

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 10 1974

Bestämmelserna om förlustutjämning vid taxering för inkomst I

Av Jur. Dr. K. G. A. Sandström

Innehållsförteckning:

§ 1. Begreppen förlust, förlustavdrag och förlustutjämning enligt förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst	480
I. Förlustbegreppets utformning	480
II. Förlustavdrag	481
III. Begreppet förlustutjämning	481
§ 2. Huruvida förlust förelegat visst beskattningsår fastställs först vid den senare taxering då avdrag för förlusten begäres	481
§ 3. Vilka skattskyldiga som äger rätt till förlustutjämning	482
I. Inledning	482
II. Huvudregel: Rätt till förlustutjämning tillkommer den som lidit förlusten	483
III. Undantag från huvudregeln: Fall då rätt till förlustutjämning tillkommer annan än den som lidit förlusten	484
A. Överflyttning av makes förlustavdrag å andre maken	484
Sammanfattning	488
B. Överflyttning å oskift dödsbo av den avlidnes förlustavdrag	489
1) Dödsboets rätt att under dödsåret få förlustavdrag å sig överflyttat	489
2) Dödsboets möjlighet att under senare år än dödsåret få förlustavdrag å sig överflyttat	490
C. Moderbolags rätt att vid viss fusion övertaga dotterbolags förlustavdrag	492
§ 4. Vissa fall, då rätten till förlustutjämning är utesluten	493
I. Förlusten för förluståret uppgår ej till 1 000 kr.	493
II. Skattskyldig har för förluståret åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts, och detta har ej berott på att vissa fonder återförts till beskattning eller att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst	494
A. Huvudregel	494
B. Undantagen från huvudregeln	495
1) Beskattningsbar inkomst har fastställts å den grund att vissa fonder återförts till beskattning	495
2) Beskattningsbar inkomst har fastställts å den grund att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst vid taxering till kommunal inkomstskatt	497
III. Skattskyldig har försatts i konkurs	498
IV. Bristande formella förutsättningar	499
A. Deklarationsskyldighet såsom förutsättning för rätten till framtida avdrag för förlust	500
B. Deklarationsskyldighetens fullgörande inom viss tid såsom förutsättning för rätten till framtida avdrag för förlust	502

§ 5. Vissa begränsningar av rätten till förlustutjämning	505	kommanditbolag, vari den skattskyldige är delägare, har erhållit ackord utan konkurs	508
I. Begränsning av rätten till förlustavdrag när skattskyldig eller vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord utan konkurs	505	II. Begränsning av rätten till förlustavdrag när fråga är om sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening som är familjeföretag (fåmansföretag)	508
A. Den skattskyldige har själv erhållit ackord utan konkurs.	507	III. Begränsning av moderbolags rätt att vid fusion övertaga dotterbolags förlustavdrag	513
B. Vanligt handelsbolag eller			

Förkortningar:

FörlUtjF = förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

GRS = *Geijer-Rosenqvist-Sterner*, Skattehandbok, Del II, 4:e uppl., Stockholm 1959, och "5:e uppl.", Stockholm 1967.

KL = kommunalskattelagen
prop. = proposition

R = regeringsrättens årsbok

SI = förordningen om statlig inkomstskatt

SN = Skattenytt

SOU 1958:35 = Förlust- och resultatutjämning. Betänkande av 1957 års skatteutredning. Stockholm 1958

SvSkT = Svensk Skattetidning (rf = rättsfallshäftet. Åberopad årgång är den, till vilken rättsfallshäftet hör)

TF = taxeringsförordningen

Bestämmelser i förevarande avseende har meddelats i förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst (FörlUtjF). Förslag till dylika bestämmelser hade framlagts av 1957 års skatteutredning i ett år 1958 avgivet betänkande (SOU 1958:35). Vissa ändringar i förordningen har skett år 1967, år 1970 och år 1973.

§ 1. Begreppen förlust, förlustavdrag och förlustutjämning enligt förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

I. Förlustbegreppets utformning

I FörlUtjF användes uttrycket förlust i en betydelse som avviker från den, vari samma uttryck nyttjas i KL. I punkt 10 anv. till 29 § KL, där huvudbestämmelserna om förlust meddelats, avses med förlust endast en sådan minskning av ekonomiska värden som uppkommer inom en förvärvskälla. Denna förlust kan medföra att förvärvskällan såsom sådan utvisar underskott – uttrycket förlust användes ej i KL för att beteckna detta förhållande – men behöver ingalunda leda till sagda resultat; förlusten kan ha neutraliserats av uppburna intäkter i förvärvskällan så att icke något underskott uppkommit.

Den innebörd, som uttrycket förlust har när det nyttjas i FörlUtjF, är däremot en annan än nu sagts. Därmed skall enligt 2 § FörlUtjF förstås det belopp, varmed summan av skattskyldigs underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år. Med förlust förstås alltså i FörlUtjF den brist som under visst beskattningsår uppstått vid sammanställningen av dessa tillkommande och avgående poster i den skattskyldiges inkomstredovisning.

Den definition av begreppet förlust som lämnas i 2 § FörlUtjF anger dock endast i stora drag hur detta begrepp skall förstås vid förordningens tillämpning. På sätt i det följande närmare anges har nämligen i olika hänseenden avvikelser skett från det sålunda definierade förlustbegreppet. Det är ej alla underskott i förvärvskälla och ej heller alla övriga allmänna avdrag som vid förlustberäkningen får medtagas, och det är ej alla inkomstbelopp som därvid skall beaktas.

I förevarande framställning nyttjas uttrycket förlust i den betydelse som detta uttryck har i FörlUtjF. Därmed förstås alltså i fortsättningen det belopp, varmed under visst beskattningsår (förluståret) summan av skattskyldigs underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag – sedan vid beräkningen härav iakttagits vad i FörlUtjF därom stadgas – överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år, sedan jämväl vid beräkningen av dessa inkomster iakttagits vad i FörlUtjF därom stadgas.

II. *Förlustavdrag*

I FörlUtjF nyttjas i stor utsträckning uttrycket förlustavdrag; så har skett i så gott som samtliga paragrafer och anvisningar. Av det förut sagda följer att ej heller detta uttryck här användes i sin vanliga betydelse. Det nyttjas ej för att beteckna sådant avdrag för förlust, uppkommen i viss förvärvskälla under beskattningsåret, som får verkställas från den under samma år uppkomna intäkten i förvärvskällan.

I FörlUtjF skall i stället med uttrycket förlustavdrag förstås ett sådant avdrag för förlust, beräknad på sätt i FörlUtjF sägs och hänförlig till tidigare beskattningsår, som under i förordningen angivna förutsättningar får åtnjutas under ett senare beskattningsår.

III. *Begreppet förlustutjämning*

Uttrycket förlustutjämning kan användas i olika betydelser. I FörlUtjF förstås med förlustutjämning endast vad man kan kalla en uppskjuten förlustutjämning. Därmed förstås det resultat som ernås då en under visst beskattningsår uppkommen förlust (i detta uttrycks ovan angivna betydelse) ett senare beskattningsår utjämnas mot då åtnjuten inkomst genom att vid taxeringen avdragas från denna inkomst. Såsom förlustutjämning betecknas med andra ord den skatterättsliga effekten av verkställt förlustavdrag.

I denna bemärkelse användes uttrycket förlustutjämning i 2 § FörlUtjF men nyttjas ej därutöver i sagda förordning. Övriga bestämmelser, avseende förlustutjämning, anknyter i stället till begreppet förlustavdrag i detta begrepps nys angivna betydelse.

§ 2. Huruvida förlust förelegat visst beskattningsår fastställs först vid den senare taxering då avdrag för förlusten begäres

Avgörandet av om förlust uppkommit visst beskattningsår och, i så fall, fastställandet av förlustens storlek, kan tänkas ske vid endera av två tidpunkter. Så kan ske

vid taxeringen för det beskattningsår, då den skattskyldige gör gällande att förlust uppkommit. Avgörandet kan emellertid också förläggas till det senare taxeringsår, då fråga uppkommer om utjämning av den tidigare lidna förlusten.

I valet mellan dessa båda möjligheter har lagstiftaren stannat vid, att förhandenvaron av förlust och storleken därav skall fastställas först vid den tidpunkt då förlusten skall utnyttjas. Detta innebär alltså att berörda fastställande skall ske först vid taxeringen för det beskattningsår då fråga om utnyttjande av tidigare förlust uppkommer.¹ Avgörande för att lagstiftaren intagit denna ståndpunkt har varit att det motsatta förfarandet skulle ha medfört ett betydande merarbete för taxeringsmyndigheterna – ett merarbete som varit meningslöst i de säkerligen många fall då fråga om senare avdrag för förlusten icke uppkommer.^{1a}

Emellertid har icke i FörlUtjF meddelats någon uttrycklig föreskrift om att förlustens förhandenvaro och storlek skall fastställas först vid nu angivna senare tidpunkt. Att så skall ske torde dock kunna utläsas ur 5 § FörlUtjF. I första stycket av denna paragraf stadgas att den som önskar erhålla förlustavdrag (för tidigare liden förlust) har att därom framställa yrkande. Av andra stycket av samma paragraf framgår att först vid denna senare tidpunkt – då alltså avdragsyrkandet framställes – har den skattskyldige att visa förhandenvaron av de förutsättningar, som för honom grunda rätt till förlustavdrag, samt att visa befogetheten i övrigt av det yrkade avdraget.

När tidpunkten för fastställandet av förlusten blivit bestämd på nu angivet sätt följer dock därav att, om skattskyldig ett visst år yrkar avdrag för endast en del av tidigare liden förlust, blir det endast till denna del som storleken av förlusten prövas vid taxeringen för detta år. Om det yrkade avdraget då godtagits och om senare yrkas avdrag för ytterligare en del av den tidigare lidna förlusten, blir det först vid då skeende taxering som prövning sker, huruvida den tidigare förlusten uppgått till sådant belopp att även det nu yrkade avdraget kan medges.² I dylika fall kommer alltså prövningen av den tidigare förlustens storlek att ske i etapper, allteftersom yrkanden om utjämning därav framställes.

