

Avdrag för förlust under beskattningsår varunder skattskyldig trätt i konkurs (likvidation) eller erhållit ackord

Diskussionsinlägg¹ av taxeringsrevisor R. Helgesson

Allmänna synpunkter på avdragsfrågan vid ackord och konkurs

Att de beskattningsfrågor som uppkommer då en person försätts i konkurs eller erhåller någon form av ackord icke kan anses vara helt klarlagda framgår bl a av remissvaren på betänkandet om förlust- och resultatutjämnning (se *Kungl. Maj:ts prop. nr 30 år 1960*). I riksskattenämndens remissvar anfördes bl a att särskilda problem uppkommer, då man skall ta ställning till frågan huruvida förluster som härrör från tiden före en konkurs eller en ackordsförhandling skall få tillgodoräknas som förlustavdrag. Anledningen till tveksamheten var, att den förlust som föreligger i sådana fall i realiteten bärs av den skattskyldiges borgenärer. Till svårigheterna ansågs också bidra, att beskattningsläget vid konkurs överhuvudtaget är oklart. Riksskattenämnden framhöll, att det i praxis fastslagits, att konkursboet som sådant icke är skattskyldigt. Härav skulle då följa, att i stället konkursgäldenären bör taxeras för den inkomst boet haft. Någon sådan taxering ansågs emellertid i praktiken sällan komma till stånd. Liknande synpunkter anfördes också av andra remissinstanser. Läns-

styrelsen i Hallands län framhöll, att bokföringen i de ifrågavarande fallen erfarenhetsmässigt är dålig. Vanligen saknas balansräkningar och vinst- och förlusträkningar. Deklarationerna visar i allmänhet stora underskott, men taxeringsmyndigheterna lägger som regel icke ned något arbete på sådana deklARATIONER, då de sällan leder till taxering.

Med hänsyn till vad som nu sagts vågar man kanske påstå, att beskattningsläget vid bl a konkurs karaktäriseras av att de deklARATIONER som berörs i stort sett "nollas" utan närmare utredning, eventuellt på basis av den brist som framkommit i en bilagd likvidationsbalans. I de fall en utredning av en eller annan anledning måste företagas för en närmare bestämning av taxeringsmässigt underskott i en likviderad rörelse uppkommer emellertid ett flertal svårbedömbara frågor — och inte minst då frågan om hur nedskrivna skulder skall behandlas. Problemet kan sägas ha ställts på sin spets genom den nya förordningen om rätt till förlustutjämnning, där det klart sagts ifrån, att förluster i samband med ackord eller konkurs inte får medräknas i ett förlustavdrag. Motivet för denna inskränkning i avdragsrätten synes huvudsakligen vara att förlusten vanligtvis icke bäres av den skattskyldige själv utan av dennes borgenärer. Om man ser det hela ur resultat-synpunkt, kan man kanske uttrycka saken

¹ Synpunkterna i detta inlägg utgöres i huvudsak av ett anförande som hållits inför representanter från riksskattenämnden och länsstyrelsernas taxeringssektioner vid en skattekonferens i Härnösand hösten 1961.

så, att de ”verkliga” kostnader som bör ligga till grund för förlusten inte är lika höga som de bokföringsmässiga på grund av att gäldenären genom bla nedskrivna (eftersänkta) leverantörsskulder erhåller en form av rabatt eller kostnadsreduktion, som åtminstone vid ackord rent redovisningstekniskt sett bör ställas mot rörelseförlusten. Det är också främst denna rabatt eller kostnadsreduktion som jag i fortsättningen tänkte uppehålla mig vid, men först kanske det kan vara lämpligt att i korthet definiera en del uttryck och begrepp i samband med ackordsförhandlingar och betalningsinställelser (jmf *Handbok i Redovisning* redig. av P. Hansen och H. Bernström sid. 481—495).

Begreppen ackord, konkurs och likvidation

Det kan först konstateras, att en insolvent gäldenär kan reglera sina skulder på i princip två olika sätt, nämligen *dels* genom ackord — antingen underhandsackord eller ackord utan konkurs — i de fall det anses möjligt för gäldenären att efter en uppgörelse med borgenärerna fortsätta rörelsen ifråga, *dels* genom en direkt avveckling av rörelsen, vilket kan ske genom likvidation eller konkurs, om nämligen ett upphörande med rörelsen är den enda utväg som står den insolvente gäldenären till buds.

