolag) utgivit periodiskt understöd<sup>32</sup> och därav föranletts förlust hos bolaget, äger givetvis delägare i bolaget, när understödet varit avdragsgillt om det utgivits av ett skattesubjekt, att i förlustavdrag inräkna å honom belöpande andel i bolagets förlust även till den del den föranletts av det av bolaget utgivna understödet.<sup>33</sup>

Beträffande socialförsäkringsavgift, tilläggspensionsavgift, sjukförsäkringsavgift och avgift enligt 4 § förordningen om allmän arbetsgivaravgift har bestämmelserna avfattats så, att avdrag får åtnjutas endast för sådan avgift av dylikt slag ”som påförts den skattskyldige under året näst före det taxeringsår, varom fråga är”. Det avdrag

<sup>31a</sup> Se härom bevillningsutskottets betänkande 1967:2, sid. 38–39.

<sup>32</sup> Ang. handelsbolags utgivande av periodiskt understöd, se *Mattsson*, *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter*, Lund 1974, sid. 247.

<sup>33</sup> Jfr R. 1955, not. 886, och ovan under § 5, I, B.

för allmän kommunalskatt, som enligt 4 §, 1 mom., första stycket, SI medges annan skattskyldig än fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse, avser på motsvarande sätt den kommunalskatt "som påförts den skattskyldige under året näst före taxeringsåret". Med "året näst före det taxeringsår, varom fråga är", resp. "året näst före taxeringsåret" skall förstas *kalenderåret* näst före det år då taxering sker och således icke beskattningsåret därförut om detta beskattningsår avviker från kalenderåret.<sup>34</sup> Vad sålunda stadgats rörande ovan angivna avgifter har ansetts gälla även övriga här ifrågavarande avgifter och premier.

Nu berörda förhållande kan medföra att skattskyldig, vars inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, vid omläggning av räkenskapsår går miste om ifrågavarande allmänna avdrag under ett beskattningsår och därmed även går miste om möjligheten att i framtida förlustavdrag inräkna dessa allmänna avdrag. Så kan bli fallet därest denne skattskyldige tidigare haft räkenskapsår som sammanfallit med kalenderår men han ett visst år omlägger räkenskapsåret på sådant sätt att det första räkenskapsåret efter omläggningen utlöper efter den sista dagen i februari månad nästföljande år. I dylikt fall sker under detta nästföljande år icke någon taxering av de inkomster som berörs av omläggningen utan sådan taxering äger rum först under det därpå följande året.<sup>35</sup> Om således en rörelseidkare, vars räkenskapsår sammanfallit med kalenderår, under år 1974 omlägger sitt räkenskapsår så att det första räkenskapsåret därefter utlöper den 31 mars 1975, verkställs icke någon taxering av rörelseinkomsten år 1975. Först år 1976 sker sådan taxering, vilken då avser det räkenskapsår som omfattar tiden den 1 januari 1974 – den 31 mars 1975.

När en dylik omläggning av räkenskapsåret äger rum och den skattskyldige som följd därav icke taxeras under året efter det, då omläggningen skedde, blir resultatet, så vitt nu är i fråga, att vid den första taxeringen efter omläggningen får den skattskyldige icke åtnjuta de allmänna avdrag som här avses och som belöper på det kalenderår då omläggningen verkställdes.<sup>36</sup> I det nyss anförda exemplet verkställdes ingen taxering år 1975 utan först år 1976. Vid den år 1976 verkställda taxeringen kan den skattskyldige ej få åtnjuta de allmänna avdrag av här avsett slag som hänför sig till kalenderåret 1974; dessa allmänna avdrag hänför sig ej till kalenderåret före taxeringsåret.

Då den skattskyldige i detta fall vid 1976 års taxering för vederbörligt beskattningsår (i det anförda exemplet = beskattningsåret den 1 januari 1974 – den 31 mars 1975) ej får åtnjuta ifrågavarande allmänna avdrag, vilka hänför sig till kalenderåret 1974, följer av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 anv. till 2 § FörlUtjF att dessa avdrag ej heller få inräknas i sådan förlust som berättigar till förlustutjämnning.

Förhållandet blir emellertid ett annat därest i nu avsedda fall den skattskyldige, trots omläggningen av räkenskapsåret, varit skyldig att avge deklaration – förutom i sinom tid för det nya räkenskapsåret – även vid taxeringen för det därifrån avvikande

<sup>34</sup> Jfr R. 1955, ref. 44.

<sup>35</sup> Jfr 3 § KL med anv.

<sup>36</sup> Jfr tidigare åberopade R. 1955, ref. 44.



kalenderår, då omläggningen av räkenskapsåret verkställdes, och han fullgjort denna deklARATIONSSKYLDIGHET under vederbörligt taxeringsår (i det anförda exemplet = taxeringsåret 1975).

Sådan skyldighet att avge deklARATION även för kalenderåret ifråga föreligger städse, på sätt förut framhållits,<sup>37</sup> i fråga om aktiebolag, ekonomisk förening och sådan juridisk person som i övrigt anges i 22 §, 1 mom., första stycket 1), TF. Även beträffande andra sådana skattskyldiga, som i 2 § FörlUtjF avses, kan i nu avsedda fall deklARATIONSSKYLDIGHET föreligga vid taxeringen året efter det kalenderår, då omläggningen av räkenskapsåret skedde. Här för förutsättes dock att dessa skattskyldiga under detta kalenderår haft bruttointäkter, som ej redovisats per räkenskapsår och som sålunda ej berörts av omläggningen, samt dessa bruttointäkter varit av den storleksordning som anges i 22 §, 1 mom., första stycket 2) eller 3), TF.

I sist angivna två fall skall taxering ske även för det kalenderår, då omläggningen av räkenskapsåret ägde rum, ehuru denna taxering, när det gäller först omförmälda juridiska personer, väl oftast resulterar i att ingen skattepliktig inkomst påföres. Om i de fall, varom således här är fråga, deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgjorts under vederbörligt taxeringsår, blir de ifrågavarande skattskyldiga tydligen berättigade att i framtida förlustavdrag inräkna även de här ifrågavarande allmänna avdrag som hänför sig till det kalenderår deklARATIONEN avser.

Följande rättsfall, avseende fysisk person, må här anföras.

G, som drev rörelse och som redovisat resultatet därav per kalenderår, hade förlängt räkenskapsåret för rörelsen att omfatta tiden den 1 januari 1959 - den 31 mars 1960. G var således icke skyldig att vid 1960 års taxering avge deklARATION beträffande rörelsen. Hon avgav emellertid deklARATION till ledning för taxering år 1960. I denna deklARATION, vari hon upplyste om förlängningen av räkenskapsåret, upptog hon som inkomst endast 169 kr. (utgörande restituerade kommunalutskylder) för taxering till statlig inkomstskatt. Såsom allmänna avdrag upptog hon följande belopp: Kommunala utskylder 6.178 kr. (vid denna tid erhöll även fysisk person avdrag för kommunalutskylder vid taxering till statlig inkomstskatt), obligatorisk folkpensionsavgift 250 kr., försäkringspremier 300 kr. och pensionsförsäkringspremier 17.232 kr. De yrkade allmänna avdragen uppgingo således till sammanlagt 23.960 kr. vid taxeringen till statlig inkomstskatt och 17.782 kr. vid taxeringen till kommunal inkomstskatt, i följd varav förlust uppkom, vid den förra taxeringen å 23.791 kr. och vid den senare å 17.782 kr.

Vid taxeringen år 1961 hemställde G i sin då avgivna självdeklARATION, avseende rörelsen under det förlängda räkenskapsåret, om avdrag för ovan angivna, till beskattningsåret 1959 hänförliga förlust. Taxeringsnämnden vägrade G avdrag för denna förlust. Sedan G anförde besvär framhöll taxeringsnämndsordföranden att rätt till förlustavdrag endast föreläge beträffande sådan förlust som hänförde sig till beskattningsår för vilket skattskyldig jämlikt 22 §, 1 mom., TF varit skyldig avlämna självdeklARATION; enär G icke varit deklARATIONSSKYLDIG för år 1960 kunde G författningesenligt icke erhålla yrkade förlustavdragen. Taxeringsintendenten hemställde om avslag å G:s besvär, enär G icke under det beskattningsår, som 1960 års taxering avsåge, haft bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor som uppgått till sammanlagt minst 1.200 kr. (Vid denna tid förelåg deklARATIONSSKYLDIGHET när bruttointäkten uppgått till minst 1.200 kr.) Prövningsnämnden ogillade G:s i besvären framförda yrkande.

Sedan G fullföljt talan medgav kammarrätten de begärda förlustavdragen samt anförde där-

<sup>37</sup> Ovan under § 4, IV, A.

vid, efter att först ha framhållit att på grund av omläggningen av räkenskapsåret skyldighet för G icke förelegat att jämlikt 22 §, 1 mom., första stycket vid 3), TF avlämna självdeklaration till 1960 års taxering: Det får emellertid hållas för visst att, därest sådan omläggning icke skett, klagandens vid 1960 års taxering skattepliktiga bruttointäkter av olika förvärvskällor skulle ha uppgått till minst 1.200 kr. Med avseende härå finner kammarrätten jämlikt grunderna för 2 § FörUtjF den anförda omständigheten icke betaga klaganden rätten att med tillämpning av nämnda förordning avdraga den vid 1960 års taxering ostridigt uppkomna förlusten vid ifrågavarande års inkomsttaxering.

Regeringsrätten prövade lagligt att med ändring av kammarrättens utslag fastställa prövningsnämndens beslut samt framhöll därvid att, såsom kammarrätten funnit, skyldighet för G icke förelegat att jämlikt 22 §, 1 mom., första stycket vid 3) TF avlämna självdeklaration vid 1960 års taxering. Vid sådant förhållande saknades i 2 §, andra stycket, FörUtjF angiven förutsättning att enligt samma förordning medgiva det av G yrkade avdraget. Ej heller eljest hade förutsättning visats föreligga för bifall helt eller delvis till G:s yrkande.<sup>38</sup>

G, som genom omläggning av räkenskapsåret äventyrade sin rätt till sådana här avsedda allmänna avdrag som var hänförliga till kalenderåret 1959, hade kunnat bibehållas vid denna rätt endast om hon under kalenderåret 1959 haft bruttointäkter av annat slag än rörelseintäkt och dessa bruttointäkter uppgått till sådant belopp att hon på grund därav varit skyldig avlämna deklaration vid 1960 års taxering. Så hade emellertid icke varit fallet och G hade följaktligen icke varit skyldig att avge deklaration år 1960. Vid sådant förhållande var hon icke berättigad till avdrag för den förlust som år 1959 uppkommit på grund av ifrågavarande allmänna avdrag. Att G, ehuru icke deklarationsskyldig, ändock avgivit deklaration vid 1960 års taxering, var härvidlag utan betydelse.

Rätten att vid beräkning av förlustavdrag däri inräkna andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla gäller, på sätt framgår av det förut anförda, endast sådana allmänna avdrag som anges i 46 §, 2 mom., KL och 4 §, 1 mom., SI. Följaktligen får vid beräkning av förlustavdrag icke däri inräknas det allmänna avdrag som anges i 46 §, 3 mom., KL, vilket lagrum enligt 4 §, 2 mom., SI äger motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt. Det är här fråga om det s. k. förvärvsavdrag som under vissa förutsättningar tillkommer äkta makar eller ensamstående med hemmavarande barn under 16 år.

Att förvärvsavdraget på detta sätt uteslutits vid beräkning av sådan förlust som berättigar till förlustavdrag motiverades på sin tid därmed att detta avdrag medgavs endast under förutsättning att förvärvskällan ifråga lämnat sådan avkastning att avdraget faktiskt kunnat omedelbart utnyttjas; det kunde således aldrig bli tal om att inräkna förvärvsavdraget i något förlustavdrag.<sup>39</sup> Ehuru bestämmelserna om förvärvsavdrag numera helt omarbetats gäller alltså att sådant avdrag må åtnjutas endast om och i den mån den inkomst, som berättigar till förvärvsavdrag, därtill förlår.<sup>40</sup> Den motivering, som en gång föranledde att förvärvsavdraget icke medtogs vid beräkningen av förlustavdrag, är således alltså bärande.

Om alltså förvärvsavdrag icke får inräknas i förlustavdrag, kan dock detta avdrag

<sup>38</sup> R. 1965, ref. 28. — Jfr ovan under § 4, IV, A.

<sup>39</sup> SOU 1958:35, sid. 90.