§ 3. Vilka skattskyldiga som äger rätt till förlustutjämning

I. Inledning

Den rätt till förlustutjämning som föreligger enligt FörlUtjF är icke begränsad till viss speciell grupp eller vissa speciella grupper skattskyldiga utan gäller, under i förordningen angivna förutsättningar, samtliga skattskyldiga.

Rätten till förlustutjämning har i princip anknutits till den skattskyldiges person. En skattskyldig kan således som regel få avdrag för tidigare uppkommen förlust endast om han själv lidit förlusten ifråga. Från denna huvudregel, behandlad nedan under II, har dock vissa undantag gjorts, behandlade under III nedan.

¹ Jfr rättsfall åberopade under § 12, II, A.

^{1a} SOU 1958 : 35, sid. 80–83, prop. 1960 : 30 sid. 72–74.

² SOU 1958 : 35, sid. 84, prop. 1960 : 30, sid. 74. – Jfr nedan under § 9.

II. Huvudregel: Rätt till förlustutjämning tillkommer den som lidit förlusten³

Huvudregeln är, som redan nämnts, att rätt till förlustutjämning endast tillkommer den som själv lidit förlusten. Så vitt fråga är om förlust i rörelse, som bedrivits av enskild person, innebär detta att om rörelsen överlåtes å ny innehavare får den nye innehavaren icke åtnjuta avdrag för förlust som uppkommit innan han övertog rörelsen.⁴

Därest enskild rörelseidkare ombildar sitt företag till aktiebolag, har detta bolag ej rätt att tillgodogöra sig förlust som uppkommit innan bolaget begynte driva rörelsen. Å andra sidan får den, som tidigare bedrev rörelsen i egen regi, alltjämt åtnjuta avdrag för förlust som under denna tidigare period för honom uppkommit i rörelsen. Han får avdraga denna förlust mot annan inkomst och således även mot sådan inkomst som han uppbär från bolaget i form av lön eller utdelning.

I fråga om aktiebolag och ekonomisk förening kan antalet delägare vara skiftande. Detta förhållande bör som regel icke påverka bolagets eller föreningens rätt till avdrag för förlust, uppkommen i dess verksamhet under tidigare år. Det är alltjämt fråga om samme juridiske person. Följaktligen är det för frågan om rätt till förlustutjämning i allmänhet utan betydelse om aktier eller andelar bytt ägare efter det att förlusten lidits och innan förlustavdrag yrkas.⁵ Från vad sålunda sagts har dock undantag gjorts när fråga om familjeföretag (fåmansföretag), på sätt framgår av vad nedan under § 5, II och III, anföres.

Därest en enskild rörelseidkare upphör med av honom bedriven rörelse äger han därefter att alltjämt tillgodogöra avdrag för förlust som för honom tidigare uppkommit i rörelsen. Om rörelsen upphör på grund av rörelseidkarens frånfalle, uppkommer sådant fall som behandlas nedan under III B.

Om aktiebolag eller ekonomisk förening upphör med bedriven verksamhet men företaget ändock fortbestår, äger likaledes bolaget eller föreningen rätt att därefter åtnjuta avdrag för förlust som uppkommit under verksamhetens bedrivande. Därast bolaget eller föreningen upplöses bortfaller däremot all rätt till avdrag för sådan förlust som därförut uppkommit. Här finnes icke något skattesubjekt som fortfar att vara bärare av avdragsrätten.

Handelsbolag (kommanditbolag) äger givetvis icke rätt till förlustutjämning, eftersom dylikt bolag icke utgör något skattesubjekt. Handelsbolaget (kommanditbolaget) är visserligen en juridisk person, men detta bolag skall enligt 53 §, 2 mom., KL icke taxeras utan dess inkomst hänföres till de särskilda delägarnas inkomst på sätt i sagda lagrum sägs. Därast hos bolaget i stället för inkomst uppkommit brist, fördelas denna på motsvarande sätt å delägarna. Det blir de särskilda delägarna som därpå äger att i dem tillkommande förlustavdrag inräkna vad å dem belöper av den hos bolaget uppkomna bristen. Se härom vidare under § 7, I, och § 8 nedan.

³ Betr. vissa delar av vad i detta avsnitt anföres jfr SOU 1958 : 35, sid. 102.

⁴ Jfr R. 1969, not.1639.

⁵ Jfr SOU 1958 : 35, sid. 103.

Om handelsbolag (kommanditbolag) upplöses och förlust därvid uppkommer för en bolagsman⁶, bör även denna förlust kunna av bolagsmannen utnyttjas för framtida förlustavdrag.

I övrigt är givet att om enskild rörelse ombildas till handelsbolag (kommanditbolag) kan den, som tidigare själv bedrivit rörelsen, även i fortsättningen utnyttja förlust som uppkommit i den tidigare bedrivna rörelsen och utnyttja förlusten till senare avdrag även mot den inkomst som han deklarerar i sin egenskap av delägare i bolaget.

III. *Undantag från huvudregeln: Fall då rätt till förlustutjämnning tillkommer annan än den som lidit förlusten*

A. *Överflyttning av makes förlustavdrag å andre maken*

I 6 § FörlUtjF har meddelats en bestämmelse enligt vilken förlustavdrag kan få överflyttas från en äkta make till den andre maken. Bestämmelsen har numera följande lydelse: Äger av äkta makar, vilka för beskattningsåret skola taxeras med tillämpning av 52 § 1 mom. KL och 11 § 1 mom. SI, den ena rätt till förlustavdrag men kan avdraget av den maken helt eller delvis ej utnyttjas vid den taxering, varom fråga är, må – efter samma makes medgivande – det icke utnyttjade avdraget i stället tillgodoföras andre maken.⁷

Bestämmelsen i 6 § FörlUtjF är således endast tillämplig å sådana äkta makar som för beskattningsåret – varmed här måste syftas det beskattningsår då fråga om avdrag för tidigare förlust uppkommer – skall taxeras enligt 52 §, 1 mom., KL och 11 §, 1 mom., SI. Dylig taxering skall åter enligt sagda stadganden äga rum när makarna under beskattningsåret levat tillsammans. Så snart som så varit förhållandet kunde följaktligen synas som om förlustavdrag finge överflyttas mellan makarna.

Emellertid innehåller 65 § KL vissa bestämmelser som dels begränsar och dels utvidgar tillämplighetsområdet för 52 §, 1 mom., KL och därmed även, på sätt framgår av 3 § SI, tillämplighetsområdet för 11 §, 1 mom., SI.

1) Enligt 65 §, andra stycket, gäller att i fråga om skattskyldig, som ingått äktenskap under beskattningsåret, skall de bestämmelser som avser gift skattskyldig äga tillämpning först vid taxering för det därpå följande beskattningsåret, om ej annat följer av vad som stadgas i 65 §, sista stycket. Sistnämnda hänvisning innebär att bestämmelserna om gift skattskyldig blir tillämpliga redan det år då äktenskapet ingåtts, om vederbörande året därförut levat tillsammans samt därvid antingen tidigare varit förenade i äktenskap eller ock gemensamt har eller har haft barn.

2) Enligt 65 §, tredje stycket, gäller att bestämmelser som avser gift skattskyldig skall i fråga om makar som levat tillsammans tillämpas jämväl under det beskattningsår, varunder make avlidit.

⁶ Jfr R. 1954, not. 1845, SvSkT 1955, rf, sid. 35, GRS.

⁷ Stadgandet har erhållit denna lydelse genom lag den 27 maj 1970. (Jfr prop. 1970:70, sid. 104.) Därförut avsåg bestämmelsen i 6 § FörlUtjF sådana äkta makar som för beskattningsåret skolat samtaxeras.

3) Enligt 65 §, fjärde stycket, skall – när eljest under beskattningsåret ändring inträtt i förhållande som har betydelse för tillämpning av bestämmelserna angående taxering av gift skattskyldig – det förhållande, som rått under större delen av beskattningsåret, vara bestämmande för taxeringen.

I fråga om överflyttning av förlustavdrag mellan äkta makar, innebär det nu sagda att sådan överflyttning i regel kan ifrågakomma först under det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår då äktenskapet ingåtts samt att sådan överflyttning får ske endast under förutsättning att makarna levt tillsammans under större delen av det beskattningsår, då fråga om förlustavdragets överflyttning uppkommer. Emellertid kan, på sätt av det ovan anförda framgår, överflyttning av förlustavdrag få ske redan under det beskattningsår då äktenskapet ingåtts, därest vederbörande året därförut levt tillsammans samt därvid tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn. När i detta fall kräves att vederbörande ”levt tillsammans” torde sagda krav ej innebära mera än att sammanlevnaden skall ha börjat under året näst före det då äktenskapet ingåtts.

Om äktenskap upplösts under visst beskattningsår genom ene makens död men makarna under detta år levt tillsammans innan dödsfallet inträffade, följer av 65 §, tredje stycket, KL att makarna även för detta beskattningsår skall – med beaktande av vad i 53 §, 3 mom., KL stadgas angående dödsbos taxering – taxeras enligt 52 §, 1 mom., KL och 11 §, 1 mom., SI. Härav följer då också, eftersom 6 § FörlUtjF är tillämplig å äkta makar som taxeras med tillämpning av sist angivna lagrum, att i detta fall en överflyttning kan äga rum av förlustavdrag, vartill den avlidne maken vid frånfallet varit berättigad. Den efterlevande maken bör alltså vid taxeringen för dödsåret äga rätt att – men endast under härför gällande och nedan närmare angivna förutsättningar – åtnjuta avdrag för sådan den avlidne makens förlust, som hänför sig till tiden före dödsåret och som ej av denne make utnyttjats.⁸ Ifrågasvarande möjlighet för efterlevande make att övertaga den avlidnes förlustavdrag gäller dock, på sätt av det anförda framgår, endast vid taxeringen för dödsåret och avser endast sådan förlust som den avlidne maken därförut åsamkats.⁹

Även i nu avsedda fall kräves, för att det senast sagda skall gälla, att makarna ”levt tillsammans” under det beskattningsår då ene maken avlidit. Ehuru 65 §, fjärde stycket, efter sin ordalydelse ej är tillämpligt i detta fall, synes rimligt att här analogt tillämpa sagda stadgande. Detta innebär att man för tillämpning av ifrågasvarande bestämmelse i 65 §, tredje stycket – och därmed även för tillämpning av 6 § FörlUtjF – ej borde kräva mera än att makarna levat tillsammans under större delen av den tid av beskattningsåret som förflutit innan dödsfallet inträffade. Givetvis följer av det tidigare sagda att man i nu förevarande fall måste kräva att makarnas äktenskap ingåtts före det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade, eller att, om så ej varit fallet, de makar, som ingått äktenskap först under dödsåret, redan un-

⁸ Jfr SOU 1958: 35, sid. 98, 99, 101.