Med *underhandsackord* avses en *frivilligt* träffad överenskommelse om ackord. Denna typ av ackord kräver icke domstols medverkan men kan i gengäld icke komma till stånd utan enighet mellan borgenärerna. Kan endast viss majoritet uppnås bland borgenärerna för ett förslag om ackord, kan dock detta genomföras tvångsvis även gentemot övriga borgenärer som

ackord utan konkurs, vilket sker under medverkan av domstol — sk offentlig ackordsförhandling.

Visar det sig emellertid icke möjligt för den insolvente gäldenären att genom ackord få fortsätta rörelsen, måste den tydligen avvecklas, och detta kan ske genom likvidation eller konkurs. Vid *konkurs* sker avvecklingen och tillgångarnas fördelning borgenärerna emellan under ledning av konkursdomaren efter i konkurslagen givna regler, medan *likvidationen* är en form av avveckling, som liksom underhandsackordet kan genomföras med hjälp av en god man, t ex ombudet för en ackordscentral. När det gäller likvidation av aktiebolag m fl juridiska personer finns det särskilda lagregler. För likvidation av enskilda rörelser finns inga regler, men konkurslagens bestämmelser får oftast tjäna till ledning. Om inte särskilda förhållanden inverkar — t ex nödvändigheten av återvinningstalan — ligger det oftast i borgenärernas intresse att inte i onödan inge ansökan om konkurs, eftersom överskottet vid likvidation i regel blir större än en utdelning i konkurs.

I samtliga nu angivna fall täcks i princip uppkomna underskott genom att borgenärerna blir mer eller mindre tvingade att sätta ned sina fordringsanspråk. Vid ackord är denna nedsättning slutgiltig, medan gäldenären efter avslutad likvidation eller konkurs fortfarande är ansvarig för den del av skulderna som icke kunnat täckas av boet. Praktiskt sett torde man emellertid våga påstå, att också utdelningen i samband med likvidation och konkurs är den slutgiltiga, eftersom det endast synes vara ett fåtal borgenärer som gör några ytterligare fordringsanspråk gällande.

Beskattningsläget vid ackord och konkurs

Praxis ståndpunkt vad beträffar ackordsfallen synes vara den, att ackordsvinst inte kan beskattas. Det förhållandet framgår bl a av RÅ 1929 notis 396, som avser en rörelseidkare, som år 1922 erhöll 55 % ackord av samtliga fordringsägare. Ackordet motsvarade en nedsättning av skulderna i rörelsen på i runt tal 30.000 kronor. Detta belopp hade krediterats kapitalkontot med diverse leverantörer som motkonto. Efter denna bokföringstransaktion utvisade kapitalkontot efter avdrag för rörelseförlusten en ökning om ca 7.000 kronor. Denna kapitalökning ("vinst") upptogs till beskattning. Med utgångspunkt från vinst- och förlustkontot i det längre fram intagna exemplet kan man alltså säga, att vad som togs upp till beskattning utgjorde skillnaden mellan "rörelseförlusten" om 110.000 kronor och kostnadsreduceringen via nedskrivna skulder om 130.000 kronor, dvs enligt detta exempel skulle ha erhållits en "ackordsvinst" om 20.000 kronor. Kammarrätten undanröjde emellertid de åsatta taxeringarna med motiveringen att de var obehöriga, och i det utslaget gjorde regeringsrätten ingen ändring.

Beträffande denna fråga har jur. dr K. G. A. Sandström ansett (se *Om beskattning av inkomst av rörelse* sid. 148—149), att det möjligen kan göras gällande, att ett genomfört ackord — såvitt det är fråga om varuskulder — har karaktären av en rabatt å varupriserna. Med denna ståndpunkt borde då ett ackord bokföringsmässigt avspegla sig i gäldenärens bokföring på så sätt att varukontot krediteras med ackordsbeloppet i stället för kapitalkontot. Sandströms "huvud-

uppfattning" förefaller dock vara, att här icke föreligger någon inkomst i skattelagarnas mening utan i stället en gåva från vederbörande fordringsägare till gäldenären.