<sup>40</sup> 46 §, 3 mom., femte stycket, KL.

indirekt påverka storleken av det förlustavdrag som får framdeles utnyttjas. I punkt 4 anv. till 2 § FörlUtjF föreskrives nämligen att då förlustavdrag fastställs skall avdrag jämlikt 46 §, 3 mom., KL och 4 §, 2 mom., SI – d. v. s. det här ifrågavarande förvärvsavdraget – först avräknas från den inkomst som föranlett avdragen. Om en make har t. ex. underskott å annan fastighet och detta underskott överstiger övriga intäkter men han har nettointäkt av tjänst (A-inkomst), skall vid förlustavdragets beräknande förvärvsavdraget först avräknas från nettointäkten av tjänsten.<sup>41</sup> I dylikt fall kommer alltså förvärvsavdraget att medföra en ökning av underskottets storlek.

### § 9. Tidrymd, varunder förlustavdrag får utnyttjas

Beträffande den tidrymd, varunder förlust, som uppkommit visst beskattningsår, får utnyttjas för senare förlustavdrag, har i 3 §, första stycket, FörlUtjF meddelats följande föreskrift: Förlustavdrag må utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sju kalenderår efter det, då taxering för förluståret ägt rum.

Förlustutjämning är således medgiven under en sexårsperiod. Den senaste tidpunkt då förlustavdrag kan utnyttjas är vid den taxering som äger rum sju kalenderår efter det kalenderår då taxering för förluståret verkställts. Detta innebär dock ej att förlustavdraget alltid kan utnyttjas under sex beskattningsår. Det kan förekomma att den ifrågavarande sexårsperioden endast omfattar fem beskattningsår, nämligen om därunder sådan omläggning av räkenskapsår skett som medför dylik effekt genom att under ett kalenderår ingen taxering äger rum. Även i dylikt fall utlöper emellertid den sexårsperiod, inom vilken förlustavdraget får utnyttjas, i och med det beskattningsår för vilket taxering äger rum sju kalenderår efter det, då taxering för förluståret ägt rum. En omläggning av räkenskapsår kan således ej medföra att den tid utsträcker inom vilken förlustavdrag får utnyttjas.

*Skolexempel:* För förlust under beskattningsår som omfattar kalenderåret 1974 eller räkenskapsår som gått till ända närmast före den 1 mars 1975 (för vilket beskattningsår taxering äger rum år 1975) får avdrag åtnjutas senast under det beskattningsår för vilket taxering sker kalenderåret 1981. För förlust under räkenskapsår som omfattar år 1974 eller del därav men gått till ända efter den sista dagen i februari år 1975 (för vilket räkenskapsår taxering äger rum år 1976) får förlustavdrag åtnjutas senast under det beskattningsår för vilket taxering sker kalenderåret 1982.

Tidrymden för förlustavdragets utnyttjande har bestämts till en sexårsperiod bl. a. därför att, när fråga om förlustavdrag uppkommer, den skattskyldiges deklaration för förluståret bör finnas i behåll. I förut berörda punkt 1 anv. till 2 § FörlUtjF stadgas ju också att förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen. Jämlikt 50 §, 2 mom., TF skall emellertid självdeklarationer som förvaras hos länsstyrelse eller lokal skattemyndighet förstöras sedan sex år förflutit efter taxeringsårets utgång.

<sup>41</sup> Jfr prop. 1960:30, sid. 89–90.

Visserligen gäller enligt 13 § taxeringskungörelsen, med avvikelse från det nyss sagda, att självdeklaration, som avgivits av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, skall förvaras intill dess sex år förflutit efter utgången av det år, varunder bolaget eller föreningen blivit upplöst, och först därefter förstöras. Emellertid skall även för dessa bolag och föreningar gälla den i 3 §, första stycket, FörlUtjF stadgade sexårsperiod inom vilken förlustavdrag skall ha utnyttjats. Det har ansetts önskvärt med en för samtliga skattskyldiga enhetlig tidsperiod.<sup>42</sup>

Emellertid kan fråga om avdrag för förlust, som hänför sig till visst beskattningsår, stundom uppkomma efter utgången av sexårsperioden och således efter det att deklARATIONERNA för förluståret, där ej fråga är om aktiebolag eller ekonomisk förening, blivit förstörda. Under remissbehandlingen av skatteutredningens förslag framhöll riksskattenämnden att så kunde bli fallet i besvärsmål när kvittningsvis framställdes yrkande om förlustavdrag från äldre år samt på motsvarande sätt vid eftertaxering.<sup>43</sup> Departementschefen uttalade beträffande dylika fall att han fann det befogat att, om storleken av förlusten kunde styrkas, avdrag finge åtnjutas även i dessa fall. Han ansåg det dock ligga i sakens natur att särskilt stora krav på utredningen om förlustens storlek måste ställas när yrkandet om förlustavdrag framställdes vid en tidpunkt då deklARATIONEN för förluståret förstörts.<sup>44</sup>

Ehuru förlustavdrag endast må utnyttjas under beskattningsår som ligger inom ifrågavarande sexårsperiod, behöver således yrkande om dylikt avdrag ej alltid ha framställts före utgången av sexårsperioden. För övrigt föreligger även andra fall än de ovan berörda, då yrkande om förlustavdrag kan med laga verkan framställas efter utgången av sexårsperioden. Med avseende härå hänvisas till framställningen under § 11 och § 13 nedan. Självfallet är dock att i samtliga nu berörda fall måste yrkandet avse att förlustavdraget skall få åtnjutas under beskattningsår som faller inom den i 3 §, första stycket, angivna sexårsperioden.

När oskift dödsbo äger utnyttja den avlidnes förlustavdrag<sup>45</sup> räknas givetvis ifrågavarande sexårsperiod med det beskattningsår som utgångspunkt som utgjorde den avlidnes förlustår. Förlust som drabbat den avlidne kan icke av dödsboet utnyttjas senare än vid taxeringen under sjätte kalenderåret efter det kalenderår, då den avlidne taxerats för förluståret.

Då handelsbolag (kommanditbolag) redovisat förlust och den å delägare belöpande andelen av denna förlust har medfört att även för delägaren förlust uppkommit, måste sexårsperioden räknas från det beskattningsår då denna förlustandel redovisades av delägaren. Delägaren kan alltså utnyttja den av honom redovisade förlust, som belöper på hans andel i bolaget, senast vid taxeringen under sjätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering för hans ifrågavarande förlustår ägt rum.

Utöver bestämmelsen om ifrågavarande sexårsperiod innehåller 3 § första stycket, FörlUtjF följande stadganden: Förlustavdraget må, om den skattskyldige så önskar,

<sup>42</sup> SOU 1958:35, sid. 80, prop. 1960:30, sid. 80.

<sup>43</sup> Prop. 1960:30, sid. 79.

<sup>44</sup> Prop. 1960:30, sid. 80-81.

<sup>45</sup> Se härom under § 3, III, B, ovan.

fördelas på två eller flera år inom den nyss angivna tidsperioden. Hinder möter ej att med olika belopp erhålla förlustavdrag vid taxering till statlig och till kommunal inkomstskatt.

I sitt förslag till nu återgivna stadganden framhöll skatteutredningen att den skattskyldige borde själv få välja vilket år inom sexårsperioden förlustavdraget skulle utnyttjas. Han finge då bedöma när en avräkning med hänsyn till skatteprogression eller andra omständigheter från hans egen synpunkt ställde sig mest fördelaktig. Den skattskyldige borde också, om han så önskade, kunna fördela förlustavdraget på flera år inom sexårsperioden. Om så skedde, fastställdes förlustavdraget för det år, då det delvis utnyttjades, självfallet inte längre än just till den del det då utnyttjades.<sup>46</sup> En i princip obunden prövning finge sedan ske när resten av avdraget yrkades tillgodofört. Det vore inte heller något som hindrade att den skattskyldige från ett års vinst finge avräkna förluster som härrörde från mera än ett beskattningsår, förutsatt att icke något av dessa år låge utanför kvittningsperioden. Någon ackumulering av förluster för att därigenom åstadkomma en förlängning av perioden borde däremot inte medges.<sup>47</sup>

Av de ovan sist återgivna bestämmelserna framgår att den skattskyldige äger rätt att erhålla förlustavdrag med olika belopp vid taxering till statlig inkomstskatt och vid taxering till kommunal inkomstskatt. Detta torde framför allt ha betydelse i sådana fall, då inkomsten redovisas med olika belopp vid dessa båda taxeringar, men kan givetvis även ske i andra fall.

#### § 10. Inkomst, varifrån avdrag får göras för tidigare liden förlust

När förlustavdrag skall under visst beskattningsår utnyttjas måste avgöras mot vilken inkomst under detta senare beskattningsår som utnyttjandet får ske. I sådant hänseende har meddelats *dels* en allmän regel och *dels* vissa särskilda bestämmelser som gäller vid taxering till kommunal inkomstskatt.

##### I. Allmän regel

Den allmänna regeln angående den inkomst, från vilken avdrag får göras för tidigare liden förlust, har lämnats i 4 § FörlUtjF: Förlustavdrag skall göras från från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomst från en eller flera förvärvskällor sedan i förekommande fall avdrag gjorts för underskott i förvärvskälla och för övriga allmänna avdrag.

Innan avdrag under visst beskattningsår får ske för tidigare havd förlust skall alltså inkomsten för detta beskattningsår renodlas. Sedan den sammanlagda inkomsten fastställts skall, innan här avsett förlustavdrag äger rum, från denna sammanlagda inkomst ha avräknats samtliga ifrågakommande allmänna avdrag (avdrag för underskott i förvärvskälla under beskattningsåret samt övriga allmänna avdrag).

Förut har angivits att vid beräkning av förlusten under förluståret få däri icke

<sup>46</sup> Jfr prop. 1960:30, sid. 74.

<sup>47</sup> SOU 1958:35, sid. 84. - Jfr ovan under § 2.

inräknas förlust å fastighet eller rörelse i utlandet och ej heller realisationsförlust.<sup>48</sup> Så vitt gäller den inkomst, varifrån förlustavdrag får göras, föreligger icke någon motsvarande begränsning. Intet hinder möter således att i denna inkomst – inkomsten under det år då förlustavdraget utnyttjas – inräkna även behållen inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet samt redovisad realisationsvinst. Bstämelse här- om har meddelats i punkt 5 anv. till 2 § FörlUtjF.<sup>49</sup>

Tidigare har också angivits att vid bedömandet av, huruvida förlust uppstått under visst beskattningsår, skall bortses från sådan intäkt som föranletts av att investeringsfond, särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet återförts till beskattning.<sup>50</sup> Vad sålunda gäller har kunnat framkalla tvekan huruvida, när dylik fond återförts till beskattning, förlustavdrag från tidigare år finge avräknas mot den inkomst som en återförd fond representerade. Regerings- rätten har emellertid funnit att hinder icke möter mot att verkställa förlustavdrag även mot en till beskattning återförd fond.

Ett rederiaktiebolag hade under verksamhetsåret den 1 januari 1957–den 30 juni 1958 avyttrat ett fartyg och därvid erhållit en vinst om 737.500 kr. Detta belopp hade avsatts till investeringsfond i enlighet med 1954 års förordning om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg och avdrag för avsättningen hade medgivits vid 1959 års taxering. I sin år 1960 av- givna deklaration redovisade bolaget en förlust å drygt 150.000 kr. och bolaget beräknade att i den deklaration som skulle avges år 1961 komme en ännu större förlust att redovisas. Fråga hade då uppkommit för bolaget att söka frigöra den upplagda investeringsfonden och bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida vid återföring till beskattning av ifrågavarande till investeringsfond avsatt medel desamma finge med tillämpning av FörlUtjF vid taxering för inkomst avräknas mot förluster, hänförliga till tidigare beskattningsår.

Taxeringsintendenten uttalade i avgivet yttrande att av FörlUtjF syntes framgå att reglerna om effektiv beskattning av återförda fondmedel icke rubbats av förlustutjämningsbestäm- melserna; detta måste enligt taxeringsintendenten även innebära att mot en upplöst och till be- skattning återförd investeringsfond icke finge avräknas tidigare år redovisad förlust.

Riksskattenämnden fann – under åberopande av 8 § i 1954 års förordning samt grunderna för 4 § FörlUtjF jämförda med 3 § andra stycket och punkt 1 anv. till 2 § FörlUtjF – att till investeringsfond för avyttrat fartyg avsatta, till beskattning återförda medel icke finge vid inkomsttaxering kvittas mot förlust, hänförlig till tidigare beskattningsår. På grund härav förklarade riksskattenämnden att bolaget vid återföring av ifrågavarande fondmedel till be- skattning icke ägde avräkna dessa medel mot förluster under tidigare beskattningsår.