⁹ För sådan förlust, som uppkommit under dödsåret, äger däremot den efterlevande maken ej åtnjuta förlustavdrag. I R. 1972, not. 1333, förelåg yrkande om avdrag för dylik förlust, vilket yrkande givetvis ogillades.

der året därförut levt tillsammans samt därvid antingen tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn.

Utöver vad ovan sagts skall vissa andra krav vara uppfyllda för att förlustavdrag skall få överflyttas mellan makar. På sätt av 6 § FörlUtjF framgår fordras härför att den make, som har rätt till förlustavdraget, icke kunnat eller icke kunnat till fullo utnyttja förlustavdraget vid den taxering, varom fråga är. Avdraget måste alltså vid ifrågavarande taxering i första hand utnyttjas av denne make, så långt detta är möjligt. Endast i den mån ett sådant utnyttjande ej kunnat ske hos den make, som har rätt till förlustavdraget, får avdraget resp. den ej utnyttjade delen därav, överföras å den andre maken.¹⁰ Å andra sidan inverkar ej å rätten till överflyttning av förlustavdrag att det vid taxeringen kan förutses att den make, om vars förlustavdrag fråga är, ett följande beskattningsår kommer att själv kunna utnyttja avdraget. Även om så är fallet hindrar det ej att avdraget helt eller delvis får överföras på den andre maken vid den taxering, varom nu är fråga.¹¹

Ovan har berörts det fall, då en make avlidit och den efterlevande maken vill vid taxeringen för dödsåret övertaga den avlidnes förlustavdrag. En förutsättning för att så skall få ske bör bl. a. vara att det förlustavdrag, som tillkommit den avlidne maken, icke kunnat eller icke kunnat tillfullo utnyttjas av dödsboet efter den avlidne vid taxeringen för dödsåret. Endast om och i den mån så varit förhållandet bör förlustavdraget kunna överflyttas å den efterlevande maken. Det nu sagda får anses följa av den i 6 § FörlUtjF meddelade bestämmelsen.

Vidare kräves enligt 6 § FörlUtjF att den make, vars förlustavdrag skall överflyttas, lämnat sitt medgivande härtill. Skatteutredningen framhöll att dylikt medgivande kunde lämnas t. ex. genom en påskrift på lämplig plats i deklarationen. Härmed torde åsyftas att påskriften ifråga kan göras i deklarationen för den make, å vilken förlustavdraget skall överflyttas.

Därest avlidne makes förlustavdrag skall överflyttas å den efterlevande maken – vilket på sätt nyss sagts kan ske vid taxeringen för dödsåret så vitt fråga är om tidigare liden förlust – bör medgivande till överflyttningen tydligen lämnas av dödsboet efter den avlidne maken.¹²

Den rätt till överflyttning av förlustavdrag, varom här är fråga, gäller, på sätt framgår av första stycket av anv. till 6 § FörlUtjF, alla förlustavdrag som tillkommer en make, oberoende av tidpunkten då förlusten uppkommit.^{12a} Det är således utan betydelse för rätten till överflyttning om förlusten uppkommit före äktenskapets ingående eller under äktenskapets bestånd. Det är likaledes utan betydelse för rätten till överflyttning om makarna taxerats såsom sammanlevande under det beskattningsår, då förlusten uppkommit för ena maken, eller om de för detta beskattningsår taxerats såsom av varandra oberoende skattskyldiga. Huru därmed än förhållit

¹⁰ "Praktiska skäl" har åberopats såsom motivering till denna bestämmelse, SOU 1958: 35, sid. 97.

¹¹ SOU 1958: 35, sid. 97.

¹² Jfr SOU 1958: 35, sid. 101, nederst.

^{12a} Betr. det fall, då för make under visst år uppkommit underskott som samma år kan utnyttjas av den andre maken, se under § 7, I, nedan.

sig föreligger den rätt till förlustöverflyttning varom här är fråga. Däremot är givet, på sätt förut framhållits, att makarna måste ha taxerats såsom sammanlevande under det beskattningsår då förlustavdraget skall överflyttas.

Därest makarna visst beskattningsår icke taxerats såsom sammanlevande utan, på sätt i 52 §, 2 mom., KL sägs, såsom av varandra oberoende skattskyldiga, får under detta beskattningsår – utan avseende å när förlusten uppkom – förlustavdrag icke överföras från den ene maken till den andre. Bestämmelse härom har meddelats i sista stycket av anv. till 6 § FörlUtjF, varest jämväl stadgas att motsvarande gäller när makar efter skillnad i äktenskapet taxeras såsom av varandra oberoende skattskyldiga.

Här anmärkes vidare att i andra stycket av anv. till 6 § FörlUtjF föreskrives att vad i punkt 3 anv. till 2 § FörlUtjF 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.¹³

En i 65 § KL meddelad, ovan omnämnd bestämmelse torde i detta sammanhang böra ytterligare något beröras. 65 §, sista stycket, lyder: Bestämmelser i denna lag om gift skattskyldig skola äga tillämpning jämväl i fråga om dem som, utan att vara gifta, leva tillsammans, om de tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt hava eller hava haft barn.

Man kan då fråga sig, huruvida denna bestämmelse medför att den överflyttning av förlustavdrag mellan äkta makar, varom ovan varit tal, får äga rum även mellan nu berörda sammanlevande personer. Kammarrätten i Stockholm har haft att taga ståndpunkt härtill i ett den 18 mars 1974 avgjort och nedan återgivet mål. Vid den taxering, varom i detta mål var fråga, hade emellertid 65 §, sista stycket, KL ännu ej erhållit den lydelse som ovan återgivits. Ingressen till detta stadgande lydte nämligen då: ”De för gift skattskyldig gällande bestämmelserna skola äga tillämpning”. I stadgandet var sålunda vid denna tid ej uttryckligen föreskrivet att stadgandet endast gällde i fråga om ”bestämmelser i denna lag om gift skattskyldig”, d. v. s. endast gällde i fråga om sådana bestämmelser rörande gift skattskyldig som meddelats i KL. Därjämte var vid denna tid även reglerna om samtaxering av äkta makar tillämpliga.

N hade under beskattningsåret 1969 sammanbott med Asa K och hade med henne ett barn, fött år 1967. Vid 1970 års taxering yrkade N att få åtnjuta ett Asa K tillkommande förlustavdrag (underskott) med 5.028 kr. Avdraget medgavs ej av taxeringsnämnden och av N anförda besvär lämnades av länsskatterätten utan bifall. Kammarrätten i Stockholm fann däremot att N – efter Asa K:s medgivande – ägde rätt till förlustavdrag med av henne outnyttjade underskott från tidigare år.

Såsom motivering till ifrågavarande avgörande anförde kammarrätten: Enligt 6 § FörlUtjF har äkta makar, vilka för beskattningsåret skall samtaxeras, möjlighet att begagna varandras outnyttjade underskott från tidigare år. Bestämmelserna om äkta makars beskattning finns i 52 § KL jämte anvisningar därtill. I 65 § KL stadgas bl. a. att de för gift skattskyldig gällande bestämmelserna skall tillämpas jämväl i fråga om dem som, utan att vara gifta, lever tillsam-

¹³ Se härom nedan § 10, II, B, 2) samt 3) och 4).

mans och gemensamt har barn. Vid införandet av detta stadgande utsades i förarbetena (prop. 1960:76 sid. 92) att detta innebar att alla de bestämmelser som gäller i fråga om makar skulle tillämpas, t. ex. reglerna om förvärvsavdrag, möjligheten att utnyttja varandras underskott, ortsavdrag och skatteskalor. Mot bakgrunden av det anförda måste anses att den äkta makar i 6 § FörlUtjF medgivna rätten till förlustavdrag gäller även för dem som, utan att vara gifta, lever tillsammans och gemensamt har barn. Ytterligare stöd för denna tolkning utgör det förhållandet att lagstiftaren vid en 1970 vidtagen ändring av lydelsen av sistnämnda författningssammanfattning knutit avdragsrätten direkt till samtaxering enligt 52 § KL.¹⁴ Den ändrade lydelsen är av redaktionell art och ej betingad av materiell ändring av avdragsrätten (prop. 1970:70, sid. 104).^{14a}

Naturligtvis kan synas rimligt att även i ett fall av här förevarande slag den ene av två sammanboende får övertaga den andres förlustavdrag. 65 § KL kan dock ej numera åberopas till stöd för att så må ske, eftersom däri endast föreskrives att bestämmelserna i KL skall äga tillämpning å däri avsedda sammanlevande personer. Nu angivna begränsning av tillämplighetsområdet för stadgandet i 65 § KL torde för övrigt även tidigare ha varit åsyftad, eftersom den år 1970 gjorda ändringen i detta stadgande tydligen var av allenast redaktionell art. I varje fall kan kammarrättens dom icke anses prejudicerande sedan 65 §, sista stycket, KL erhållit sin nuvarande lydelse.¹⁵

Sammanfattning

1) Allmän regel

Den ene av två äkta makar äger övertaga förlustavdrag, som tillkommer den andre maken, därest följande förutsättningar samtliga är uppfyllda:

a) Överflyttningen äger rum under senare år än det beskattningsår, varunder äktenskapet ingåtts. Dock får överflyttning ske även under det år då äktenskapet ingåtts, om vederbörande under året därförut levt tillsammans samt därvid antingen tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn.

b) Makarna har sammanlevt under större delen av det beskattningsår då förlustavdraget skall överflyttas.

c) Den make, som förlustavdraget ursprungligen tillkommer, har ej kunnat utnyttja detta avdrag eller ej kunnat tillfullo utnyttja avdraget. I sistnämnda fall kan överflyttningen endast avse den ej utnyttjade delen av förlustavdraget.

d) Den make, som förlustavdraget ursprungligen tillkommer, har lämnat sitt medgivande till överflyttningen.