Mot Sandströms uppfattning har professor L. Mutén i avhandlingen *Inkomst eller kapitalvinst* (not 8 å sid. 139) anfört viss kritik, bl a med hänsyn till att Sandströms motivering ansetts stå i dålig samklang med vad som i andra sammanhang förstås med gåva och speciellt svär mot borgenärens rätt, att — förutsatt att det är fråga om driftförlust — få avdrag för ackordsförlusten. Enligt Mutén skulle den realistiska grunden till praxis ståndpunkt i ackordsfallen vara ett resonemang, enligt vilket en ackordsgäldenär saknar skattekraft samtidigt som hans möjligheter att få ackord skulle allvarligt beskäras, om ett skattekrav mot ackordsvinsten skulle sabotera dess sanerande effekt.

Det intressanta med vad som nu anförts är väl främst, att varken Sandström eller Mutén betraktat nedskrivningen av skulderna som någon form av "kapitalvinst". Sandströms huvuduppfattning synes visserligen vara, att ackordsvinsten är en värdelös gåva, men gentemot detta kan väl anföras, att Muténs förmodan, att skatteförmågeprincipen varit vägledande för skattedomstolarna är minst lika trolig.

Vad beträffar konkurs föreligger — såvitt jag kunnat finna — inget rättsfall som direkt berör behandlingen av nedskrivna skulder. Av RÅ 1955 ref. 15 framgår, att ett konkursbo inte är skattskyldigt för inkomst — beträffande allmän varuskatt gäller som bekant andra regler (se RN II 1961 nr 2). Ifrågakörande mål gällde ett konkursbo, som bl a beskattats för inkomst av fastighet, realisationsvinst vid försäljning av fast egen-

dom och inkomst av kapital. Kammarrätten gjorde ingen ändring i åsatta taxeringar, men regeringsrätten ansåg skattskyldighet icke åligga konkursboet och undanröjde därför taxeringarna. Regeringsrättens beslut dikterades av sex ledamöter, varav två ansåg att kammarrättens beslut borde stå fast. En ledamot androg: "Vidkommande konkursboets talan, så enär ifrågavarande inkomster varit konkursgäldenärens och icke boets egna samt den skattskyldighet som må åligga konkursgäldenären ej kan göras gällande i förevarande ordning, prövar jag . . ." Förmodligen är det nämnda rättsfall, som riksskattenämnden syftat på, då nämnden i det inledningsvis berörda remissvaret påtalade, att skattskyldighet åvilar konkursgäldenären och icke konkursboet.

I likvidationsfallen finns mig veterligen icke någon vägledande rättspraxis. RÅ 1955 notis 775 avser visserligen avdrag i samband med likvidation, men målet synes icke vara till någon hjälp beträffande de frågor som här berörs.

Avdrag vid ackord och konkurs enligt förordningen om rätt till förlustutjämning

Jag antydde inledningsvis, att förlust i samband med ackord eller konkurs icke är avdragsgill enligt förordningen om rätt till förlustutjämning, och att dessa bestämmelser varit en indirekt bidragande orsak till tillspetsningen av avdragsfrågan vid taxeringen för det år då en rörelse likviderats. Det kan kanske därför vara på sin plats att i korthet beröra de synpunkter som ligger bakom de förhållandevis restriktiva avdragsbestämmelserna enligt nämnda förordning i konkurs- och ackordsfallen.

Det bör kanske här nämnas, att, även

om förlust som uppkommit i samband med konkurs eller ackord icke är avdragsgill enligt förordningen om rätt till förlustutjämning, detta förhållande icke med säkerhet kan anses vara fallet beträffande förluster i samband med det tidigare omnämnda likvidationsförfarandet. Ifrågavarande avvecklingsförfarande är visserligen i allt väsentligt att jämställa med konkurs — givetvis enbart i skatteteknisk bemärkelse med hänsyn till de motiv som ligger bakom inskränkningen i avdragsrätten i bl a konkursfallen — och vare sig förlusten uppkommit vid den ena eller andra formen av avveckling, borde förlustavdrag — utan närmare utredning — kunna vägras enligt 3 § förordningen om rätt till förlustutjämning. Det torde emellertid få anses tveksamt, om en sådan analog tillämpning av lagrummet ifråga å det anförda likvidationsförfarandet är hållbar. Frågan synes överhuvudtaget icke ha berörts i förarbetena till lagrummet ifråga. Med hänsyn härtill är det möjligt, att de frågor som här aktualiserats kan få en förhållandevis stor räckvidd, eftersom en beräkning av den i taxeringshänseende avdragsgilla förlusten vid likvidationsförfarandet kan få betydelse icke enbart förluståret (som underskottsavdrag) utan även för senare år vid tillämpning av förordningen om rätt till förlustutjämning (som förlustavdrag).