Regeringsrätten fann däremot att bolaget vore berättigat avräkna de till beskattning åter- förda fondmedlen mot förluster, hänförliga till tidigare beskattningsår, i det att regerings- rätten härom gjorde följande uttalande: Vål följer av 8 § kungl. förordningen om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg att bolaget vid taxering, då av bolaget till sådan fond avsatta medel återförs till beskattning, icke må beträffande den förvärvskälla varom fråga är åtnjuta avdrag för förlust, hänförlig till det beskattningsår som taxeringen avser. Vad i nämnda författningsrum eller eljest stadgas kan dock icke anses betaga bolaget rätten att vid taxering som ovan sagts, enligt ordalydelsen av 1 och 4 §§ FörlUtjF, åtnjuta avdrag för förluster, hänförliga till tidigare beskattningsår.<sup>51</sup>

<sup>48</sup> Ovan § 7, II, 1) och 2).

<sup>49</sup> Jfr SOU 1958:35, sid. 86, överst.

<sup>50</sup> Ovan under § 4, II, B, 1).

<sup>51</sup> R. 1961, ref. 16, riksskattenämndens meddelanden I, 1961, 3:8.

Detta avgörande gäller visserligen endast sådan investeringsfond som avses i 1954 års ifrågavarande förordning. Givetvis innebär dock avgörandet att mot återförd fond må avräknas förluster från tidigare beskattningsår även då fråga är om andra investeringsfonder eller om särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet. Avgörandet måste med andra ord äga giltighet beträffande samtliga de fonder som anges i punkt 1, andra stycket, anv. till 2 § FörlUtjF och i 3 §, andra stycket, FörlUtjF.

Beträffande motsvarande spörsmål i sådana fall, då garantibelopp för fastighet ingår i den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten, hänvisas till framställningen under II, A, nedan.

I nu förevarande sammanhang erinras om att förlustavdrag stundom får utnyttjas av annan än den som lidit förlusten och således får utnyttjas mot inkomst som tillkommit annan än den förlustlidande. Så är förhållandet när förlustavdrag överflyttas mellan äkta makar, när förlustavdrag, tillkommande avliden, överflyttas å hans dödsbo samt då moderbolag vid fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen övertager dotterbolags förlustavdrag.<sup>52</sup> Även i dessa fall gäller vad ovan sagts om beräkningen av den inkomst, varemot förlustavdraget får utnyttjas.

## II. Särskilda bestämmelser när fråga är om förlustutjämning vid taxering till kommunal inkomstskatt

### A. Garantibelopp för fastighet får ej inräknas i den inkomst, varemot förlustavdrag göres

Därest skattskyldig, som vill utnyttja förlustavdrag, är ägare av fastighet eller sådan innehavare därav som enligt 47 § KL likställes med ägare, upptages (vid taxeringen till kommunal inkomstskatt) garantibeloppet för fastigheten såsom skattepliktig inkomst för honom under det beskattningsår då förlustavdraget skall utnyttjas.

Detta garantibelopp får emellertid icke ingå i den inkomst, varemot förlustavdrag göres. Garantibeloppet får således aldrig minskas genom förlustavdrag. Bestämmelse härom har intagits i punkt 3, sjätte stycket, anv. till 2 § FörlUtjF men det sagda framgår redan av den lydelse 4 § FörlUtjF erhållit; garantibeloppet utgör icke någon inkomst från förvärvskälla och det är blott från sådan inkomst som enligt 4 § FörlUtjF förlustavdrag får göras.

Skatteutredningen uttalade för sin del att det inte kunde komma i fråga att låta förlustavdrag gå i avräkning mot garantibeloppet som ju hade till särskilt syfte att garantera kommunen ett visst skatteunderlag.<sup>53</sup>

### B. Övriga bestämmelser

#### 1) Inledning

Även i andra hänseenden än ovan under A sagts har särskilda bestämmelser varit erforderliga i fråga om förlustavdragets utnyttjande vid taxering till kommunal

<sup>52</sup> Se härom under § 3, III, ovan.

<sup>53</sup> SOU 1958:35, sid. 91, nedtill.

inkomstskatt. Förhållandet har sin förklaring däri att vid ifrågavarande taxering varje kommun i viss mån betraktas och behandlas som ett i beskattningsavseende slutet område.

Kommunen har ensam rätt att med kommunal inkomstskatt belägga inkomst av sådana förvärvskällor som anses lokaliserade inom dess område. Så är fallet beträffande inkomst av fast egendom, belägen inom kommunen, och inkomst av sådan rörelse som utövats från ett inom kommunen beläget fast driftställe. Å andra sidan har skattskyldig icke rätt att från inkomst, som skall tagas till beskattning inom viss kommun, avdraga underskott å sådan förvärvskälla, varav inkomsten endast får beskattas i en annan kommun.

Beträffande andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla har tidigare gällt att dylika avdrag fick verkställas endast vid taxeringen i den skattskyldiges hemortskommun. Härvidlag har dock ändring skett genom en år 1958 tillkommen bestämmelse i 46 §, 4 mom., KL: Om andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla helt eller delvis icke kunna utnyttjas i hemortskommunen och den skattskyldige från förvärvskälla åtnjutit inkomst som skall tagas till beskattning i annan kommun än hemortskommunen, skall bristen avräknas från sådan inkomst (d. v. s. från inkomsten i denna andra kommun).

Det är mot bakgrunden av vad nu sagts som de bestämmelser måste ses som i förevarande avseende meddelats i FörlUtjF. Bestämmelserna återfinns i punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF.

## 2) Bestämmelser som avser underskott i förvärvskälla

Här är fråga om de bestämmelser som anger från vilken inkomst avdrag får vid taxering till kommunal inkomstskatt verkställas för tidigare uppkommet underskott i förvärvskälla. Dessa bestämmelser har i sin slutliga utformning erhållit en egenomlig avfattning.

I punkt 3, första stycket, anv. till 2 § FörlUtjF stadgas att "ett icke utnyttjat underskott i förvärvskälla inom viss kommun grundar rätt till förlustavdrag allenast vid taxering av inkomst från förvärvskälla som enligt bestämmelserna om beskattningssort är att hänföra till samma kommun". Detta måste innebära *dels* att underskott å fastighet och i rörelse, som bedrivits från fast driftställe, berättigar till förlustavdrag allenast vid senare taxering av inkomst inom den kommun där fastigheten är belägen eller det fasta driftstället funnits och *dels* att underskott i förvärvskällorna tjänst och kapital och i sådan rörelse, som bedrivits utan fast driftställe, berättigar till förlustavdrag allenast vid senare taxering i den kommun som utgjort den skattskyldiges hemortskommun när underskottet uppkom.<sup>54</sup>

Beträffande sist nämnda fall har dock icke varit lagstiftarens avsikt att därvid skulle iakttagas vad nu sagts. Vid remissbehandlingen av skatteutredningens be-

<sup>54</sup> Jfr 57 §, 1 mom., andra stycket, samt 59 §, 1 mom., och 46 §, 1 mom., KL. - För realisationsförlust är förlustavdrag icke medgivet, jfr ovan under § 7, II, 2). Från det fall, då skattskyldig taxeras i en för riket gemensam taxeringsnämnd, bortses här.



tänkande – vari framlagts förslag till ett stadgande av den lydelse som ovan återgivits – hade häremot anmärkts att skattskyldig, som flyttade från en kommun till en annan och som endast åtnjöt inkomst av rörelse utan fast driftställe eller av tjänst eller kapital, efter flyttningen komme att sakna möjlighet till förlustavdrag vid den kommunala taxeringen för tidigare underskott.<sup>55</sup> Departementschefen uttalade i anledning härav att skattskyldig, som bytt hemortskommun, borde vara berättigad att vid kommunaltaxeringen i den nya hemortskommunen åtnjuta avdrag även för underskott som han under sin bosättning i den gamla hemortskommunen haft i nu ifrågakarande förvärvskällor.<sup>56</sup>

Trots detta uttalande vidtog departementschefen icke någon ändring av det av skatteutredningen föreslagna stadgandet utan detta stadgande, som nu återgår i punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF och som ovan återgivits, har alltjämt den lydelse varemot ovan berörda anmärkning riktades. I stället förfors så, att det exempel å beräkning av förlustavdrag, som återfinnes i andra och tredje stycket av sagda anvisningspunkt, erhöi en avfattning som skulle utvisa vad som i förevarande avseende borde gälla.

Det ifrågakarande exemplet i punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF – återgivet nedan under 4) – har också erhållit en sådan avfattning att därav kan utläsas att om skattskyldig byter hemortskommun får underskott, som i den förutvarande hemortskommunen uppkommit i förvärvskällorna tjänst och kapital och i rörelse som bedrivits utan fast driftställe, av honom utnyttjas för förlustavdrag vid taxering till kommunal inkomstskatt i den nya hemortskommunen. Däremot får så naturligtvis ej ske i fråga om underskott som uppkommit å fastighet belägen i den förutvarande hemortskommunen, eller i rörelse som utövats från fast driftställe i denna förutvarande hemortskommun.

Trots ordalydelsen av ovan åberopade stadgande i punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF måste således antagas att vad i förevarande avseende gäller är följande: Icke utnyttjat underskott å fastighet inom viss kommun eller i rörelse, utövad från fast driftställe inom viss kommun, grundar rätt till förlustavdrag allenast vid taxering av inkomst från förvärvskälla som är att hänföra till den kommun där fastigheten är belägen, resp. där det fasta driftstället funnits. Underskott i förvärvskällorna tjänst eller kapital eller i rörelse som bedrivits utan fast driftställe får däremot avdragas vid taxering i den kommun som utgör skattskyldigs hemortskommun det beskattningsår då förlustavdraget utnyttjas.

Här uppkommer emellertid frågan hur här berörda bestämmelser i punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF skall tillämpas när den kommun, vari skattskyldig redovisat underskott å fastighet eller i rörelse som där bedrivits från fast driftställe, inkorporerats med annan kommun innan förlustavdraget utnyttjats inom den kommun där underskottet redovisats. Med avseende å dylika fall har riksskattenämnden den 20 april 1967 utfärdat vissa anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna. I

<sup>55</sup> Proposition 1960:30, sid. 110.

<sup>56</sup> Proposition 1960:30, sid. 112.

dessa anvisningar uttalar riksskattenämnden att, om en kommun helt införlivats med annan kommun, bör de båda förutvarande kommunerna vid tillämpning av bestämmelserna om förlustutjämning betraktas som en och samma kommun. Underskott i förvärvskälla i den införlivade kommunen bör sålunda – om förutsättningarna för förlustutjämning i övrigt föreligger – få utnyttjas vid senare års taxeringar i den ökade kommunen.<sup>57</sup>

Slutligen erinras om en förut berörd bestämmelse i anv. till den paragraf, 6 § FörUtjF, vari stadgas rätt för äkta make, vilken taxerats såsom sammanlevande med maken, att under vissa förutsättningar övertaga den andre makens förlustavdrag. Andra stycket av anv. till 6 § FörUtjF lyder: Vad i punkt 3 av anvisningarna till 2 § sägs angående inskränkning i rätten till förlustavdrag vid taxering till kommunal inkomstskatt m. m. äger motsvarande tillämpning i avseende å den i 6 § medgivna avdragsrätten.

Innebörden av det återgivna stadgandet har blivit något oklar sedan departementschefen verkställt ovan berörda ändringar i punkt 3 anv. till 2 § FörUtjF. Det torde emellertid få antagas att stadgandet nu har följande innebörd.

När i angivna fall ene maken övertager den andre makens förlustavdrag och i detta förlustavdrag ingår underskott å fastighet eller i rörelse, utövad från fast driftställe, får den make, som övertager förlustavdraget, verkställa avdrag för underskottet allenast vid taxering till kommunal inkomstskatt i den kommun, där fastigheten ligger, resp. i den kommun där det fasta driftstället funnits. Underskott i förvärvskällorna tjänst eller kapital eller i rörelse som bedrivits utan fast driftställe får av den make, som övertagit förlustavdraget, utnyttjas till avdrag i den kommun som dåmera utgör den andre makens hemortskommun. Då andra makens hemortskommun i förevarande fall regelrätt är hemortskommun för den make som övertagit förlustavdraget, får alltså denna make som regel utnyttja ifrågakommande underskott i sin hemortskommun.

### 3) *Bestämmelser som avser andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla*

När fråga är om avdrag enligt 46 §, 2 mom., KL, d. v. s. om andra ifrågakommande allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla, gäller åter följande. Har dylikt avdrag icke kunnat utnyttjas vid taxering för förluståret i hemortskommunen eller, jämlikt 46 §, 4 mom., KL i annan kommun, må sådant avdrag genom senare förlustavdrag tillgodoföras den skattskyldige i följande ordning. I första hand skall den skattskyldige tillgodoföras avdraget ifråga vid taxering i hans hemortskommun, oavsett om hemortskommunen dåmera är en annan än under förluståret. I andra hand skall den skattskyldige tillgodoföras avdraget genom förlustavdrag vid taxering i annan kommun.