2) Speciell regel, gällande då ene maken avlidit.

Den efterlevande maken äger *vid taxeringen för det beskattningsår, varunder*

¹⁴ Uttalandet är i denna del svårförståeligt. Den förutvarande samtaxeringen avskaffades i huvudsak genom 1970 års lagändringar.

^{14a} Dom 18/3 1974, tidskriften Taxeringsnämnden 1974, sid. 66. - Kammarrättens dom har vunnit laga kraft.

¹⁵ Jfr 6 § förordningen om begränsning av skatt i vissa fall. När man önskade att däri meddelade bestämmelser om äkta makar skulle tillämpas å här avsedda sammanlevande personer infördes i 6 §, sista stycket, en föreskrift härom. Se prop. 1970:71, sid. 99.

andre maken avlidit (men ej vid taxering för senare år), övertaga den avlidnes rätt till avdrag för under tidigare år av denne make liden förlust, därest följande förutsättningar samtliga är uppfyllda:

a) Äktenskapet mellan makarna har ingåtts före det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade. Dock får överflyttning av förlustavdraget ske även om äktenskapet ingåtts under dödsåret, därest vederbörande under året därförut levt tillsammans samt därvid antingen tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn.

b) Makarna har levt tillsammans under den tid av beskattningsåret, som förflutit före dödsfallet; dock torde vara tillräckligt att sammanlevnaden varat under större delen av denna tid.

c) Dödsboet efter den avlidne maken har ej kunnat utnyttja den avlidnes förlustavdrag eller ej kunnat tillfullo utnyttja detta avdrag. I sistnämnda fall kan överflyttningen å den efterlevande maken endast avse den del av förlustavdraget som dödsboet ej kunnat utnyttja.

d) Dödsboet efter den avlidne maken har lämnat sitt medgivande till överflyttningen.

B. Överflyttning å oskift dödsbo av den avlidnes förlustavdrag

Därest oskift dödsbo fortsätter att driva den avlidnes verksamhet och förlust därvid uppkommer, har naturligtvis dödsboet samma rätt som andra skattskyldiga att vid senare taxering åtnjuta avdrag för denna förlust.

Härutöver föreligger emellertid en rätt för oskift dödsbo att i vissa fall övertaga och utnyttja den avlidnes rätt till förlustavdrag. Stadgande härom har meddelats i 7 § FörlUtjF som har följande lydelse: Avlider skattskyldig, äger oskift dödsbo efter honom vid taxering för det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade, samma rätt till förlustavdrag, som eljest tillkommit den skattskyldige. Vad nu sagts skall ock gälla vid taxering för senare beskattningsår inom den i 3 § första stycket angivna tidsperioden,^{15a} under förutsättning att efterlevande make eller barn varit delägare i dödsboet under det beskattningsår, varom fråga är.

Det är två olika bestämmelser som här meddelats.

1) Dödsboets rätt att under dödsåret få förlustavdrag å sig överflyttat

Den första i 7 § FörlUtjF meddelade bestämmelsen avser taxeringen för det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffat (dödsåret). Vid denna taxering är det oskifta dödsboet alltid berättigat att övertaga och utnyttja det förlustavdrag, vartill den avlidne vid frånfället varit berättigad. Om den avlidne vid sitt frånfälle haft rätt till avdrag för tidigare liden förlust, äger således det oskifta dödsboet efter honom samma rätt till avdrag under dödsåret för denna förlust som den avlidne skulle ha haft om han fortfarande levat.

^{15a} Betr. denna tidsperiod, se nedan § 9.

Denna bestämmelse kan sägas vara en komplettering av stadgandet i 53 §, 3 mom., första stycket, KL, vilket stadgande enligt 6 §, 3 mom., SI äger motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt. Enligt sagda lagrum skall för det beskattningsår, då skattskyldig avlidit, det oskifta dödsboet efter den avlidne taxeras såväl för inkomst som den avlidne haft som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt KL, resp. SI, skolat gälla för den avlidne.

Det bör emellertid understrykas att här avsedda rätt för oskift dödsbo att städse övertaga den avlidnes förlustavdrag endast gäller vid den taxering som äger rum för dödsåret. Å andra sidan kvarstår dödsboets rätt att vid taxeringen för dödsåret övertaga den avlidnes förlustavdrag även om dödsboet avvecklas redan under dödsåret, något som bl. a. kan bli fallet när endast en dödsbodelägare finns.

På sätt förut uttalats kan ifrågakomma att vid taxeringen för dödsåret – men icke vid taxeringen för senare år – förlustavdrag, som sålunda tillkommer det oskifta dödsboet men som icke kunnat av dödsboet utnyttjas, med dess medgivande överflyttas å den avlidnes efterlevande make. Med avseende härå hänvisas till vad ovan under A anförts.

2) Dödsboets möjlighet att under senare år än dödsåret få förlustavdrag å sig överflyttat

Härom handlar stadgandet i 7 §, andra meningen, FörlUtjF. Även vid taxering för senare år än det, varunder dödsfallet inträffade, kan det oskifta dödsboet efter den avlidne erhålla rätt att utnyttja förlustavdrag som tillkommit den avlidne vid hans frånfälle. Härför krävs dock att efterlevande make eller barn varit delägare i dödsboet ”under det beskattningsår, varom fråga är”, d. v. s. under det beskattningsår då förlustavdraget skall av dödsboet utnyttjas. Det är för denna överflyttning av den avlidnes förlustavdrag icke tillräckligt att efterlevande make eller barn varit delägare i dödsboet under det beskattningsår då dödsfallet inträffade.

Den rätt att övertaga den avlidnes förlustavdrag, som i nu angivna fall tillerkänts oskift dödsbo, har motiverats därmed att om så ej skedde syntes ett obilligt resultat bli följden i de många vanliga fall då den avlidne efterlämnade make och barn och dessa under tiden intill den slutliga avvecklingen av dödsboet fortsatte den förvärvsverksamhet som den avlidne bedrivit; så kunde exempelvis, framhållas det i förarbetena, vara fallet i en rörelse eller ett jordbruk. Det skulle i många fall vara obilligt, uttalas vidare, om de efterlevande i en sådan situation inte skulle äga rätt att utjämna de förluster som uppkommit i samma verksamhet före dödsfallet.¹⁶

Avfattningen av den ifrågavarande bestämmelsen i 7 § FörlUtjF kan emellertid orsaka viss tvekan, nämligen när det gäller att tolka kravet att efterlevande make eller barn skall ha varit dödsbodelägare *under* det här ifrågavarande beskattningsåret. Detta kan betyda att efterlevande make och barn måste ha varit delägare i döds-

¹⁶ SOU 1958 : 35, sid. 100, prop. 1960 : 30, sid. 102.

boet under hela det beskattningsår då förlustavdraget skall utnyttjas. En sådan tolkning skulle emellertid leda till resultat som vore uppenbart orimliga. Så bleve förhållandet när dödsboet skiftades samma beskattningsår som frågan om övertagande av förlustavdrag aktualiserades; efter skiftet finns ju ej längre någon dödsbodelägare och sålunda kan i detta fall icke efterlevande make eller barn ha varit dödsbodelägare under hela det nu frågavarande beskattningsåret.

Av förarbetena framgår emellertid att med kravet å delägarskap i dödsbo "under det beskattningsår, varom fråga är", har man endast åsyftat att efterlevande make eller barn skall ha varit delägare i dödsboet "under beskattningsåret eller del därav".¹⁷ I enlighet härmed bör stadgandet tydligtvis tolkas. Det får således anses tillräckligt, för att det oskifta dödsboet skall vara bibehållet vid rätten att utnyttja den avlidnes förlustavdrag, att efterlevande make eller barn varit delägare i dödsboet under någon del av det beskattningsår då frågan om utnyttjande av sådant förlustavdrag uppkommer. Det krävs ej att bodelägarskapet bestått under hela detta beskattningsår.

Efterlevande make är dödsbodelägare om han har giftorätt i boet eller, om så ej är fallet, är arvinge efter den avlidne eller är universell testamentstagare.¹⁸ Såsom universell testamentstagare betecknas den som den avlidne insatt i arvinges ställe genom att i testamente tillerkänna honom kvarlåtenskapen eller viss andel i kvarlåtenskapen eller överskott därå.¹⁹ Om efterlevande make ej har giftorätt i boet – giftorätt kan vara utesluten på grund av äktenskapsförord eller boskillnad – är denne make således ej dödsbodelägare med mindre han är arvinge till den avlidne eller universell testamentstagare efter denne.

Av det ovan sagda följer att så snart som i oskift dödsbo ingår efterlevande make såsom dödsbodelägare är dödsboet berättigat att övertaga den avlidnes förlustavdrag även under senare år än dödsåret. Det krävs således ej att denne efterlevande make vid tiden för den andre makens död varit taxerad såsom sammanlevande med denne make. Om efterlevande make är ende dödsbodelägare och denne efterlevande make varit taxerad såsom icke sammanlevande med den avlidne maken vid tiden för dennes frånfälle – d. v. s. makarna då taxerats såsom av varandra oberoende skattskyldiga – äger dödsboet ändock rätt att få övertaga den avlidne makens förlustavdrag. Visserligen hade den efterlevande maken ej kunnat under den andre makens livstid få dennes förlustavdrag på sig överflyttat – härför hade ju krävts att makarna taxerats som sammanlevande – men detta hindrar ej att det oskifta dödsbo, vari den ifrågavarande efterlevande maken ingår som ende delägare, får utnyttja den avlidnes förlustavdrag.²⁰

Den avlidnes barn, vartill även hans adoptivbarn räknas,²¹ är alltid dödsbodelägare för så vitt de ej avsagt sig sin rätt till arv och tillika med bindande verkan

¹⁷ SOU 1958: 35, sid. 101, första stycket.