I betänkandet om Förlust- och resultatutjämning — alltså SOU 1958:35 — hade icke intagits några regler om begränsning av rätten till förlustavdrag i de fall varom nu är fråga. Utredningen hade dock utgått från, att praxis ståndpunkt att inte beskatta ackordsvinster skulle komma att ändras. Mot utredningens ståndpunkt i förevarande avseende anfördes invändningar från ett flertal myndig-

heter. Finansministern anlade bl a följande synpunkter på problemet (*Kungl. Maj:ts prop. nr 30 år 1960* sid. 90—91) :

”Om den skattskyldige försatts i konkurs, är sannolikheten för att förlusten helt eller delvis bäres av annan än konkursgäldenären så stor, att det icke kan vara försvarligt att i samtliga dylika fall medge avdrag för hela förlusten. Man har då enligt min mening att välja mellan antingen att, såsom i Norge, vägra avdrag för förluster hänförliga till tid före beslutet om den skattskyldiges försättning i konkurs, eller att medge avdrag i den mån den skattskyldige kan visa att förlusten burits av honom. Det kan framhållas, att man i Norge övervägde en lösning enligt det senare alternativet men stannade för att helt vägra avdrag.

Enligt min mening talar övervägande skäl för att man i vart fall tillsvidare bör vägra förlustavdrag i konkursfallen. Det andra alternativet nämligen att medgiva avdrag i den mån den skattskyldige kan visa att förlusten burits av honom själv måste innebära en betydande komplicering av bestämmelserna. Den skattskyldige kan t ex ha redovisat förluster under flera år före konkursen och det kan vara omöjligt att avgöra vilken eller vilka av dessa förluster, som den skattskyldige skall anses ha burit genom utdelningen i konkursen eller genom senare betalda skulder. Det kan också förhålla sig så, att de skulder, som betalas, icke har samband eller endast delvis har samband med den skattemässiga förlusten.

— — —

Av skäl som nu anförts föreslås bestämmelser av innebörd, att rätten till förlustavdrag bortfaller när den skattskyldige försatts i konkurs. ... Har samtliga borgenärer erhållit full betalning, bör dock rätten till förlustavdrag kvarstå.

Även då en skattskyldig erhåller ackord utan konkurs antingen efter offentlig ackordsförhandling eller under hand med en eller flera av sina borgenärer, bäres förlusten helt eller delvis av annan. Här

är dock skillnaden i förhållande till konkursfallet den, att man lättare kan fastställa hur mycket av förlusten, som bäres av borgenärerna. Om ackordsvinsten beskattades skulle det i och för sig inte vara något att erinra mot att rätten till förlustavdrag lämnades obesuren i dessa ackordsfall. Såsom utredningen framhållit är emellertid nuvarande praxis den att ackordsvinsten inte beskattas, och man synes i den föreliggande lagstiftningsfrågan böra utgå från denna av praxis intagna ståndpunkt.”

Enligt förordningen om rätt till förlustutjämnning får det tydligen anses fastslaget att förluster som uppkommit i samband med eller före konkurs eller ackord icke är avdragsgilla. Motivet för dessa bestämmelser synes huvudsakligen vara att förlusten vanligtvis icke bärs av den skattskyldige själv.

Utgör förluster i samband med ackord, konkurs eller likvidation avdragsgillt underskott i förvärvskälla?

Nu uppstår frågan om ifrågavarande förluster skall få kvittas mot inkomster från andra förvärvskällor *samma* beskattningsår som förlusten uppkommit, dvs att de i sin helhet och alltså utan beaktande av ”rabatterade” inköpskostnader genom bl a nedskrivna varuskulder, skall få upptagas som avdragsgillt underskott i förvärvskälla under allmänna avdrag — detta trots att förlusterna icke till någon del (jmf dock vad ovan sagts angående likvidationsförfarandet) är avdragsgilla enligt förordningen om rätt till förlustutjämnning, och trots att skälet att vägra avdrag enligt denna förordning, dvs att förlusten i realiteten icke bärs av den skattskyldige själv, väl har samma giltighet vid taxeringen för förluståret som ett senare år.