Finns i sistnämnda fall avräkningsbar inkomst i flera kommuner skall bestämmelserna i punkt 4 anv. till 46 § KL äga motsvarande tillämpning. Detta innebär att det allmänna avdrag (annat än underskott i förvärvskälla), som icke kunnat

<sup>57</sup> Riksskattenämndens meddelanden I, 1967, 6:1.

utnyttjas i hemortskommunen, skall genom förlustavdrag utnyttjas i den kommun där den största inkomsten redovisas. Kvarstående del av det allmänna avdraget ifråga avräknas i den kommun där den näst största avräkningsbara inkomsten finnes o. s. v. Skulle inkomsten uppgå till samma belopp i två eller flera kommuner, ankommer det på taxeringsnämnden i hemortskommunen att bestämma den ordning i vilken inkomsterna skall förekomma till avräkning.<sup>58</sup>

När av äkta makar, vilka taxerats såsom sammanlevande, den ene jämlikt 6 § FörlUtjF övertagit andre makens förlustavdrag och i detta förlustavdrag ingår sådant allmänt avdrag som här avses och som ej kunnat utnyttjas av den andre maken, torde ingen inskränkning äga rum i fråga om den övertagande makens rätt att i det övertagna förlustavdraget inräkna ifrågavarande allmänna avdrag. Detta bör få tillgodoräknas den övertagande maken i den ordning som ovan sagts. Vad i andra stycket av anv. till 6 § stadgas bör ej leda till annat resultat, eftersom punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF – vartill hänvisas i andra stycket av anv. till 6 § – ej föreskriver någon inskränkning i rätten att i nu avsedda fall utnyttja förlustavdrag vid taxering till kommunal inkomstskatt. Jämför även 52 §, 1 mom., andra stycket, KL.

4) *Verkställandet av förlustavdrag när däri ingår såväl underskott i förvärvskälla som andra allmänna avdrag*

I punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF har meddelats följande exempel å förlustavdrags verkställande vid taxering till kommunal inkomstskatt å sådana fall, då i förlustavdraget ingår såväl underskott i förvärvskälla som andra allmänna avdrag:

| Kommun                                   | A                    | B      |
|--|----------------------|--------|
|  | ( = hemortskommun)   |        |
| Överskott i förvärvskälla .....          | 10.000               | —      |
| Underskott i förvärvskälla .....         | 14.000               | 6.000  |
|  | —4.000               | —6.000 |
| Allmänna avdrag enl 46 § 2 mom. KL ..... | 20.000               | —      |
|  | Förlustavdrag 24.000 | 6.000  |

Härtill fogas i anvisningspunkten följande kommentar: I beloppet 24.000 kr. ingå alltså andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla med 20.000 kr. Sistnämnda belopp, 20.000 kr. avräknas – när fråga uppkommer om förlustavdragets tillgodoförande – i första hand vid taxering i den skattskyldiges hemortskommun, oavsett vilken denna dåmera kan vara, och i andra hand, i enlighet med vad ovan sagts, vid taxering i annan kommun. Återstående del av förlustavdraget, 4.000 kr., får så länge A kommun utgör den skattskyldiges hemortskommun utnyttjas allenast vid taxering i denna kommun. Förlustavdraget å 6.000 kr. kan medgivas endast vid taxering i B kommun. Om den skattskyldige efter förluståret

<sup>58</sup> Jfr 66 §, tredje stycket, TF.

byter hemortskommun, får förlustavdraget å 4.000 kr., till den del detsamma utgöres av underskott å fastighet belägen i A kommun eller å rörelse utövad från fast driftställe i nämnda kommun, utnyttjas endast vid taxering i A kommun. Återstående del av sistnämnda förlustavdrag får däremot utnyttjas vid taxering i den nya hemortskommunen. Har den skattskyldige i hemortskommunen underskott i flera förvärvskällor, skall det belopp, varmed summa underskott i förvärvskälla överstiger summa överskott, anses fördela sig å de olika förvärvskällorna i förhållande till storleken av underskotten i desamma.

Det är det sålunda anförda som utvisar att skattskyldig vid byte av hemortskommun äger åtnjuta förlustavdrag i den nya hemortskommunen för sådant underskott som i den förutvarande hemortskommunen redovisats i förvärvskällorna tjänst och kapital och i rörelse som bedrivits utan fast driftställe.

Härutöver har i punkt 3, fjärde och femte styckena, föreskrivits att i avseende å taxering till kommunal inkomstskatt skall ock följande iakttagas: Är skattskyldig berättigad till förlustavdrag, som omfattar såväl underskott i förvärvskälla som andra allmänna avdrag och har förlustavdraget tidigare utnyttjats men allenast till viss del, skall så anses som om vad som utnyttjats i första hand hänför sig till underskottet i förvärvskälla, under förutsättning att hinder i enlighet med vad förut sagts icke förelegat mot förlustavdragets utnyttjande i denna del.

En bestämmelse av denna lydelse hade föreslagits av skatteutredningen. Förslaget hade föranletts av den av utredningen intagna ståndpunkten att ett icke utnyttjat underskott i förvärvskälla inom viss kommun skulle grunda rätt till förlustavdrag allenast vid taxering av inkomst från förvärvskälla som enligt bestämmelserna om beskattningssort vore att hänföra till samma kommun. När man intog denna ståndpunkt kunde nämligen komplikationer uppstå i vissa fall.

Så bleve exempelvis förhållandet då en skattskyldig, som i sin hemortskommun haft förlust vari ingick såväl underskott i förvärvskälla som andra allmänna avdrag, i denna kommun senare åtnjutit avdrag för viss del av förlusten men han därpå avflyttat till annan kommun. För att avgöra, huruvida den skattskyldige ägde i den nya kommunen åtnjuta avdrag för återstående del av förlusten, måste fastställas i vad mån förlustavdraget i den första kommunen avsett underskott i förvärvskälla eller avsett andra allmänna avdrag. Endast sistnämnda avdrag fick ju med utredningens ståndpunkt utnyttjas i den nya kommunen och naturligtvis blott till den del så ej skett i den första kommunen. Detta fastställande skulle enligt utredningen ske på sätt av den återgivna bestämmelsen framgår.<sup>59</sup>

Lagstiftaren har emellertid, på sätt nyss erinrats, beträffande vissa fall av underskott frångått skatteutredningens förslag och har beträffande dessa fall medgivit att underskott, uppkomna i den första hemortskommunen, får utnyttjas till förlustavdrag i den nya hemortskommunen. Detta har medfört att i fall av byte av hemortskommun är ej längre tillräckligt att man kan fastställa till vilken del förlusten i den första hemortskommunen omfattat underskott i förvärvskälla och till vilken

<sup>59</sup> Jfr SOU 1958:35, sid. 94.

del den omfattat andra allmänna avdrag. Härutöver måste i förekommande fall avgöras huruvida det förlustavdrag, som tidigare delvis utnyttjats i den första hemortskommunen, hänfört sig till underskott å där belägen fastighet eller till underskott å rörelse som där bedrivits från fast driftställe; det är ju endast dylika underskott som enligt den slutliga författningstexten ej får utnyttjas i den nya hemortskommunen.

Den ovan återgivna bestämmelsen i punkt 3, fjärde och femte styckena, anv. till 2 § FörlUtjF kvarstår emellertid oförändrad i den lydelse som skatteutredningen föreslagit. Bestämmelsen reglerar således icke sist berörda fall, ehuru detta måste beaktas i förevarande sammanhang.

Icke desto mindre synes – ej minst mot bakgrunden av de överväganden som föranledde skatteutredningen att föreslå bestämmelsen ifråga – i nu förevarande fall böra förfaras på motsvarande sätt som i det av utredningen avsedda fallet. Detta skulle innebära, om man anknyter till den nuvarande utformningen av bestämmelserna i punkt 3, fjärde och femte styckena, anv. till 2 § FörlUtjF, att i fall varom här är fråga bör iakttagas följande: Är skattskyldig berättigad till förlustavdrag som omfattar såväl underskott å fastighet eller å rörelse, bedriven från fast driftställe, som ock underskott å andra förvärvskällor och/eller andra allmänna avdrag, och har förlustavdraget tidigare utnyttjats men allenast till viss del, skall så anses som om vad som utnyttjats i första hand hänför sig till underskottet å fastighet eller å rörelse som bedrivits från fast driftställe, under förutsättning att hinder i enlighet med vad förut sagts icke förelegat mot förlustavdragets utnyttjande i denna del.

Vad sålunda sagts torde jämlikt andra stycket av anv. till 6 § FörlUtjF böra äga motsvarande tillämpning i sådana fall, då den ene av två äkta makar övertager andre makens förlustavdrag och detta förlustavdrag tidigare utnyttjats av den andre maken men allenast till viss del.

#### **§ 11. Formella förutsättningar för att avdrag för tidigare liden förlust skall få ske vid senare taxering**

I 5 § FörlUtjF anges de formella förutsättningarna för att avdrag för tidigare liden förlust skall få ske vid senare taxering: Skattskyldig, som önskar erhålla förlustavdrag, har att därom framställa yrkande. Om tid och sätt för framställande av sådant yrkande gäller vad i taxeringsförordningen i allmänhet är stadgat om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering. Det åligger den skattskyldige att visa ej mindre förhandenvaron av de förutsättningar som för honom grunda rätt till förlustavdrag, än även befogenheten i övrigt av det yrkade avdraget.

Att den, som vill erhålla utjämning av tidigare förlust, har att därom framställa yrkande, torde vara självfallet. Taxeringsmyndigheten bör icke kunna av egen drift verkställa förlustavdrag när detta icke yrkats. Departementschefen har emellertid ansett sig böra uttryckligen framhålla att den skattskyldige icke kan göra

anspråk på att taxeringsmyndigheten ex officio skall medge dylikt avdrag i fall då till tidigare år hänförlig förlust föreligger.<sup>60</sup>

I fråga om föreskriften att i här ansett fall skall gälla vad i TF i allmänhet är stadgat om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering har departementschefen gjort följande uttalande: Detta innebär – ehuru det icke närmare utsagts i betänkandet – att den skattskyldige i regel skall framställa sitt yrkande om förlustavdrag i sin självdeklaration. Men hans yrkande om förlustavdrag kan också aktualiseras genom yrkande hos prövningsnämnd<sup>61</sup> eller under vissa förutsättningar hos skatteminstolarna.<sup>62</sup>

Yrkande om förlustavdrag, som framställs i deklaration, behöver ej ske på annat sätt än att det önskade avdraget införs på därför avsedd plats i deklarationsblanketten.<sup>63</sup> Om yrkandet ej framställts i deklarationen bör det emellertid, på sätt departementschefens uttalande innebär, kunna framställas hos närmast högre instans, d. v. s. numera hos skatterätten.<sup>64</sup>

Riktigheten av det senast sagda har dock ifrågasatts på sätt framgår av ett rättsfall, som i hithörande delar må här återges ehuru yrkandet om förlustavdrag i detta fall ej bifölls.

W hade under beskattningsåret 1958 åsamkats förlust. I en till prövningsnämnden den 2 november 1965 ingiven skrift yrkade W att erhålla avdrag för denna till år 1958 hänförliga förlust dels vid 1964 års taxering och dels vid 1965 års taxering. Taxeringsintendenten gjorde häremot gällande att yrkande om förlustavdrag skulle i regel framställas i självdeklarationen för det år då förlustavdraget önskades utnyttjas. Yrkande hos prövningsnämnden syntes endast kunna framställas under förutsättning att åsatt taxering för förluståret efter besvär blivit undanröjd, vilket i förevarande fall icke syntes vara förhållandet; taxeringsintendenten hänvisade med avseende härå till 10 § FörlUtjF.<sup>65</sup> Då det förlustavdrag, varom här vore fråga, uppkommit under år 1958 (förluståret) hade yrkande bort framställas senast i 1965 års deklaration. Då så icke skett hemställde taxeringsintendenten att framställningen lämnades utan bifall. Taxeringsintendenten framhöll vidare att besvär över taxeringsnämndens beslut skulle ha anförts senast den 16 augusti 1965 men besvären hade inkommit till prövningsnämndens kansli först den 2 november 1965 och således efter besvärstidens utgång. Vid sådant förhållande hemställde taxeringsintendenten att besvären icke måtte upptagas till prövning.

Prövningsnämnden förklarade att, då förlusten uppkommit under beskattningsåret 1958, yrkande om förlustavdrag hade bort framställas senast i 1965 års självdeklaration. Då så ej skett, upptog prövningsnämnden icke framställningen till prövning. Kammarrätten fann ej skäl göra ändring i prövningsnämndens beslut, enär W:s yrkande om förlustavdrag såsom prövningsnämnden funnit framställts efter utgången av den för framställande av sådant yrkande föreskrivna tiden. Regeringsrätten gjorde inte någon ändring i kammarrättens utslag.<sup>66</sup>

Taxeringsintendenten och prövningsnämnden ansåg alltså att yrkande om förlustavdrag måste som regel framställas i självdeklaration och i allmänhet icke kunde,

<sup>60</sup> Prop. 1960:30, sid. 93.