¹⁸ Jfr 18 kap. 1 §, ärvdabalken. Ang. makes arvsrätt, se 3 kap. ärvdabalken.

¹⁹ 11 kap., 10 §, ärvdabalken. Jfr *Sandström* i SN 1966, sid. 182.

²⁰ Jfr SOU 1958: 35, sid. 101.

²¹ 4 kap., 8 §, föräldrabalken. Se även prop. 1971:143.

avsagt sig rätten till laglott.²² Styvbarn och fosterbarn är däremot ej dödsbodelägare med mindre de är universella testamentstagare. I KL avses visserligen med barn även styvbarn och fosterbarn,²³ men detta förhållande gör dem naturligtvis ej till dödsbodelägare.

Stundom kan förekomma att i oskift dödsbo icke ingår efterlevande make och ej heller barn till den avlidne men väl barnbarn till denne. Med den avfattning, 7 § FörUtjF erhållit, skulle det oskifta dödsboet då icke vara berättigat att övertaga den avlidnes förlustavdrag under senare år än det, varunder dödsfallet inträffade. Förhållandet är anmärkningsvärt, ty samma skäl som föranlett att rätt att övertaga förlustavdrag tillerkänts sådant dödsbo, vari barn ingår, synes med lika styrka tala för att så borde vara fallet även när endast barnbarn ingår i dödsboet. Det synes därför kunnat ifrågasättas om icke grunderna för stadgandet i 7 §, andra meningen, FörUtjF motiverade att däri meddelad bestämmelse tillämpades även i sist berörda fall.

När dödsboet avvecklats äger naturligtvis de förutvarande dödsbodelägarna icke någon rätt till den avlidnes förlustavdrag. Däremot är dödsboet, på sätt av det förut anförda framgår, berättigat att även vid dess taxering för det år, då dödsboet avvecklats, utnyttja den avlidnes förlustavdrag.

C. Moderbolags rätt att vid viss fusion övertaga dotterbolags förlustavdrag

I 9 § FörUtjF har meddelats vissa bestämmelser om rätt för sådant aktiebolag, som är moderbolag till ett annat aktiebolag, att vid fusion med detta dotterbolag övertaga dotterbolagets förlustavdrag. Såsom allmän regel gäller enligt 9 §, första meningen, att när aktiebolag (dotterbolag) genom fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen upplösts och uppgått i annat aktiebolag (moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag som – om fusionen ej skett – tillkommit dotterbolaget.

Denna rätt för aktiebolag att vid fusion övertaga det andra aktiebolagets förlustavdrag gäller således endast vid fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen, d. v. s. vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag.

När fråga är om annan fusion är nu sagts, d. v. s. då fråga är om fusion enligt 175 § aktiebolagslagen, är däremot det övertagande aktiebolaget icke berättigat att även övertaga det andra bolagets förlustavdrag. Så får alltså icke ske när, på sätt i 175 § aktiebolagslagen sägs, ett aktiebolags alla tillgångar och skulder genom fusion övertages av ett annat aktiebolag mot vederlag i penningar, aktier i det övertagande bolaget eller konvertibla skuldbrev, emitterade av det övertagande bolaget.²⁴

Såsom motivering för denna begränsning av rätten att vid fusion övertaga förlustavdrag anförde skatteutredningen att det inte syntes befogat att göra förlust-

²² Jfr 17 kap., 2 §, ärvdabalken. Ang. laglott, se 7 kap., 1 §, ärvdabalken.

²³ 65 §, första stycket, KL.

²⁴ Ang konvertibla skuldbrev, se lagen den 23 maj 1973 om konvertibla skuldbrev m.m.

avdraget till en rätt som kunde köpas och säljas. Av samma skäl syntes övertagande av rätt till förlustavdrag inte böra förekomma vid fusion mellan ekonomiska föreningar.²⁵ Även vid en dylik fusion liksom då fråga vore om fusion enligt 175 § aktiebolagslagen finge fusionsavtalet betraktas som en affärstransaktion genom vilken den övertagande föreningen förvärvade den överlåtande föreningens tillgångar.²⁶

Från den allmänna regeln om moderbolags rätt att vid fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen övertaga dotterbolags förlustavdrag har emellertid i 9 § FörlUtjF undantag gjorts när moderbolaget eller dotterbolaget vid viss tidpunkt haft karaktär av familjebolag (fåmansbolag). Med avseende härå hänvisas till framställningen under § 5, III, nedan.

§ 4. Vissa fall då rätten till förlustutjämning är utesluten

I. Förlusten för förluståret uppgår ej till 1 000 kr.

Jämlikt 2 §, tredje stycket, FörlUtjF bortfaller rätten till förlustavdrag om förlusten för förluståret ej uppgår till 1 000 kr. Så vitt avser förlustavdrag att utnyttjas vid taxering till kommunal inkomstskatt skall det sagda dock icke gälla om den skattskyldiges förluster under förluståret i olika kommuner uppgår till minst 1 000 kronor.

Den sist återgivna föreskriften har avseende å sådana fall då skattskyldigs förlust under visst beskattningsår uppgår till eller överstiger 1 000 kr., men denna förlust fördelar sig å olika kommuner. Om därvid i en eller flera kommuner den därå belöpande förlusten ej uppgår till 1 000 kr., får denna förlust ändock senare utnyttjas för förlustavdrag inom samma kommun eller kommuner vid taxering till kommunal inkomstskatt.

En speciell situation föreligger när fastigheter i olika kommuner tillhopa utgör en enda förvärvskälla.²⁷ I dylikt fall bör för rätten till senare förlustavdrag vara avgörande att förlusten å den förvärvskälla, som fastigheterna tillsammans utgör, uppgått till minst 1 000 kr. under förluståret.²⁸ Har så icke varit förhållandet bör icke något förlustavdrag kunna senare medgivas, även om i en av de kommuner, där fastigheten varit belägen, uppkommit en förlust som uppgått till 1 000 kr. eller mera. Har åter förlusten å förvärvskällan i dess helhet uppgått till minst 1 000 kr. under förluståret bör rätt till framtida förlustavdrag föreligga även i de kommuner, varest dit hänförlig förlustandel ej varit av sagda storleksordning.

Bestämmelsen i 2 §, tredje stycket, FörlUtjF har givetvis tillkommit för att begränsa antalet fall då fråga om förlustavdrag kan uppkomma.²⁹

²⁵ Jfr lagen den 1 juni 1951 om ekonomiska föreningar, 96 §.

²⁶ SOU 1958: 35, sid. 106-107.

²⁷ Jfr punkt 1 anv. till 18 § KL.

²⁸ Jfr R. 1968, not. 1780.

²⁹ Prop. 1960: 30, sid. 99.

II. *Skattskyldig har för förluståret åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts, och detta har ej berott på att vissa fonder återförts till beskattning eller att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst*

A. Huvudregel

Enligt 3 §, andra stycket, FörlUtjF gäller som huvudregel att rätten till förlustavdrag bortfaller om den skattskyldige för förluståret åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. Från vad sålunda stadgats har dock vissa undantag gjorts, vilka behandlas nedan under B.

Nu ifrågavarande huvudregel fanns icke upptagen i skatteutredningens förslag utan tillkom på departementschefens initiativ. Denne fann det vara en självklar förutsättning för att en förlust skulle få överföras att den skattskyldige icke för förluståret åsatts taxering som föranlett fastställande av beskattningsbar inkomst.²⁹

Givetvis är självklart att en sådan överföring icke kan ifrågakomma om den skattskyldige för det beskattningsår, varom fråga är, rätteligen påförts beskattningsbar inkomst. Huvudregeln i 3 §, andra stycket, avser emellertid ej blott dylika fall. Regeln gäller även – och detta torde vara dess egentliga betydelse – i sådana fall då förlust förelegat under visst beskattningsår men beskattningsbar inkomst ändå blivit åsatt på grund av en felaktig taxeringsåtgärd.

Det senast sagda får naturligtvis icke så förstås som om en skattskyldig definitivt förlorat rätten till senare avdrag för uppkommen förlust så snart taxeringsnämnden eller eventuellt högre instans felaktigt åsatt honom sådan taxering för förluståret som innebär att beskattningsbar inkomst fastställts. Därest den felaktiga taxeringen sedermera undanröjes, har givetvis den skattskyldige därmed blivit berättigad till avdrag för förlust som uppkommit under det beskattningsår då för honom beskattningsbar inkomst felaktigt fastställts. I nu behandlade fall är således det ifrågavarande stadgandets innebörd att rätten till avdrag för under visst beskattningsår liden förlust är utesluten så länge den taxering står fast, varigenom för detta beskattningsår beskattningsbar inkomst felaktigt fastställts.

Med avseende härå framhöll också departementschefen i nyss berörda sammanhang att – om en skattskyldig för ett år, då förlust rätteligen förelegat, åsatts taxering varvid beskattningsbar inkomst fastställts – den skattskyldige icke ägde rätt till förlustavdrag under ett senare vinstår såvida icke den oriktiga taxeringen för förluståret undanröjts. Om den skattskyldige anfört besvär över den felaktiga taxeringen men dessa besvär icke prövats under den tid som stått till buds för att yrka förlustavdrag,³⁰ kunde yrkande om förlustavdrag göras i särskild ordning när rätten därtill senare konstaterats.³¹

Departementschefen framhöll vidare att om beskattningsbar inkomst fastställts endast vid den statliga taxeringen, kunde givetvis förlustavdrag ifrågakomma vid den kommunala taxeringen.³² Likaså gäller naturligtvis att om beskattningsbar in-

³⁰ Ang. denna tid se nedan under § 11.

³¹ Se härom nedan under § 13.

³² Prop. 1960: 30, sid. 99.

komst fastställts endast vid den kommunala taxeringen kan förlust, som uppkommit vid den statliga taxeringen, utnyttjas för förlustutjämning vid senare taxering till statlig inkomstskatt.

Det nu sagda innebär alltså att om förlust uppkommit enbart vid taxeringen till statlig inkomstskatt eller enbart vid taxeringen till kommunal inkomstskatt föreligger ändå rätt att senare åtnjuta avdrag för denna förlust men endast vid motsvarande då verkställda taxering.