Som underlag för den fortsatta diskussionen hade jag tänkt att vi skulle använda följande exempel.

A:s inkomst av tjänst år 1960 utgör

20.000, å vilket belopp preliminär skatt dragits i vanlig ordning.

Vid likvidation av A:s rörelse erhålles å likvidationsbalansen per 30/6 1960 en brist om 130.000 enligt följande.

Tillgångar:

Kassa, lager m m	60.000	
Fordran å hustrun (bokförd till 30.000)	0	
Vid likvidationen insatta privata tillgångar	10.000	70.000

Skulder:

Oprioriterade varuskulder	195.000	
Prioriterade likvidationskostnader	5.000	200.000
		Brist (= "nedskrivna skulder") 130.000

Med ledning av balansräkningen per den 31/12 1959 och likvidationsbalansen enligt ovan rekonstrueras vinst- och för-

lusträkningen samt balansräkningen per likvidationsdagen schematiskt enligt nedan:

Balansräkning per den 31/12 1959

Fordran å hustrun	30.000	Skulder	200.000
Övriga tillgångar	170.000	Eget kapital	0
	<u>200.000</u>		<u>200.000</u>

Vinst- och förlusträkning för tiden 1/1—30/6 1960

Förlust å fordran å hustrun ...	30.000	Nedskrivna skulder	130.000
Förlust å rörelsen inkl. likvidationskostnader m m	110.000	Nettoförlust	10.000
	<u>140.000</u>		<u>140.000</u>

Kapitalkontot per den 30/6 1960

Nettoförlust	10.000	Ing. kapitalbehållning	0
Utg. kapitalbehållning	0	Kapitalinsats	10.000
	<u>10.000</u>		<u>10.000</u>

Balansräkning per den 30/6 1960

Tillgångar	70.000	Skulder	170.000
	<u>70.000</u>	Eget kapital	0
			<u>70.000</u>

¹ Det bör observeras, att nedskrivningen av skulderna i samband med likvidation och konkurs — i motsats till förhållandet vid ackord — i princip icke behöver vara slutgiltig, varför summa skulder å balansräkningen i detta exem-

pel "teoretiskt" sett kan sägas uppgå till 200.000. Med utgångspunkt härifrån blir kapitalbehållningen i exemplet ./ 130.000 och "rörelseförlusten" följaktligen 110.000 utan några nedskrivna skulder som motpost på vinst- och förlustkontot.

Exemplet gäller alltså en person A, som under 1960 haft inkomst av tjänst om 20.000. Bristen vid likvidationen av en av A. ägd rörelse uppgick enligt likvidationsbalansen till 130.000, för vilken brist avdrag yrkats i 1961 års deklaration. Avdraget vägrades av taxeringsnämnden. A. har i besvär hos prövningsnämnden yrkat avdrag för ett belopp om 10.000 motsvarande vad som av egna medel insatts i samband med likvidationen. Nämda belopp utgör också den del av förlusten som burits av A. själv — i vart fall t o m utgången av år 1960 (ing. kapitalbehållning = 0).

Mot bakgrunden av ovanstående exempel och vad som tidigare anförts skulle jag vilja uppställa följande avdragsalternativ.

1) Skall kostnadsreduktionen i form av bl a nedskrivna varuskulder om 130.000 avräknas mot rörelseförlusten, d v s skall avdrag för underskott i förvärvskällan rörelse vägras helt? Om nämligen en sådan avräkning sker, uppkommer som tidigare nämnts en icke taxeringsbar "ackordsvinst" om 20.000. Vid detta alternativ uppkommer också frågan, om "nedskrivningsvinsten" å *olika slags* skulder skall behandlas på likartat sätt. I det anförda exemplet har så skett utan närmare diskussion.

2) Skall beloppet 130.000 avseende nedskrivna skulder i sin helhet lämnas utanför underskottsberäkningen, t ex med motiveringen att nedskrivningen av skulderna icke är definitiv — borgenärerna kan ju kontinuerligt bevaka sina kvarstående fordringar. Att detta alternativ — jmf not till ovanstående exempel — är den lösning som är bäst förenlig med den inom företagsekonomi omhuldade försiktighetsprincipen torde vara ställt

utom allt tvivel. (Som nämnts tidigare är det möjligt, att A. vid detta alternativ skulle kunna utnyttja den del av underskottet som icke avräknas mot tjänsteinkomsten vid 1961 års taxering som förlustavdrag vid senare års taxeringar.)