<sup>61</sup> Numera skatterätt.

<sup>62</sup> Prop. 1960:30, sid. 99.

<sup>63</sup> Däremot är naturligtvis inte tillräckligt att förlusten avdragits i den skattskyldiges räkenskaper. Jfr R. 1966, not. 281.

<sup>64</sup> Jfr prop. 1971:60, sid. 82.

<sup>65</sup> Ang. denna paragraf, se nedan under § 13.

<sup>66</sup> R. 1970, not. 2180.

om så ej skett, framställas i besvär till närmast högre instans. Hur kammarrättens utslag, som av regeringsrätten lämnades utan ändring, skall i detta avseende uppfattas kan vara föremål för tvekan, ej minst på grund av hänvisningen till vad prövningsnämnden funnit. I det återgivna rättsfallet ställdes dock ej frågan på sin spets, eftersom W:s framställning inkommit efter den för anförande av ordinära besvär till prövningsnämnd fastställda tiden; måhända är det detta kammarrätten velat antyda.

Oberoende av hur man skall tolka kammarrättens ifrågavarande utslag torde numera icke kunna betvivlas att yrkande om förlustavdrag kan framställas hos skatterätt även om sådant avdrag ej yrkats i deklarationen. Den rätt att hos närmast högre instans framställa nya yrkanden, som redan tidigare ansetts föreligga, kan numera anses lagfäst genom stadgandet i 74 §, första stycket, TF. Enligt detta stadgande äger skattskyldig hos skatterätt anföras besvär över taxeringsnämnds beslut även om det icke gått honom emot.<sup>67</sup> Denna befogenhet att hos skatterätten framställa nya yrkanden gäller naturligtvis också yrkande om förlustavdrag; i 5 § FörUtjF hänvisas ju till vad i TF i allmänhet är stadgat om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering.

Besvär hos skatterätt skall av skattskyldig i regel anföras senast den 15 augusti taxeringsåret. Numera gäller emellertid att även besvär som av skattskyldig anförts efter den 15 augusti taxeringsåret stundom kan upptagas till prövning. Härför förutsättes dock att besvären anförts före utgången av april månad året efter taxeringsåret och att taxeringsintendenten – som äger anföras besvär över visst års taxering intill utgången av april månad året efter taxeringsåret – helt eller delvis biträder besvären i sak.<sup>68</sup> Vad sålunda stadgats bör också äga tillämpning å sådana besvär som innefattar ett förut ej framställt yrkande om förlustavdrag. I dylikt fall bör alltså skatterätten ha att till prövning upptaga ett yrkande om förlustavdrag som besvärvis framställs efter utgången av den vanliga besvärstiden men inom ovan angiven tid, därest yrkandet helt eller delvis biträts av taxeringsintendenten i sak.

Hinder möter ej heller att, när skäl därtill är, framföra yrkande om förlustavdrag genom extraordinära besvär enligt 100 § TF, och dylika besvär få anföras inom fem år efter taxeringsåret. Med avseende härå hänvisas till regeringsrättens uttalande i nedan återgivna rättsfall, vari dock även är fråga om besvär rätt enligt 10 § FörUtjF.<sup>69</sup>

I en år 1961 avlämnad självdeklaration yrkade A att erhålla avdrag för förlust, hänförlig till beskattningsåren 1958 och 1959. Taxeringsnämnden medgav förlustavdragen. I en den 8 juli 1965 till prövningsnämnden ingiven skrift yrkade därpå A att vid taxeringen år 1961 erhålla avdrag med ytterligare 14.000 kr. för förlust, hänförlig till beskattningsåret 1959. A anförde bl. a.: Han hade i sin år 1960 avgivna självdeklaration såsom inkomst redovisat periodiskt understöd från en son å 14.600 kr., för vilket belopp A beskattats. Trots detta hade 1960 års deklaration utvisat underskott, vilket utnyttjats till förlustavdrag vid 1961 års taxering. En-

<sup>67</sup> I prop. 1971 :60, sid. 82, uttalades om denna bestämmelse att ”i taxeringsprocessen bör liksom hittills gälla att skattskyldig kan yrka ändring i taxeringsnämndens beslut även när deklarationen följts”.

<sup>68</sup> Se 76 § TF.

<sup>69</sup> Betr. sistnämnda spörsmål, se nedan under § 13.

ligt utslag av regeringsrätten den 13 maj 1964<sup>70</sup> hade sonen emellertid vid 1960 års taxering förvägrats avdrag för beloppet såsom periodiskt understöd. Vid sådant förhållande utgjorde beloppet icke någon skattepliktig inkomst för A. Han ansåg sig därför äga rätt att föra talan i särskild ordning jämlikt 100 § TF.

Taxeringsintendenten hemställde att A:s talan ej måtte upptagas till prövning samt anförde: 100 § TF torde ej vara tillämplig i förevarande fall. Detta framginge av att i 10 § FörlUtjF intagits bestämmelser om fall, då genom utslag av regeringsrätten eller kammarrätten eller beslut av prövningsnämnd ändring skett i taxering av beskaffenhet att inverka på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av sådant avdrag. Därmed torde avses ändring i skattskyldigs egen taxering. A:s talan motiverades av ändring i annan skattskyldigs taxering. Även om sistnämnda lagrum skulle vara tillämpligt hade besvärstiden – sex månader efter det att besvärgrundande utslag meddelats – överskridits. Sonen hade redan av 1960 års taxeringsnämnd vägrats avdrag för understödet. Därest 100 § TF skulle anses tillämplig framstod det ej såsom ursäktligt att A icke redan i 1961 års deklaration yrkat förlustavdraget.

Prövningsnämnden upptog på av taxeringsintendenten anförda skäl icke A:s yrkande till prövning och kammarrätten fann ej skäl göra ändring i prövningsnämndens beslut.

Regeringsrätten fastställde det slut, vartill kammarrätten kommit i målet, samt anförde därvid: Med hänsyn till innehållet i 5 § FörlUtjF kan hinder icke anses föreligga mot att anföra besvär enligt 100 § TF i sådant fall, varom i målet är fråga. Såvitt i målet upplysta förhållanden ger vid handen kan A till grund för sin talan åberopa endast omständighet som avses i 100 § första stycket 6) eller 7) TF. Då det icke framstår såsom ursäktligt att A underlåtit att i 1961 års deklaration yrka avdrag för ifrågakomna förlust, kan emellertid jämlikt andra stycket i sistnämnda paragraf hans talan icke upptagas till prövning.<sup>71</sup>

Yrkande om förlustavdrag, som icke framställts i annan ordning, kan stundom, på sätt departementschefen framhållit i sitt ovan återgivna uttalande, få omedelbart framställas hos kammarrätt eller regeringsrätten. Så är förhållandet därest yrkande om förlustavdrag kvittningsvis framställs i besvärsmål eller när fråga om eftertaxering uppkommit; jämför ovan under § 9. Ett annat fall av hithörande slag är för handen då ett hos beskattningsdomstol framställt yrkande om förlustavdrag endast innebär att grunden för ett tidigare avdragsyrkande ändras.

N hade vid 1962 års taxering vid beräkning av nettointäkten av arrenderad jordbruksfastighet yrkat avdrag med 4.900 kr. för år 1959 inköpta nötkreatur. Taxeringsnämnden förvägrade avdraget. Hos prövningsnämnden yrkade N att erhålla avdraget och uppgav att han vid 1960 års taxering icke yrkat eller erhållit avdrag för beloppet 4.900 kr. Prövningsnämnden lämnade N:s talan utan bifall och kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut. N fullföljde sin talan hos regeringsrätten och hemställde därvid i andra hand om avdrag för förlust vid 1960 års taxering. Regeringsrätten fann N vara berättigad till avdrag (vid 1962 års taxering) för förlust, hänförlig till beskattningsåret 1959, med 4.900 kr.<sup>72</sup>

Då yrkande om förlustavdrag framställs åligger det den skattskyldige, på sätt av 5 § FörlUtjF framgår, att förebringa sådan utredning som styrker hans rätt till förlustavdraget. Bevisbördan åvilar den skattskyldige och bevisningen bör fullgöras sam-

<sup>70</sup> R. 1964, not. 852.

<sup>71</sup> R. 1971, ref. 24. – Av enahanda skäl synes i R. 1966, not. 1255, besvär, som anförts under åberopande av 100 § TF, ej ha upptagits till prövning; jfr *Bylin* i SN 1969, sid. 560. Se även R. 1970, not. 2180 (endast delvis återgivet ovan) och R. 1971, not 736.

<sup>72</sup> R. 1969, not. 554.



tidigt som avdraget yrkas. Framställes yrkandet i deklARATIONEN bör erforderlig utredning lämnas å bilaga till deklARATIONEN. Därest den skattskyldige icke tillfredsställande fullgör den honom åvilande besvisskyldigheten kan icke något förlustavdrag medgivas.

Det sagda gäller även i sådana fall då skattskyldig, som för visst beskattningsår redovisat förlust men ändock för detta år påförts skattepliktig inkomst, sedermera fått denna taxering undanröjd i högre instans. Om den skattskyldige därefter yrkar avdrag för förlust, uppkommen under ifrågavarande beskattningsår, måste han förebringa utredning rörande denna förlust. Den högre instansens beslut om undanröjande av taxeringen innebär icke något avgörande av frågan, huruvida förlust föreläggat, och ej mindre något avgörande beträffande storleken av eventuell förlust.

S hade i sin år 1957 avgivna deklARATIONEN redovisat underskott i en av honom jämte annan person bedriven skogsavverkningsrörelse. Av detta underskott belöpte 5.655 kr. å S. Taxeringsnämnden hade emellertid beräknat att för S uppkommit nettointäkt å 5.000 kr. Av S anförda besvär hade prövningsnämnden ogillat. Sedan S överklagat prövningsnämndens beslut med yrkande att bli taxerad enligt deklARATIONEN hade kammarrätten undanröjt taxeringarna, enär vad i målet förekommit icke givit tillräckligt stöd för antagande att S haft skattepliktig inkomst till sådant belopp att inkomsttaxering bort åsättas år 1957.

I sin år 1962 avgivna deklARATIONEN yrkade S avdrag med 2.827 kr. för förlust, hänförlig till 1957 års taxering. Taxeringsnämnden förvägrade detta avdrag. Sedan S anförde besvär gällande taxeringsintendenten att även om 1957 års taxering undanröjts kunde detta, med hänsyn till formuleringen av kammarrättens utslag, icke anses innebära att kammarrätten funnit underlaget för 1957 års deklARATIONEN godtagbart. Prövningsnämnden biföll emellertid S:s avdragsyrkande. Sedan taxeringsintendenten anförde besvär fann kammarrätten att handlingarna icke gäve stöd för antagande att beskattningsåret 1956 uppkommit förlust för vilken S jämlikt FörUtjF kunde erhålla avdrag; kammarrätten ändrade följaktligen prövningsnämndens beslut och medgav icke det yrkade förlustavdraget. Av S anförda besvär lämnades av regeringsrätten utan bifall.<sup>73</sup>

Beträffande den bevisning, som det åligger skattskyldig att förebringa, framhöll departementschefen att om den skattskyldige fullgjort sin skyldighet enligt 20 § TF – och således genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sört för att underlag funnits för deklARATIONENSKYLDIGHETENS fullgörande och för kontroll därav – borde det inte möta några svårigheter att visa en under tidigare år uppkommen förlust.<sup>74</sup>

Under remissbehandlingen av skatteutredningens betänkande väcktes frågan, huruvida en skönsmässig bedömning av förlustavdrag kunde äga rum när det befunnits att skattskyldigs bokföring m. m. ej varit riktig eller att stöd för yrkat avdrag ej helt funnits.<sup>75</sup> I anledning härav uttalade departementschefen att om taxeringsmyndighetens i dylikt fall vore övertygad om att förlusten i vart fall uppginge till ett visst belopp skulle avdrag givetvis medgivas med detta belopp.<sup>76</sup>

<sup>73</sup> R. 1969, not. 1646.

<sup>74</sup> Prop. 1960:30, sid. 74–75. Jfr SOU 1958:35, sid. 83–84.

<sup>75</sup> Prop. 1960:30, sid. 68.

<sup>76</sup> Prop. 1960:30, sid. 75, överst.