Emedellertid kan förekomma att någon, som är skattskyldig till kommunal inkomstskatt i två eller flera kommuner, vid taxeringen åsatts beskattningsbar inkomst i en eller ett par av dessa kommuner men redovisat förlust i en eller ett par andra kommuner och i denna kommun eller dessa kommuner icke vid taxeringen åsatts beskattningsbar inkomst. Vid senare taxering till kommunal inkomstskatt i kommun, där beskattningsbar inkomst sålunda åsatts, äger den skattskyldige icke åtnjuta avdrag för förlust som vid denna tidigare taxering kan visas ha förelegat. Däremot föreligger icke något hinder att vid senare taxering till kommunal inkomstskatt i kommun, där beskattningsbar inkomst ej åsatts vid den tidigare taxeringen, åtnjuta avdrag för den förlust som då blivit där redovisad eller eljest där förelegat. Att för visst beskattningsår beskattningsbar inkomst åsatts i *en* kommun innebär således icke något hinder för att i *annan* kommun framdeles åtnjuta avdrag för dit hänförlig och under samma beskattningsår liden förlust.³³

B. Undantagen från huvudregeln

Enligt 3 §, andra stycket, FörlUtjF skall nyss angivna huvudregel icke gälla i nedan angivna två fall.

1) *Beskattningsbar inkomst har fastställts å den grund att vissa fonder återförts till beskattning*

Jämlikt 3 §, andra stycket, andra meningen, FörlUtjF skall rätten till förlustavdrag icke bortfalla, när fastställandet av beskattningsbar inkomst berott på att investeringsfond, särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet återförts till beskattning. Bestämmelser rörande dylika fonder har under senare tid meddelats i nedan angivna författningar (åberopad paragraf i vederbörande författning är den, som innehåller bestämmelser vilka avser fondmedlens återförande till beskattning):

Förordningen den 2 maj 1947 om investeringsfonder, 10 §, andra stycket.

Förordningen den 11 maj 1951 med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar, 5 §, andra stycket.

Förordningen den 19 februari 1954 om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m., 8 §.

³³ Riksskattenämndens meddelanden 1962, 1:7. - Betr. det fall då fastigheter, belägna i olika kommuner, tillhoppa utgjort en enda förvärvskälla, se ovan under I.

Förordningen den 27 maj 1955 om investeringsfonder för konjunkturtjämnning, 19 §, andra stycket.

Förordningen den 15 maj 1959 om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar, 5 §, andra stycket.

Förordningen den 7 april 1967 om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond, m. m., 5 §, sista stycket.

Förordningen den 15 december 1967 om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, 7 §, sista stycket.

När enligt angivna författningar däri avsedda fonder återförs till beskattning gäller enligt åberopade lagrum att vid den taxering, då återföringen sker, får varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, upptages lägre än den till beskattning återförda fondavsättningen (jämte visst tilläggsbelopp eller ränta). När återföring sker enligt 1955 års förordning må dock minskning ske med belopp, varmed avdrag för ny avsättning till investeringsfond i förvärvskällan medgivits vid samma taxering.

Det sagda innebär att de återförda fondmedlen alltid skall till hela sitt belopp effektivt beskattas – där ej vid tillämpningen av 1955 års förordningen sådant fall föreligger som ovan sagts – d. v. s. nettointäkten skall alltid upptagas till lägst det återförda beloppet och detta oavsett om den skattskyldige i övrigt redovisat förlust. Sådan förlust får med andra ord icke avräknas mot de återförda fondmedlen.

Däremot gäller enligt 3 §, andra stycket, FörlUtjF att den förlust som förelåg när de ifrågavarande fondmedlen återfördes till beskattning – och som då icke fick avräknas mot de återförda fondmedlen – får av den skattskyldige under senare beskattningsår utnyttjas för förlustutjämnning. Detta förlustavdrag går således icke förlorat därför att bestämmelserna rörande beskattning av återförda fondmedel medfört att den skattskyldige påförts beskattningsbar inkomst för förluståret.

Rörande beräkningen av den förlust, som i förevarande fall berättigar till framtida förlustavdrag, har i punkt 1, andra stycket, anv. till 2 § FörlUtjF meddelats en särskild föreskrift: Har investeringsfond, särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits såsom skattepliktig intäkt, dock endast i den mån detta belopp inrymmer i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad, i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet.

Tillämpningen av denna bestämmelse möter ingen svårighet när den skattskyldige icke äger åtnjuta grundavdrag, något som i de här avsedda fallen väl oftast är förhållandet. I dessa fall leder förevarande bestämmelse ej till annat resultat än att den förlust, för vilken förlustavdrag får senare åtnjutas, är lika med den förlust som förelegat innan fondmedlen ifråga återfördes till beskattning. Om åter den skattskyldige ägt åtnjuta grundavdrag, kan bestämmelsens tillämpning bli något mera komplicerad, eftersom grundavdragen minskar de återförda fondmedlen men

ej får inräknas i den förlust som berättigar till framtida förlustavdrag.³⁴ Beträffande förfarandet i sistnämnda fall må hänvisas till vissa i Skattenytt år 1962 anförda exempel.³⁵

2) *Beskattningsbar inkomst har fastställts å den grund att garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst vid taxering till kommunal inkomstskatt*

Enligt 3 §, andra stycket, FörUtjF gäller vidare att rätten till förlustavdrag icke bortfaller när fastställandet av beskattningsbar inkomst berott på att vid taxering till kommunal inkomstskatt har garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst. – Häremot svarar att, på sätt nedan under § 7, II, 5) närmare anges, det avdrag för garantibelopp, som enligt 45 § KL är medgivet när fastighet ingår i förvärvskälla, icke får beaktas vid beräkning av sådan förlust som får utnyttjas för förlustutjämning.

Bestämmelsen ifråga innebär således att i de fall, då garantibelopp ingår i den vid taxeringen till kommunal inkomstskatt fastställda beskattningsbara inkomsten, bortses från garantibeloppet vid bedömandet av, huruvida förlust har uppkommit. Endast om beskattningsbar inkomst skulle ha fastställts oberoende av garantibeloppet förloras rätten till framtida förlustavdrag. Är denna förutsättning ej uppfylld är alltså den skattskyldige behållen vid rätten till framtida avdrag för förlust som förelegat innan garantibeloppet påfördes.

Ett fastighetsaktiebolag redovisade vid 1962 års taxering betydande underskott och åsattes av taxeringsnämnden ingen taxering till statlig inkomstskatt och åsattes taxering till kommunal inkomstskatt endast för garantibelopp för fastighet. Prövningsnämnden däremot taxerade bolaget till statlig inkomstskatt och taxerade bolaget till kommunal inkomstskatt ej blott för garantibelopp för fastighet utan jämväl för viss inkomst av fastighet. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten undanröjde taxeringen till statlig inkomstskatt och nedsatte taxeringen till kommunal inkomstskatt till 67 500 kr., motsvarande garantibeloppet för fastigheten.³⁶

Vid 1963 års taxering redovisade bolaget följande inkomst och yrkade därifrån nedan angivna förlustavdrag, avseende förlust vid 1962 års taxering:

	Taxering till statlig in- komstskatt	Taxering till kommunal inkomstskatt
Inkomst	72 425	805
Förlustavdrag	—72 425	—805
	0	0
Garantibelopp		100 000
	0	100 000

Taxeringsnämnden åsatte nu bolaget taxering till statlig inkomstskatt och taxerade bolaget till kommunal inkomstskatt för 100 800 kr. Därvid hade nämnden icke medgivit de yrkade

³⁴ Nedan under § 6, I.

³⁵ SN 1962, sid. 254. Vad däri sägs om ortsavdrag får numera anses gälla grundavdrag.

³⁶ R. 1967, ref. 54.

förlustavdragen enär bolaget år 1962 åsatts taxering. Prövningsnämnden lämnade av bolaget anförda besvär utan bifall, enär bolaget för förluståret åsatts taxering och därför icke kunde medges avdrag för förlustutjämning. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut. (Vid tidpunkten för dessa avgöranden hade regeringsrätten ännu ej meddelat utslag i målet rörande 1962 års taxering.)

Regeringsrätten fann, med hänsyn till utgången av målet rörande bolagets taxering år 1962, skäligt undanröja taxeringen till statlig inkomstskatt och bestämma taxeringen till kommunal inkomstskatt till 100 000 kr. beskattningsbar inkomst.³⁷

Regeringsrätten hade således medgivit de yrkade förlustavdragen. Hinder härför kunde ej möta enligt ifrågavarande bestämmelser i 3 § FörlUtjF eftersom regeringsrätten beträffande 1962 års taxering visserligen för bolaget fastställt beskattningsbar inkomst men endast å den grund att garantibelopp för fastighet då upptagits såsom skattepliktig inkomst.

III. Skattskyldig har försatts i konkurs

I 3 §, tredje stycket, FörlUtjF stadgas: Har skattskyldig försatts i konkurs och har konkursen icke blivit nedlagd på grund av att borgenärerna erhållit full betalning, må den skattskyldige vid taxering för det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelats, och för senare år icke åtnjuta avdrag enligt denna förordning för förlust som uppkommit under konkursen eller tidigare.