3) Skall avdrag medgivnas för den del av förlusten som A. hittills burit själv, alltså det yrkade avdraget om 10.000. Det bör då observeras, att man i så fall måste utgå från att dessa 10.000 i första hand täckt en del av rörelseförlusten och alltså icke till någon del den bokföringsmässiga förlusten å fordran å hustrun.

Kort diskussion av olika avdragsalternativ

Utrymmet tillåter icke någon närmare analys av konsekvenserna i taxeringshänseende av de olika avdragsalternativen. Ur likformighetssynpunkt — speciellt med hänsyn till bestämmelserna i 3 § förordningen om rätt till förlustutjämnning — talar mycket för en restriktiv inställning till avdragsrätten i de ifrågavarande förlustfallen. Detta förhållande accentueras i särskilt hög grad, om det omnämnda likvidationsförfarandet icke skulle innebära en sådan "automatisk" inskränkning i avdragsrätten enligt nyssnämnda lagrum som gäller vid konkurs och ackord. I det sistnämnda fallet skulle — om hänsyn icke togs till i praktiken vanligen för gott nedskrivna skulder — avdrag kunna ske icke enbart förluståret, utan underskottet skulle även kunna utnyttjas som förlustavdrag senare år. En sådan förmånsbehandling av likvidationsförfarandet jämfört med det i förevarande hänseenden helt likartade konkursförfarandet torde icke kunna anses tillfredsställande.

Mot en sådan restriktiv inställning i avdragsrätten, som ett oreserverat bejakan-

de av alternativ 1. innebär, talar bl a vad som anförts angående försiktighetsprincipen under alternativ 2. Skulle nämligen borgenärerna med framgång kunna göra ytterligare fordringsanspråk gällande, har tydligen "nedskrivningsvinsten" framtägit för tidigt, och så länge en sådan möjlighet föreligger — även om den ur gäldenärens synpunkt i flertalet fall enbart vore av "teoretiskt" intresse — borde alltså någon vinst å nedskrivna skulder icke redovisas. I detta sammanhang torde det vara tillräckligt att erinra om att det även på andra områden inom företagsbeskattningen föreligger motsättningar mellan det företagsekonomiska och det skattemässiga vinstbegreppet (jmf bl a B. af Klercker *Resultatsutjämnning mellan olika beskattningsår*). I de ifrågavarande förlustfallen synes ett införande av begreppet "nedskrivning av osäkra skulder" i vart fall kunna anses försvarligt ur fiskalisk synpunkt. En sådan nedskrivning skulle givetvis kunna anpassas så att avdrag medges förluståret för så stor del av förlusten som den skattskyldige själv burit, dvs alternativ 3. ovan skulle bli vägledande. (Nämnda alternativ kompli- ceras i det anförda exemplet av den i taxeringshänseende icke avdragsgilla förlusten å fordran å hustrun; samma förhållande gäller för övrigt likvidationskostnaderna, som enligt föreliggande rättspraxis icke är avdragsgilla.) Man skulle då också i princip vara inne på den lösning som vissa remissinstanser förordat beträffande avdrag för förluster i konkurs- och ackordsfallen enligt förord-



RIKSDAGEN

I proposition nr 56 föreslås på grundval av ett av skattelagssakkunniga avgivet betänkande bestämmelser om rätt till avdrag för värdeminskning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.

I proposition nr 114 föreslås på grundval av ett av Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst avgivet betänkande (SOU 1961:56) utvidgning av tillämpningsområdet för 1951 års lagstiftning om ackumulerad inkomst. I samband härmed förordas vissa förtydliganden av lagstiftningen betingade av erfarenheterna under den tid bestämmelserna varit i kraft.

I Skattenytt kommer redogörelser för de nya bestämmelserna att lämnas när riksdagen fattat beslut beträffande de framlagda förslagen.

ningen om rätt till förlustutjämnning, nämligen att avdrag borde medges för så stor del av förlusten som burits av den skattskyldige själv. Detta sätt att lösa avdragsfrågan avvisades emellertid av departementschefen — i vart fall tillsvidare; jmf tidigare anförd citat — med hänsyn till att det skulle ha inneburit en alltför betydande komplicering av avdragsbestämmelserna.