## § 12. Tillämpning av bestämmelserna i taxeringsförordningen

### I. Allmän översikt

Stadgandena om förlustutjämning innebär icke att något särskilt processförfarande skall äga rum när fråga uppkommer om dylik utjämning. Förlustutjämningen ingår som ett led i det vanliga taxeringsförfarandet. Det är i detta fall endast fråga om ett ytterligare avdrag utöver de eljest vid taxeringen ifrågakommande. Även när i ett taxeringsärende fråga uppkommer om här avsett förlustavdrag skall ärendet handläggas på vanligt sätt enligt de i TF givna reglerna där ej annat föreskrives i FörlUtjF.<sup>77</sup> Yrkande om förlustavdrag som framställts i deklaration skall således i första hand prövas av vederbörande taxeringsnämnd.<sup>77a</sup>

Vad ovan sagts om tillämpning av de i TF givna reglerna påverkas ej därav att i FörlUtjF har beträffande vissa fall uttryckligen föreskrivits att bestämmelserna i TF skall äga tillämpning eller äga motsvarande tillämpning. Så har skett i två fall. I ovan berörda 5 §, första stycket, FörlUtjF stadgas i fråga om tid och sätt för framställande av yrkande om förlustavdrag att därvidlag gäller vid i TF i allmänhet är stadgat om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering. Vidare stadgas i 10 § FörlUtjF att i där avsedda fall skall ej blott bestämmelserna i 103 och 104 §§ TF äga motsvarande tillämpning utan jämväl i övrigt TF:s föreskrifter äga motsvarande tillämpning, där ej annat framgår av vad i FörlUtjF sägs.

Vad sålunda stadgas i 5 och 10 §§ FörlUtjF är emellertid endast en av lagstiftaren såsom erforderlig ansedd komplettering av bestämmelserna i berörda paragrafer och utesluter ej tillämpningen av TF:s bestämmelser även i andra fall, där ej annat följer av föreskrifterna i FörlUtjF.

Ett par speciella frågor torde emellertid böra i detta sammanhang beröras.

### II. Besvärsrätten vid taxering för förluståret och vid taxeringen för det år, då förlustavdrag yrkas

Om skattskyldig för ett beskattningsår redovisat förlust men taxeringsmyndigheten icke godtagit deklarationen för förluståret utan påfört taxering för inkomst, äger naturligtvis den skattskyldige anföra besvär häröver. Om taxeringsmyndigheten beträffande ett sådant beskattningsår, då skattskyldig yrkar avdrag för tidigare liden förlust, icke godtagit detta yrkande utan påfört taxering för inkomst, ehuru så ej skolat ske därest yrkandet godtagits, eller påfört taxering för högre inkomst än som skolat följa av yrkandet, föreligger givetvis också rätt till besvär över taxeringsmyndighetens beslut.

Emellertid kan förekomma att taxeringsmyndigheten väl avvikit från den skattskyldiges ifrågavarande yrkanden vid något av angivna tillfällen men att detta ej medfört att skattepliktig inkomst påförts eller, så vitt fråga är om taxeringen för förluståret, ej medfört att annan skattepliktig inkomst påförts än sådan som lämnas

<sup>77</sup> Jfr SOU 1958:35, sid. 83.

<sup>77a</sup> Prop. 1960:30, sid. 75.

åsido vid beräkning av förlustavdrag. Frågan blir då, huruvida även i dylika fall den skattskyldige äger rätt att i besvär yrka ändring av taxeringsnämndens beslut.

**A. Frågan om besvärsrätten då vid taxering för förluståret ingen sådan taxering för inkomst åsatts som inverkar på rätten till framtida förlustavdrag**

Här avses i första hand sådana fall då skattskyldig visst beskattningsår redovisat förlust och taxeringsmyndigheten icke godtagit eller endast delvis godtagit denna förlustredovisning men likväl icke åsatt den skattskyldige någon taxering för inkomst enär, trots avvikelsen från deklARATIONEN, ändock förelegat avdragsgilla poster vilka uppgått till eller överstigit intäkternas belopp. Än vidare föreligger här avsett fall när visserligen den skattskyldige åsatts inkomsttaxering men endast på den grund att investeringsfond, särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet återförts till beskattning eller att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst.<sup>78</sup>

Frågan blir då, om i dylika fall den skattskyldige kan genom att anföra besvär få prövat, huruvida förlust uppkommit under ifrågavarande beskattningsår eller få storleken av sådan förlust prövad.

Härvid måste beaktas att, på sätt tidigare påpekats,<sup>79</sup> frågan huruvida förlust uppkommit under visst beskattningsår samt frågan om storleken av eventuell förlust skall avgöras först vid den senare taxering då avdrag för förlusten begäres. Dessa frågor kan följaktligen icke med bindande verkan prövas i anledning av besvär över taxeringen för förluståret. Härav har ansetts följa ett besvär, som i nu avsedda fall anförts i syfte att ernå prövning av sagda frågor, icke kunna föranleda någon sådan åtgärd.

R taxerades år 1962 till kommunal inkomstskatt för 1.280 kr., taxerad inkomst, utan beskattningsbar inkomst, och taxerades icke till statlig inkomstskatt. Hos prövningsnämnden yrkade R att erhålla avdrag med 20.225 kr. för kostnader för underhåll av byggnad på jordbruksfastighet. Prövningsnämnden fann R berättigad till avdrag för underhållskostnader med 10.726 kr. samt undanröjde taxeringen till kommunal inkomstskatt. Hos kammarrätten yrkade R att avdraget för underhållskostnader måtte bestämmas till 25.463 kr. Kammarrätten lämnade besvaren utan avseende, enär R icke blivit år 1962 taxerad till inkomstskatt och då frågan om storleken av den förlust, som kunde vara hänförlig till beskattningsåret 1961, icke kunde prövas i då förevarande ordning. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.<sup>80</sup>

Det får således anses utslutet att – när skattskyldig för förluståret icke åsatts sådan taxering för inkomst som inverkar på rätten till framtida förlustavdrag – den skattskyldige skulle genom besvär över taxeringen för förluståret kunna få prövat huruvida eller i vad mån förlust uppkommit under sagda år.

<sup>78</sup> Jfr ovan under § 4, II, B.

<sup>79</sup> Ovan §§ 2 och 6, II.

<sup>80</sup> R. 1970, not. 819, tidskriften *Taxeringsnämnden* 1971, sid. 120. Se även R. 1969, not. 1645, och R. 1970, not 463.

**B. Besvärsmålet när yrkat förlustavdrag icke godtagits men ingen taxering för inkomst åsatts**

Om skattskyldig, som icke erhållit yrkat förlustavdrag, blivit taxerad för viss inkomst, föreligger givetvis rätt till besvär över taxeringsmyndighetens beslut. Emellertid kan också här ifrågakomma att taxeringsmyndigheten väl avvikit från den skattskyldiges yrkande om förlustavdrag men att detta icke medfört att någon inkomst påförts vid taxeringen. Så blir förhållandet när taxeringsmyndigheten medgivit andra avdrag som till beloppet motsvara eller överstiga den skattskyldiges intäkter. Även här uppkommer då frågan, huruvida i dylikt fall besvär kan anföras över taxeringsmyndighetens beslut, ehuru därigenom icke någon taxering för inkomst åsatts.

Frågan har varit omtvistad<sup>81</sup> men får anses avgjord genom regeringsrättens utslag i följande rättsfall.

Till ett aktiebolag upplät Nyköpings stad från och med den 1 januari 1960 tomträtt till en staden tillhörig fastighet. Tomträttsavtalet innehöll bestämmelser bl. a. om den löseskilling som staden skulle erlagga för byggnad och annan egendom som utgjorde tillbehör till tomträtten, därest tomträtten på grund av uppsägning bringades att upphöra efter viss tid. Vid 1961 års taxering redovisade bolaget vid taxeringen till statlig inkomstskatt en förlust av 5.740 kr. och vid taxeringen till kommunal inkomstskatt en förlust av 4.483 kr. Bolaget åsattes detta år icke någon taxering.

I sin år 1962 avgivna självdeklaration yrkade bolaget vid beräkning av nettointäkt av rörelse att erhålla avdrag för värdeminskning av byggnad, belägen å fastigheten, med 4.205 kr., motsvarande 2 % av uppgivet anskaffningsvärde, 210.236 kr. Bolaget redovisade därefter nettointäkt av rörelse med 1.546 kr., medan den vid taxering till kommunal inkomstskatt redovisade skattepliktiga inkomsten av rörelse, efter procentavdrag med 75 kr., uppgick till 1.471 kr. Bolaget yrkade att vid taxeringarna få genom förlustavdrag utnyttja de till beskattningsåret 1960 hänförliga förlusterna med 1.546 kr., resp. 1.471 kr.

Taxeringsnämnden medgav avdrag för värdeminskning av byggnaden med 1 % av anskaffningsvärdet (i stället för av bolaget yrkade 2 %) eller med 2.102 kr. (i stället för 4.205 kr.) samt beviljade procentavdrag med 3.250 kr. Bolagets nettointäkt av rörelse beräknades i enlighet härmed till  $(1.546 + 2.102 =)$ <sup>82</sup> 3.649 kr. och den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av rörelse till  $[1.471 + 2.102 - (3.250 - 75)]$ <sup>83</sup> = 3.573 - 3.175 =] 399 kr.

Då bolaget även vid 1961 års taxering tillgodoräknat sig värdeminskningssavdrag för byggnad efter 2 % av anskaffningsvärdet, ansåg taxeringsnämnden vidare att vid beräkning av den vid 1961 års taxering uppkomna förlusten borde också det då yrkade avdraget för värdeminskning av byggnad nedsättas med 2.102 kr. Som följd härav beräknade nämnden bolagets förluster, hänförliga till beskattningsåret 1960, till  $(5.740 - 2.102 =)$  3.637 kr., resp.  $(4.483 - 2.102 =)$  2.380 kr. Förlustavdrag medgavs därpå vid 1962 års taxering till statlig inkomstskatt med 3.637 kr. (ehuru bolaget vid denna taxering endast yrkat förlustavdrag med 1.546 kr.) och vid taxeringen till kommunal inkomstskatt med 399 kr. I enlighet härmed åsattes bolaget icke taxering till statlig inkomstskatt samt åsattes taxering till kommunal inkomstskatt för en beskattningsbar inkomst av 3.250 kr., motsvarande garantibeloppet för fastigheten.

Hos prövningsnämnden yrkade bolaget att erhålla värdeminskningssavdrag i enlighet med

<sup>81</sup> Se yttrande av riksskattenämnden i prop. 1960:30, sid. 70, och departementschefens uttalande i samma proposition, sid. 75.

<sup>82</sup> Vissa i referatet utelämnade öretal har tydligen här och i fortsättningen påverkat de uppgivna beloppen.

<sup>83</sup> Fastigheten ingick i rörelsen.

deklarationen. Prövningsnämnden lämnade bolagets yrkande utan bifall med hänsyn till de kontraktsbestämmelser som reglerade förhållandet mellan staden och bolaget.

Sedan bolaget anfört besvär, uttalade kammarrätten: Enär bolaget påförts taxering allenast för garantibeloppet för fastigheten, alltså och då vid sådant förhållande bedömandet av skäligheten av yrkat avdrag för värdeminskning ej är av betydelse för de överklagade taxeringarna, föranleda besvären ej något kammarrättens yttrande. (Tillika meddelade kammarrätten att talan mot beslutet icke finge komma under regeringsrättens prövning med mindre prövningstillstånd meddelats.)

I häröver anförda besvär yrkade bolaget att målet måtte återförvisas till kammarrätten för saklig prövning. (I samband härmed påkallades prövning av frågan, huruvida bolaget ägde föra talan mot kammarrättens beslut utan särskilt prövningstillstånd.) Bolaget anförde bl. a.: Ett bifall till bolagets yrkande om högre avdrag för värdeminskning av byggnad kunde icke föranleda sänkning av den ågångna taxeringen. Bolagets talan riktade sig endast mot motiveringen i beslutet. Anledningen till att bolaget — trots avvikelsen från deklarationen i fråga om avdraget för värdeminskning av byggnad — taxerats till kommunal inkomstskatt endast för garantibelopp för fastighet vore att bolaget tillgodoförts avdrag för förlust, hänförlig till beskattningsåret 1960. Förlustavdraget vore av beskaffenhet att kunna förskjutas till senare taxeringsår,<sup>84</sup> vilket icke kunde ske i fråga om avdraget för värdeminskning å byggnad. Bolaget hade därför ett rättsligt intresse att få frågan om värdeminskningens storlek prövad.

Regeringsrätten (som fann prövningstillstånd ej erforderligt) undanröjde kammarrättens överklagade beslut och visade målet åter till kammarrätten för ny behandling ”enär kammarrätten icke ägt underlåta att pröva bolagets yrkande om högre avdrag för värdeminskning å byggnad med hänsyn till de konsekvenser en sådan prövning kunde ha beträffande storleken av den bolaget tillkommande rätten till förlustavdrag”. – Ett regeringsråd ville dock vidkommande själva saken lämna besvären utan bifall.<sup>85</sup>

Genom detta avgörande torde få anses klarlagt att skattskyldig kan få till saklig prövning upptagna sådana besvär, som anförts över beslut varigenom avvikelse skett från framställt yrkande om förlustavdrag, även om ingen taxering åsatts eller endast sådan taxering som avser garantibelopp för fastighet. För att besvären skall prövas i sak är emellertid en förutsättning att den fråga, besvären avser, har betydelse för framtida förlustavdrag.