Detta stadgande tillkom på initiativ av departementschefen. Om skattskyldig försatts i konkurs, framhöll departementschefen, vore sannolikheten för att förlusten helt eller delvis bures av annan än konkursgäldenären så stor att det icke kunde vara försvarligt att i samtliga dylika fall medge den skattskyldige avdrag för hela förlusten. Att åter medge avdrag i den mån den skattskyldige kunde visa att förlusten burits av honom själv vore knappast görligt därför att detta skulle medföra en betydande komplicerad av bestämmelserna, varförutom det ofta kunde vara omöjligt att avgöra vilken eller vilka av tidigare lidna förluster som den skattskyldige skulle anses ha burit genom utdelning i konkursen eller genom senare betalda skulder. Det kunde också förhålla sig så att de skulder som betalats inte hade samband med den skattemässiga förlusten.³⁸

Med avseende å ifrågavarande bestämmelse må till en början understrykas att däri stadgad förlust av rätten till förlustutjämning icke inträder, därest den skattskyldige visserligen försatts i konkurs men denna konkurs blivit nedlagd på grund av att konkursborgenärerna erhållit full betalning. Detta är dock ett fall som mera sällan torde förekomma. Den omständigheten att konkursen å annan grund blivit nedlagd – t. ex. därför att konkursgäldenären träffat förlikning med borgenärerna eller därför att han erhållit ackord i konkursen³⁹ – medför däremot icke att rätten till förlustavdrag bibehålles. I fall av sistnämnda slag gäller alltså att konkursgäldenären förlorar sin rätt till här avsedda förlustavdrag.⁴⁰

³⁷ R. 1967, not. 1601. Vid 1964 års taxering erhöi bolaget ett större avdrag för förlust, hänförlig till 1962 års taxering, R. 1968, not. 1339.

³⁸ Prop. 1960 : 30, sid. 90.

³⁹ Jfr 7 kap. konkurslagen.

⁴⁰ Jfr prop. 1960 : 30, sid. 91.

Ett aktiebolag hade försatts i konkurs kring årsskiftet 1956–1957 och bevakningstiden i konkursen utgick den 25 februari 1957. Den 30 mars 1957 blev konkursen nedlagd, sedan borgenärerna återkallat sina bevakningar emedan huvudaktieägaren träffat uppgörelse om reglering av bolagets skulder. Vid 1962 års taxering yrkade bolaget avdrag med 7.058 kr. för förlust, hänförlig till taxeringsåret 1956. Taxeringsnämnden medgav ej avdraget. Sedan bolaget anfört besvär genmälde taxeringsintendenten att det ej kunde antagas att bolagets borgenärer erhållit full betalning. Prövningsnämnden ogillade bolagets yrkande. Kammarrätten fann ej skäl göra ändring i prövningsnämndens beslut, enär bolaget icke visat att samtliga dess konkursborgenärer erhållit full betalning för sina fordringar. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.⁴¹

Den mistning av rätten till framtida förlustavdrag, som enligt bestämmelserna i 3 §, tredje stycket, FörlUtjF inträder när konkursen ej blivit nedlagd på grund av att borgenärerna erhållit full betalning, drabbar *dels* all sådan förlust som för den skattskyldige uppkommit före det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelats, och *dels* den förlust som uppkommit under konkursen, d. v. s. innan konkursen avslutats.

Vid taxeringen för det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelades, får alltså förlustavdrag icke medges för sådan förlust som uppstått före konkursens inträde och vid taxeringen för senare beskattningsår får avdrag icke medges vare sig för dylik förlust eller för förlust som uppkommit under konkursen. Förlusten av avdragsrätten är definitiv och gäller således ej blott vid taxering som äger rum medan konkurstillståndet varar utan även vid taxering som äger rum efter konkursens avslutande.⁴²

Förlust, som uppkommit efter det att konkursen avslutats, påverkas naturligtvis icke av nu ifrågavarande stadgande. I och med att konkursen avslutats återinträder alltså den skattskyldige i rätten till förlustutjämnning så vitt fråga är om förlust, uppkommen efter konkursens avslutande.

Förlust av avdragsrätten inträder, såsom av det anförda framgår, endast i det fall då den skattskyldige själv försatts i konkurs. Om ett handelsbolag, vari han är delägare, blivit försatt i konkurs, är den skattskyldige alltså bibehållen vid rätten till avdrag för förlust som drabbat eller drabbar den skattskyldige, och således även för den förlust som handelsbolagets konkurs kan för honom medföra.⁴³

Beträffande sådana fall, då fråga är om ackord utan konkurs – i vilka fall rätten till förlustutjämnning endast delvis förloras – hänvisas till § 5, I, nedan .

IV. *Bristande formella förutsättningar*

Rätten till förlustavdrag är vidare utesluten därest vissa formella förutsättningar, uppställda i 2 §, andra stycket, FörlUtjF, icke är uppfyllda. Sagda lagrum lyder: Till förlustavdrag berättigar endast sådan förlust, som hänför sig till beskattningsår, för vilket skattskyldig varit jämligt 22 § 1 mom. första stycket vid 1) TF skyldig avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst, eller varunder skatt-

⁴¹ R. 1969, not. 1647. Jfr R. 1967, not. 1326.

⁴² Jfr ovan återgivna R. 1969, not. 1647.

⁴³ Jfr prop. 1960: 30, sid. 90 (nederst) samt ovan under § 3, II.

skyldigs bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor uppgått till sådant belopp att han jämlikt bestämmelserna vid 2) eller 3) nämnda stycke varit skyldig avlämna deklaration som nyss sagts. Vid bedömande av fråga om rätt till förlustavdrag föreligger skall beträffande äkta makar och oskift dödsbo tillika iakttagas vad i tredje och sjätte styckena sagda moment stadgas. För rätt till förlustavdrag fordras härutöver att deklarationsskyldigheten för förluståret fullgjorts under vederbörligt taxeringsår.

Det är således två förutsättningar som här uppställas och som båda skall vara uppfyllda för att rätt till förlustutjämnning skall föreligga i fråga om den under visst beskattningsår uppkomna förlusten. *Dels* skall den, som lidit förlusten, ha jämlikt 22 §, 1 mom., 1)–3), TF varit deklarationsskyldig för förluståret och *dels* skall denna deklarationsskyldighet ha fullgjorts under vederbörligt taxeringsår. Därest icke båda dessa förutsättningar är uppfyllda är alltså rätten till framtida avdrag för förlust, som uppkommit under ifrågavarande beskattningsår, städse utesluten.

A. Deklarationsskyldighet såsom förutsättning för rätten till framtida avdrag för förlust

I enlighet med vad ovan sagts kan senare avdrag få åtnjutas endast för sådan förlust som hänför sig till beskattningsår, för vilket den skattskyldige varit deklarationsskyldig jämlikt 22 §, 1 mom., första stycket 1), 2) eller 3), TF. Skyldighet att enligt dessa stadganden avlämna självdeklaration föreligger beträffande nedan angivna skattskyldiga:

1) Aktiebolag och ekonomisk förening ävensom sådan stiftelse, fond eller inrättning som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen, 22 §, 1 mom., första stycket 1), TF.

Nu angivna skattskyldiga är städse förpliktade att årligen avlämna självdeklaration. Denna skyldighet föreligger oberoende av om skattepliktig inkomst redovisas eller icke redovisas och följaktligen även oberoende av storleken av den inkomst som må ha förelegat. Om här avsedd skattskyldig omlagt sitt räkenskapsår på sådant sätt att under visst taxeringsår denne skattskyldige icke blir föremål för taxering, är den skattskyldige ändock förpliktad att detta taxeringsår avlämna självdeklaration. Dock torde detta i dylikt fall åtminstone tidigare ha underlåtits utan att denna underlåtenhet brukat påtalas av taxeringsmyndigheten; en i detta fall avgiven deklaration saknar ju betydelse för taxeringen.⁴⁴

2) Annan juridisk person än som under 1) sagts, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kr., 22 §, 1 mom., första stycket 2), TF.

3) Fysisk person, vilkens bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått, om han varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret och under denna tid icke erlagt sjömansskatt, till sammanlagt minst 4.500 kr. och eljest till sammanlagt minst 100 kr., 22 §, 1 mom., första stycket 3), TF.

⁴⁴ Numera har visserligen s. k. förseningsavgift införts men sådan torde näppeligen påföras i här avsedda fall; jfr 116 d §, första stycket, andra avsnittet, TF.

Har makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och levt tillsammans under större delen därav, varför sig haft inkomst, skall enligt 22 §, 1 mom., tredje stycket, TF vardera makens deklarationsskyldighet bedömas med hänsyn till makarnas och boets sammanlagda inkomst.

I fråga om deklarationsskyldighet för oskift dödsbo efter skattskyldig som avlidit under beskattningsåret gäller enligt 22 §, 1 mom., sjätte stycket, TF att å dylikt dödsbo skall (beträffande skyldigheten att avge deklARATION för dödsåret) tillämpas vad som skolat gälla för den avlidne.

Så vitt fråga är om rätten till framtida förlustavdrag innebär det ovan sagda följande. Eftersom aktieföretag, ekonomisk förening och annan sådan skattskyldig som ovan under 1) angivits alltid är deklarationsskyldiga är för deras vidkommande det nu behandlade kravet städse uppfyllt. De är följaktligen, under förutsättning att även det krav uppfyllts som behandlas under B nedan, alltid berättigade till senare avdrag för förlust som uppkommit under det ifrågavarande beskattningsåret.

Beträffande annan juridisk person än nyss sagts och beträffande fysiska personer är läget ett annat. På sätt förut sagts föreligger för dessa skattskyldiga en förpliktelse att avlämna deklARATION endast om deras *bruttointäkter*^{44a} uppgått till ovan angivna belopp (minst 100 kr. för ifrågavarande juridiska personer, och beträffande fysiska personer minst 4.500 kr. eller i vissa fall minst 100 kr.). Jämlikt 2 §, andra stycket, FörUtjF kan då dessa skattskyldiga icke äga rätt till framtida avdrag för förlust, som under visst beskattningsår uppkommit, med mindre deras bruttointäkter under detta år uppgått till sagda belopp. Har så ej varit förhållandet är rätten till framtida avdrag utesluten beträffande denna förlust.

Den omständigheten att den skattskyldige – ehuru ej skyldig att avlämna deklARATION för förluståret, enär bruttointäkterna ej uppgått till härför erforderligt belopp – ändock avlämnat deklARATION för förluståret medför givetvis ej att han därigenom blir berättigad till avdrag för den under ifrågavarande beskattningsår uppkomna förlusten. Jämlikt 2 §, andra stycket, FörUtjF är den skattskyldige ändock förlustig rätten att åtnjuta senare avdrag för förlusten ifråga.⁴⁵

Beträffande äkta makar, som ingått äktenskap före ingången av ett förlustår och som levt tillsammans under större delen av detta år, följer av 22 §, 1 mom., tredje stycket, TF att, om envar av makarna haft inkomst, deklarationsskyldighet åvilar envar av makarna därest makarnas och boets⁴⁶ sammanlagda "inkomst"⁴⁷ under beskattningsåret uppgått till minst 4.500 kr., resp., i vissa fall, minst 100 kr. Av den hänvisning, som till sagda lagrum gjorts i 2 §, andra stycket, FörUtjF, följer då att under angiven förutsättning vardera maken också är berättigad till framtida avdrag för förlust, som under beskattningsåret uppstått för honom, för så vitt han fullgjort vad honom enligt FörUtjF åligger beträffande avlämnande av deklARATION.