På samma sätt som nu sagts bör tydligen bedömas de fall, då ingen annan taxering åsatts än som föranletts av att till beskattning återförts investeringsfond, särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet.<sup>86</sup>

### III. Förfarandet vid eftertaxering

På sätt ovan erinrats skall frågor rörande förlustutjämning handläggas enligt vanliga i TF angivna regler, där ej annat föreskrives i FörlUtjF. Även bestämmelserna om eftertaxering i 114–116 §§ TF är därför, enär annat ej föreskrivits i FörlUtjF, tillämpliga i dylika fall. När dessa bestämmelser tillämpas uppkommer

<sup>84</sup> Härmed åsyftas tydligen att förlustavdrag kan utnyttjas under en tid av sex år efter förluståret. Jfr under § 9 ovan.

<sup>85</sup> R. 1967, ref. 17.

<sup>86</sup> Ang. dessa fonder, se § 4, II, B, 1) ovan.

dock vissa speciella spørsmål. Dessa har behandlats av skatteutredningen<sup>87</sup> och i anslutning därtill kan följande anföras.

I de fall då eftertaxering sker, ställer sig förhållandet olika allteftersom uppgiven förlust ännu ej utnyttjats för förlustutjämning eller förlusten då redan utnyttjats för förlustutjämning.

Det första fallet föreligger alltså då skattskyldig ett beskattningsår redovisat sådan förlust, som kan ifrågakomma till senare förlustavdrag, men det senare befinnes, innan den redovisade förlusten utnyttjats, att han icke haft den uppgivna förlusten. Om den skattskyldige i stället haft överskott skall han i vanlig ordning eftertaxeras för överskottet. Därjämte måste taxeringsmyndigheten tillse att den förlust av här avsett slag, som den skattskyldige uppgivit, icke framdeles medges såsom förlustavdrag. Skulle den skattskyldige väl ha haft förlust men ej till så stort belopp som han uppgivit, måste tillses att – därest förlustavdrag senare skulle komma att påyrkas av den skattskyldige inom härför medgiven tid – avdraget nedsättes till riktigt belopp.

Det andra här avsedda fallet är ett sådant, då skattskyldig redovisat förlust och denna förlust blivit utnyttjad för förlustutjämning vid senare taxering eller taxeringar samt det först därefter visar sig att den uppgivna förlusten icke förelegat eller att förlust visserligen varit för handen men icke varit av den storleksordning som uppgivits. I sådant fall måste eftertaxering ske av det belopp som genom det utnyttjade förlustavdraget undandragits beskattning. Eftertaxeringen bör då ske i den formen att det oriktiga avdraget återföres till beskattning för det år då det utnyttjats.

Om i detta fall befunnits att den skattskyldige under det uppgivna förluståret haft överskott i stället för förlust, blir mer än en eftertaxeringsåtgärd erforderlig. Överskottet skall i vanlig ordning eftertaxeras för det uppgivna förluståret. Därjämte skall eftertaxering ske för det eller de senare år då förlustavdraget utnyttjats.

I det senast berörda fallet kan en komplikation inträda å den grund att den femårsperiod, inom vilken eftertaxering får verkställas, räknas från olika tidpunkter vid de eftertaxeringar som här erfordras. Vid eftertaxering av överskott, som uppkommit under det uppgivna förluståret, räknas femårsperioden från det år då taxering därav rätteligen bort för sagda år verkställas i första instans. Vid eftertaxering av belopp, som genom oriktigt förlustavdrag undandragits från beskattning, räknas femårsperioden från det år då taxering rätteligen bort i första instans verkställas av det belopp som undandragits. I det ena fallet skall alltså eftertaxering ske inom fem år efter det kalenderår då taxering för det uppgivna förluståret ägt rum i första instans. I det andra fallet skall eftertaxering ske inom fem år efter det kalenderår då taxering i första instans ägt rum för det beskattningsår då förlustavdraget utnyttjats.<sup>88</sup>

<sup>87</sup> SOU 1958:35, sid. 126-127. Vad utredningen där anförde föranledde icke någon erinran från departementschefens sida, prop. 1960:30, sid. 112.

<sup>88</sup> Jfr 115 § TF.

Den här avsedda komplikationen kan inträda bl. a. därest skattskyldig, som redovisat förlust därför att underskott i förvärvskälla upptagits med oriktigt belopp, utnyttjat det uppgivna underskottet *dels* vid taxeringen för det uppgivna förluståret och *dels* (till återstående del) i och för förlustavdrag vid senare taxering. I dylikt fall kan underskottet ha utnyttjats vid taxeringar som faller såväl inom som utom den för eftertaxering föreskrivna femårsperioden. När så är förhållandet bör, enligt vad skatteutredningen uttalade, det undandragna beloppet i första hand anses hänförligt till de år som faller inom femårsperioden ifråga. Detta något dunkla uttalande har utredningen velat belysa genom följande exempel.

En skattskyldig har ett år *dels* överskott å en förvärvskälla med 10.000 kr. och *dels* underskott å annan förvärvskälla med enahanda belopp. Underskottet har emellertid oriktigt uppgivits till 25.000 kr.; de överskjutande 15.000 kronorna har ett senare år utnyttjats för förlustavdrag. Det inträffade uppenbaras inom sådan tid att eftertaxering kan ske för det sistnämnda men icke för det förstnämnda året. I sådant fall torde utan vidare få anses, framhåller utredningen, att det behöriga underskottsavdraget i första hand utnyttjats, alltså vid inkomstberäkningen för det tidigare av de båda ifrågavarande åren. Det oriktiga avdraget får anses ha i andra hand tillgripits. Följaktligen kan eftertaxering ske för beloppet 15.000 kr.<sup>88a</sup>

Skatteutredningen framhöll vidare att, om eftertaxering av undandragen inkomst sker för ett år som ligger inom kvittningsperioden för ett ännu icke utnyttjat förlustavdrag, kunde möjligen ifrågasättas att låta den ännu outnyttjade förlusten gå i avräkning mot eftertaxeringsbeloppet. Att uppställa en absolut regel i sådan riktning syntes emellertid icke böra ifrågakomma. Detta hindrade dock inte att en sådan avräkning likväl kunde ske, nämligen om den skattskyldige framförde ett yrkande om kvittning mot eftertaxeringsbeloppet av förlusten ifråga. Likaså borde taxeringsmyndigheterna vara oförhindrade att själva föreslå den skattskyldige en sådan avräkning. I sådant fall måste det emellertid, innan den i enlighet därmed beräknade eftertaxeringen genomfördes, stå klart att den skattskyldige medgivit avräkningen, eftersom avräkningen måste innebära att förlustavdraget i motsvarande mån blivit konsumerat.

### § 13. Särskild besvärsmått i visst fall

Utöver den besvärsmått, som jämlikt bestämmelserna i TF tillkommer skattskyldig, har i fråga om förlustavdrag en särskild besvärsmått meddelats i 10 § FörUtjF. Enligt första stycket i denna paragraf gäller därvidlag följande: Sker genom utslag av Kungl. Maj:t eller kammarrätten eller genom beslut av prövningsnämnd ändring i taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt av beskaffenhet att inverka på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken av sådant avdrag, må – utan avseende å att laga kraft åkommit taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller ägt utnyttjas – besvär, under yrkande om den ändring i sistnämnda taxering som föranledes av förenämnda utslag eller beslut, anföras av skattskyldig, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

<sup>88a</sup> Om åtal skett för skattebrott må dock eftertaxering ske även efter femårsperiodens utgång, se 115 §, andra stycket, TF.

Det anmärkes att enligt lagen den 4 juni 1971 med anledning av inrättande av skatterätter, m. m., skall vad i lag eller annan författning föreskrives om prövningsnämnd i stället gälla skatterätt. Vad ovan sagts om beslut av prövningsnämnd gäller således numera beträffande beslut av skatterätt. Vilka befattningshavare som numera inbegripes under det i stadgandet nyttjade uttrycket taxeringsintendent framgår av 3 §, första stycket, TF.

#### *I. De fall då särskild besvärsmätt föreligger*

Ovan återgivna stadgande är icke alltför lättillgängligt. Det är dock tydligt att däri avses två olika fall. Det ena föreligger då förlustavdrag utnyttjats av den skattskyldige men ett sedermera träffat avgörande av högre instans inverkar på rätten till det utnyttjade förlustavdraget eller på beräkningen av storleken därav. Det andra fallet är för handen då förlustavdrag icke verkställts men ett avgörande av skatterätt, kammarrätt eller regeringsrätt utvisar att förlustavdraget "ägt utnyttjas". När här talas om sådant fall, då förlustavdrag "ägt utnyttjas", torde därmed avses en sådan situation då skattskyldig icke fått åtnjuta det förlustavdrag vartill han, om från början det avgörande träffats som framgår av det besvärgrundande utslaget eller beslutet, skulle ha varit berättigad.

Särskild besvärsmätt bör således under här angiven förutsättning kunna föreligga såväl då ett förlustavdrag tidigare utnyttjats som då förlustavdraget ifråga icke kunnat tidigare utnyttjas.

#### **A. Besvärsmätten när förlustavdrag tidigare utnyttjats**

När förlustavdrag tidigare utnyttjats kan särskild besvärsmätt i här avsedda fall uppkomma både för taxeringsintendent och kommun och för den ifrågavarande skattskyldige.

Situationen kan vara sådan att skattskyldig tidigare erhållit ett förlustavdrag men att sedermera träffas ett avgörande som utvisar att detta förlustavdrag icke bort beviljas eller bort beviljas med lägre belopp än som skett. I dylikt fall må, sedan sistnämnda avgörande träffats, besvär över det tidigare beslutet om förlustavdrag anföras i här avsedd ordning av taxeringsintendent och av vederbörande kommun, oberoende av om det tidigare beslutet om förlustavdrag vunnit laga kraft.

Å andra sidan kan förekomma att skattskyldigs yrkande om förlustavdrag endast delvis bifallits utan att han däröver anført besvär men att av sedermera träffat avgörande framgår att den skattskyldige haft rätt till större förlustavdrag än han erhållit. Den skattskyldige äger då, sedan detta avgörande träffats, anföras särskilda besvär över det tidigare beslutet rörande förlustavdraget, oberoende av om detta beslut vunnit laga kraft.

I dessa och liknande fall föreligger således rätt att anföras särskilda besvär över ett tidigare beslut om förlustavdrag, och denna rätt är för handen även om beslutet rörande förlustavdrag vunnit laga kraft.



#### B. Besvärsmöjligheten när förlustavdrag icke kunnat tidigare utnyttjas

I detta fall kan endast den skattskyldige äga rätt till särskilda besvär. Den skattskyldiges besvärsmöjlighet kan uppkomma när det avgörande av högre instans, varom fråga är, avsett taxeringen för förluståret.

Ett fall av här avsett slag kan uppkomma när skattskyldig, som visst beskattningsår redovisat förlust, ändock för detta beskattningsår åsatts taxering vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. Därest detta ej föranletts av att vissa förut angivna fonder återförts till beskattning eller av att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst,<sup>89</sup> har genom denna taxering – så länge den står fast – den skattskyldige förlorat rätten att vid senare taxering erhålla avdrag för den redovisade förlusten.

Om emellertid den skattskyldige anfört besvär över den för förluståret åtgångna taxeringen och denna taxering undanröjes av högre instans med påföljd att därefter ingen beskattningsbar inkomst fastställts för förluståret, har den skattskyldige härigenom även fått rätt att till förlustavdrag utnyttja förlusten under förluståret. I och med den högre instansens avgörande har den skattskyldige då också erhållit rätt att jämlikt 10 § FörlUtjF anföra särskilda besvär med yrkande att få åtnjuta förlustavdraget. Dessa besvär skall givetvis avse den tidigare taxering, vid vilken den skattskyldige nu vill utnyttja förlustavdraget. Därvid saknar betydelse om denna taxering dåmera vunnit laga kraft.

Nu angivna fall berördes på sin tid av departementschefen vid framläggande av propositionen rörande FörlUtjF. Departementschefen påpekade däri att, om skattskyldig för ett år, då förlust rätteligen förelegat, åsatts taxering varvid beskattningsbar inkomst fastställts, ägde den skattskyldige icke rätt till förlustavdrag under senare vinstår såvida icke den oriktiga taxeringen för förluståret undanröjdes.<sup>90</sup> I anslutning härtill framhöll emellertid departementschefen att skatteutredningen – med tanke på fall då prövningen av taxeringen för förluståret inte medhunnits under den tid som stode till buds för att yrka förlustavdrag – för sin del föreslagit att den skattskyldige i sådant fall skulle kunna göra avdragsyrkandet i särskild ordning, och departementschefen förklarade att detta förslag borde biträdas.<sup>91</sup> Det torde vara tydligt att vad departementschefen här åsyftade var den av utredningen föreslagna bestämmelse som nu återgår i 10 §, första stycket, FörlUtjF.

Ett annat hithörande fall uppkommer i följande situation. En skattskyldig har visst beskattningsår yrkat avdrag för förlust, uppkommen under ett tidigare år då han icke åsatts taxering vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. Avdraget har emellertid förvägrats, när ingen förlust anses ha uppkommit ifrågavarande år. Över detta beslut anföres icke besvär men besvär har tidigare anförts över taxeringen för det uppgivna förluståret och det avgörande, som i sinom tid träffas i

<sup>89</sup> Jfr ovan under § 4, II, B.

<sup>90</sup> Uttalandet är inte fullt riktigt, när rätt till förlustavdrag föreligger även om beskattningsbar inkomst fastställts, för såvitt detta berott på vissa fonder återförts till beskattning eller att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst; jfr ovan i detta avsnitt.

<sup>91</sup> Proposition 1960:30, sid. 99.

anledning av dessa besvär, utvisar att förlust då uppkommit. Den skattskyldige är i sådant fall berättigad att anföra särskilda besvär över den taxering – lagakraftvunnen eller icke lagakraftvunnen – varigenom det tidigare yrkade förlustavdraget förvägrats.

Vad nu sagts avser sådana fall då avgörandet i högre instans avsett taxeringen av samme skattskyldige som förlustavdraget bör tillkomma. Det kan emellertid också tänkas att viss skattskyldigs rätt till förlustavdrag är beroende av det avgörande som träffas rörande taxeringen av annan skattskyldig.<sup>92</sup> Även i dylikt fall bör besvärsmått enligt 10 § FörlUtjF föreligga så vitt fråga är om den skattskyldige, vars rätt till förlustavdrag berörts av avgörandet rörande annan skattskyldig.

## II. *Tid, inom vilken särskilda besvär skall anföras*

De särskilda besvär, varom i 10 § FörlUtjF är fråga, skall enligt andra stycket i sagda paragraf anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag det besvärgrundande utslaget eller beslutet meddelades.

Innan de särskilda besvären företas till avgörande måste emellertid, jämlikt 10 §, tredje stycket, den taxering, som det besvärgrundande utslaget eller beslutet gäller, ha slutligen avgjorts. Lagstiftaren har således utgått ifrån att särskilda besvär med yrkande om förlustavdrag kan anföras även om det ifrågavarande avgörandet i högre instans blivit överklagat. Någon skyldighet att anföra de särskilda besvären så snart ett sådant utslag eller beslut meddelats, och således även om detta utslag eller beslut överklagats, torde dock ej föreligga. Den skattskyldige bör vara bibehållen vid sin rätt att i särskild ordning yrka förlustavdrag även om han framför yrkandet därom först sedan slutligt avgörande träffats rörande den taxering som påverkar förlustavdraget.<sup>93</sup> I 10 § FörlUtjF finnes icke någon sådan begränsning av rätten att upptaga besvärstalan till prövning, som enligt 100 §, andra stycket, TF är föreskriven beträffande vissa fall av de i denna paragraf avsedda extraordinära besvär.<sup>94</sup>

Tiden för anförande av särskilda besvär räknas alltså från den dag den högre instansens utslag eller beslut meddelades. Att denna dag infaller efter utgången av den sexårsperiod, inom vilken förlustavdrag skall enligt 3 § FörlUtjF utnyttjas, saknar betydelse. Särskilda besvär får ändock anföras i här avsedd ordning<sup>95</sup> men måste givetvis avse erhållandet av förlustavdrag vid taxering för beskattningsår som faller inom sexårsperioden.

<sup>92</sup> Ett sådant fall förelåg i ett tidigare återgivet rättsfall, R. 1971, ref. 24. Se ovan under § 11.

<sup>93</sup> Denna uppfattning synes även ha legat till grund för regeringsrättens uttalande i R. 1964, not. 579, återgivet nedan under III. – En annan sak är att försiktigheten kan bjuda att anföra särskilda besvär även i anledning av ett besvärgrundande avgörande som ej vunnit laga kraft.

<sup>94</sup> Jfr betr. denna begränsning ovan åberopade R. 1971, ref. 24 (återgivet ovan under § 11).

<sup>95</sup> Jfr departementschefens ovan under I, B, återgivna uttalande samt R. 1964, not. 579, återgivet nedan under III.

Å andra sidan är givet att om den högre instansens avgörande träffats före utgången av ifrågavarande sexårsperiod behöver särskilda besvär icke anföras därest den skattskyldige vill utnyttja förlustavdrag endast det beskattningsår då avgörandet träffats eller under senare år inom sexårsperioden.

### III. *Frågan, vid vilka tidigare åtgångna taxeringar som förlustavdrag kan erhållas när särskilda besvär anförts*

Här avsedda spörsmål kan endast uppkomma när skattskyldig, som redovisat förlust ett visst beskattningsår, ändock påförts sådan skattepliktig inkomst som utesluter framtida förlustavdrag<sup>96</sup> men sedermera fått denna taxering undanröjd i högre instans. De besvär i särskilt ordning, som den skattskyldige då äger anföras med yrkande om förlustavdrag, får avse "taxering, vid vilken förlustavdraget... ägt utnyttjas". Frågan blir då, vid vilka tidigare taxeringar som den skattskyldige – efter det att det besvärsgrundande utslaget eller beslutet meddelats – äger att nu åtnjuta förlustavdrag. Regeringsrätten har i samband med avgörandet av ett där anhängigt mål haft ett uttalande som har avseende å denna fråga.

A och hans hustru hade år 1956 taxerats för viss inkomst. Kammarrätten fann genom utslag den 16 april 1959 att A icke bort, på sätt som skett, år 1956 taxeras för ett inkomstbelopp om 90.780 kr. samt att i följd härav för honom uppkommit ett underskott å 58.405 kr.; på grund härav och då hustrun varit berättigad att utnyttja den del av underskottet som mannen ej kunnat utnyttja undanröjde kammarrätten makarnas inkomsttaxeringar för år 1956. Taxeringsintendenten och A anförde besvär. Genom utslag den 7 april 1964 lämnade regeringsrätten besvären utan bifall men gjorde samtidigt följande uttalande: Regeringsrätten erinrar emellertid A om innehållet i FörUtjF. Det är A obetaget att enligt 10 § i nämnda förordning i mån av befogenhet föra talan om det avdrag vid taxering för år 1961 eller 1962, vartill A må vara berättigad till följd av den i fråga om 1956 års taxering vidtagna ändringen.<sup>97</sup>

Regeringsrättens nu återgivna uttalande – som visserligen icke innefattade något bindande avgörande rörande A:s rätt till förlustavdrag – innebar alltså att A, trots att förlusten hänförde sig till beskattningsåret 1955, hänvisades att föra talan om avdrag för förlusten vid 1961 och 1962 års taxeringar, d. v. s. endast vid taxeringarna för de två sista åren i den sexårsperiod som stadgas i 3 §, första stycket, FörUtjF. Hur regeringsrätten här resonerat låter sig icke avgöra. Det är naturligtvis tänkbart att regeringsrätten förvissat sig om att A vid tidigare taxeringar för beskattningsår inom sexårsperioden hade saknat inkomst, varemot förlustavdraget kunnat utnyttjas. Om så icke varit förhållandet vill synas som om regeringsrätten i det ifrågavarande uttalandet missuppfattat innebörden av 10 § FörUtjF.

I det återgivna rättsfallet hade A genom en taxering, som högre instans funnit vara felaktig, berövats möjligheten att, innan frågan om denna taxering slutligen avgjorts, kunna utnyttja ett förlustavdrag. När felaktigheten konstaterats genom ett slutligt avgörande rörande taxeringen ifråga borde A icke försättas i sämre läge

<sup>96</sup> Jfr § 4, II, ovan.

<sup>97</sup> R. 1964, not. 579. Se även R. 1964, not. 578, avseende samme skattskyldige.

än om taxeringsmyndigheten förfarit riktigt vid taxeringen för förluståret. Om taxeringsmyndigheten då förfarit riktigt hade A varit berättigad att utnyttja förlustavdraget under vilket som helst av de följande sex beskattningsåren eller, om han så velat, under flera av dessa beskattningsår. Han bör då, sedan taxeringen för förluståret rättats genom slutligt avgörande, äga rätt att utnyttja förlustavdraget i samma utsträckning som om taxeringsmyndigheten förfarit riktigt. Följaktligen bör A ha haft rätt att genom särskilda besvär föra talan om förlustavdrag vid taxeringarna för vilket som helst av beskattningsåren 1956–1961 (d. v. s. vid vilken som helst av taxeringarna åren 1957–1962) eller vid taxeringarna för flera av dessa år.

Det sagda innebär att regeringsrättens ifrågavarande uttalande icke kan tillmätas betydelse vid tolkningen av 10 § FörlUtjF. Oberoende av hur detta uttalande skall uppfattas bör en skattskyldig i fall av här avsett slag äga föra talan om förlustavdrag under vilket som helst beskattningsår inom sexårsperioden eller under flera av dessa beskattningsår.

Anmärkas må att detta resultat också hade uppnåtts om den skattskyldige i här avsedda fall, jämte det han anfört besvär över taxeringen för förluståret, under löpande sexårsperiod framställt de yrkanden om förlustavdrag vartill han – ehuru taxeringsmyndigheten funnit att förlust icke varit för handen – ansett sig berättigad samt, när dessa yrkanden icke bifallits, fullföljt även yrkandena om förlustavdrag till högre instanser. När han sedan vunnit rättelse i fråga om taxeringen för förluståret bör hans yrkanden om förlustavdrag under sexårsperioden även ha vunnit bifall.<sup>98</sup> Ett dylikt förfarande skulle dock innebära en betydande omgång både för den skattskyldige och för beskattningsdomstolarna, och det vill synas som om stadgandet i 10 § FörlUtjF tillkommit bl. a. för att sådant förfarande icke skulle behöva tillgripas.<sup>99</sup>

#### IV. Forumregler m. m.

I 10 §, sista stycket, meddelas bestämmelser om rätt forum för anförande av där avsedda besvär. Så har dock endast skett genom en föreskrift att i fråga om dylika besvär skall vad i 103 och 104 §§ TF stadgas äga motsvarande tillämpning.

Hänvisningen till 103 § TF synes innebära följande. Besvär enligt 10 § FörlUtjF skall i allmänhet prövas av skatterätt. Behörig att pröva besvären är den skatterätt som – om besvär, vari yrkats förlustavdrag, i vanlig ordning anförts över taxeringsnämnds beslut – skolat avgöra dessa besvär. Har den tidigare taxering, beträffande vilken nu yrkas förlustavdrag, redan prövats av skatterätt (eller, torde ännu så länge böra tilläggas, av prövningsnämnd) skall kammarrätt pröva de besvär som nu anförts enligt 10 § FörlUtjF. Har den tidigare taxeringen prövats av kammarrätt eller regeringsrätten, skall regeringsrätten pröva målet. Regeringsrätten och kam-

<sup>98</sup> Jfr R. 1967, not. 1601, och R. 1967, ref. 54, återgivna ovan under § 4, II, B, 2).

<sup>99</sup> Jfr SOU 1958:35, sid. 82, varest dock är fråga om motsvarande spörsmål för den händelse att skattskyldigs förlustavdrag skolat fastställas redan vid taxeringen för förluståret.

marrätterna må dock, om besvär som anförts enligt 10 § FörlUtjF finnes böra upptagas till prövning, förordna att målet skall upptagas och vidare handläggas av skatterätt.

Hänvisningen till 104 § TF, som i sin tur hänvisar till 75 § TF, innebär endast att, om besvär enligt 10 § FörlUtjF skall anföras hos viss skatterätt men besvärshandlingarna tillställts annan skatterätt än den som har att pröva besvären, utgör detta ej hinder för målets prövning. Besvärshandlingarna skall då omedelbart översändas till den skatterätt som skall pröva besvären. Naturligtvis måste dock här krävas, för att målet skall kunna upptagas till prövning, att besvärshandlingarna tillställts den skatterätt, som ej haft att pröva besvären, inom den för besvärs anförande stadgade tiden.<sup>100</sup>

I 10 §, sista stycket, föreskrives slutligen att jämväl i övrigt skall, där ej annat framgår av vad i FörlUtjF sägs, TF:s föreskrifter äga motsvarande tillämpning i fråga om här avsedda besvär. Denna föreskrift har berörts ovan under § 12, I.

---

<sup>100</sup> Jfr avfattningen av 85 §, 1 mom, sista stycket, uppbördsförordningen.