^{44a} Här är således fråga om intäkternas belopp innan något avdrag härifrån ägt rum. Jfr 20 §, första stycket, KL.

⁴⁵ Jfr R. 1965, ref. 28, återgivet nedan under § 8.

⁴⁶ Om någon boets inkomst kan endast bli tal när äktenskapet ingåtts före den 1 januari 1921.

⁴⁷ Här måste åsyftas bruttointäkter, ehuru uttrycket inkomst nyttjats.

Vid bedömandet av fråga, om för oskift dödsbo föreligger rätt till förlustavdrag, skall enligt 2 §, andra stycket, FörlUtjF iakttas vad i ovan återgivna 22 §, 1 mom., sjätte stycket, TF stadgas. Då i sist nämnda lagrum endast är fråga om dödsbos deklARATIONSSKYLDIGHET för dödsåret, synes stadgandet blott innebära att om dödsboet under dödsåret icke haft bruttointäkter, som uppgått till de ovan beträffande fysisk person angivna beloppen, äger dödsboet icke rätt att för förlustutjämnning utnyttja under dödsåret uppkommen förlust. Däremot kvarstår dödsboets rätt att – i den omfattning och under de förutsättningar som i 7 § FörlUtjF sägs⁴⁸ – för förlustutjämnning utnyttja förlust som drabbat den avlidne under tidigare beskattningsår, därest den avlidne under dessa tidigare beskattningsår haft bruttointäkter som uppgått till sagda belopp och han fullgjort vad honom enligt FörlUtjF ålegat beträffande avlämnande av deklaration.

I enlighet med vad ovan anförts kan rätt till framtida förlustavdrag endast tillkomma den, som för förluståret varit skyldig avlämna självdeklaration jämlikt bestämmelserna i 22 §, 1 mom., första stycket 1)–3), TF. Enligt avsnitten 4) och 5) i samma stycke kan visserligen även annan skattskyldig vara förpliktad att avlämna självdeklaration, nämligen om han – utan att ha haft sådana bruttointäkter som i avsnitten 2) och 3) krävs – ägt viss förmögenhet eller skolat upptaga garantibelopp för fastighet såsom skattepliktig inkomst. Att i dylika fall deklARATIONSSKYLDIGHET förelegat berättigar dock ej den skattskyldige att erhålla förlustutjämnning för förlust, som uppkommit under beskattningsår för vilket deklARATIONSSKYLDIGHETEN grundats allenast å sist angivna förhållanden.

Skatteutredningen, som föreslagit nu berörda begränsning av rätten till förlustavdrag, förklarade detta därmed att det egentligen endast var hänsynen till sådana skattskyldiga, som drev verklig förvärvsverksamhet eller hade en mera bestående inkomstkälla, som motiverade en rätt till förlustutjämnning.⁴⁹

B. DeklARATIONSSKYLDIGHETENS FULLGÖRANDE INOM VISS TID SÅSOM FÖRUTSÄTTNING FÖR RÄTTEN TILL FRAMTIDA AVDRAG FÖR FÖRLUST

Enligt skatteutredningens förslag skulle för rätten till förlustavdrag krävas – utöver att deklARATIONSSKYLDIGHET för förluståret åvilat den skattskyldige – att denna deklARATIONSSKYLDIGHET även fullgjorts under iakttagande av de härför i TF lämnade föreskrifterna.⁵⁰ Under remissbehandlingen riktades åtskilliga anmärkningar mot detta förslag. Å ena sidan ansågs för strängt att rätten till förlustutjämnning skulle gå förlorad om deklARATIONSSKYLDIGHETEN ej fullgjorts i enlighet med TF:s föreskrifter; denna underlåtenhet kunde vara ursäktlig med hänsyn till de omständigheter som föranlett förlusten. Å andra sidan anmärktes att innebörden av det föreslagna stadgandet ej vore fullt klar.⁵¹

⁴⁸ Jfr § 3, III, B, ovan.

⁴⁹ SOU 1958 : 35, sid. 95.

⁵⁰ 2 § i utredningens förslag, SOU 1958 : 35, sid. 11, 96.

⁵¹ Prop. 1960 : 30, sid. 93–98.

I anledning av de framkomna anmärkningarna föreslog departementschefen sådan ändring av utredningens förslag att rätten till förlustutjämning skulle vara bibehållen om deklaration för förluståret avlämnats före utgången av det år då taxering för förluståret äger rum.⁵² I enlighet härmed avfattades stadgandet ifråga på sätt framgår av dess förut återgivna lydelse.

Följaktligen gäller i nu förevarande avseende att rätten till förlustutjämning för under visst beskattningsår uppkommen förlust icke förloras allenast å den grund att den skattskyldige försummat att beträffande detta beskattningsår fullgöra sin deklarationsskyldighet inom den härför stadgade tiden. Först om han därutöver underlåtit att före utgången av taxeringsåret avlämna deklaration, förlorar han rätten till förlustutjämning beträffande under beskattningsåret uppkommen förlust. En följd härav är bl. a. att, om deklaration för förluståret icke avgivits förrän efter därom erhållen anmaning, den skattskyldige ändock är bibehållen vid rätten att framdeles erhålla avdrag för förlusten, allenast deklarationen avlämnats före taxeringsårets utgång. Att skattskyldig skall ha avlämnat deklaration före utgången av vederbörligt taxeringsår innebär givetvis att han under taxeringsåret skall ha avgivit en deklaration som varit sådan att den i och för sig varit ägnad att ligga till grund för taxering.⁵³

Om den angivna tidsfristen icke iakttagits, har rätten till förlustutjämning definitivt gått förlorad. Har deklarationen ej avlämnats före taxeringsårets utgång förloras alltså rätten till förlustavdrag även om underlåtenheten att deklarera varit ursäktlig och även om taxeringsnämnden medverkat till denna underlåtenhet genom att ej infordra den felande deklarationen ehuru så bort ske.

En stiftelse hade för inkomståren 1958–1961 icke avlämnat deklaration, enär stiftelsen ej ansett sig skattskyldig. I stället hade avgivits sådan uppgift som enligt 33 § TF skall avlämnas av bl. a. stiftelse som är frikallad från skattskyldighet. Stiftelsen åsattes av taxeringsnämnden icke någon taxering för sagda år. I december 1962 yrkade taxeringsintendenten hos prövningsnämnden att stiftelsen skulle eftertaxeras för år 1961 för viss inkomst. Stiftelsen hemställde då att enligt FörlUtjF erhålla avdrag för förlust, hänförlig till inkomståret 1959. Taxeringsintendenten genmälde att rätt till förlustavdrag icke förelåg, enär stiftelsen icke fullgjort sin deklarationsskyldighet år 1960. Prövningsnämnden, som eftertaxerade stiftelsen för vissa belopp, medgav därvid det yrkade förlustavdraget och anförde som motivering härför: Det hade ålegat taxeringsnämnden att infordra deklaration vid 1960 års taxering och pröva stiftelsens skattskyldighet; vid sådant förhållande finge stiftelsen anses berättigad till yrkat förlustavdrag. Kammarrätten ändrade prövningsnämndens beslut och förvägrade förlustavdraget, enär stiftelsen icke fullgjort sin skyldighet att avge självdeklaration år 1960 och förty icke kunde innehållit i 2 § FörlUtjF erhålla avdrag för den förlust som uppkommit för stiftelsen år 1959. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.⁵⁴

I detta sammanhang må anmärkas ett utslag av kammarrätten vari uttalats att en gift kvinna icke fullgjort sin deklarationsskyldighet för förluståret genom att hennes man upptagit hennes inkomst och förmögenhet i sin deklaration för nämnda

⁵² Prop. 1960 : 30, sid. 98.

⁵³ Prop. 1960 : 30, sid.98, nederst.

⁵⁴ R. 1966, not. 1253, SvSkt 1967, rf, sid. 101.

år samt att hon följaktligen jämlikt 2 § FörlUtjF icke varit berättigad åtnjuta avdrag för förlust, hänförlig till ifrågavarande förlustår.⁵⁵

Vidare anmärkes att om deklARATIONSSKYLDIGHETEN icke fullgjorts under vederbörligt taxeringsår kan icke den försuttna tiden återställas. I ett mål, där yrkande om sådant återställande framstälts, förklarade regeringsrätten att den ifrågavarande tiden icke var av beskaffenhet att jämlikt 19 § regeringsformen kunna återställas.⁵⁶

Tvekan rörande tillämpningen av nu förevarande stadgande i 2 § FörlUtjF kan uppstå i sådana fall då skattskyldig haft att avge såväl allmän självdeklaration i hemortskommunen som särskild självdeklaration i annan kommun men han endast avgivit deklARATION i hemortskommunen och således försummat att avge särskild deklARATION i den andra kommunen. Om då underskott uppkommit i denna andra kommun, där särskild självdeklARATION bort avgavs men ej avlämnats, blir frågan, huruvida den skattskyldige på grund därav skall anses ha förlorat rätten till framtida förlustavdrag i denna kommun för det där uppkomna underskottet. Frågan har varit underställd regeringsrättens prövning och regeringsrätten har därvid ansett att den skattskyldige ej går förlustig rätten till framtida avdrag för underskottet ifråga, därest det i den andra kommunen uppkomna underskottet blivit redovisat i den allmänna självdeklARATION som avgivits i hemortskommunen.

J, som var bosatt i Glemmingebro kommun, förvärvade en jordbruksfastighet i Hammenhögs kommun och avflyttade dit i juni 1958. I en år 1959 i Glemmingebro avgiven allmän självdeklARATION redovisade J å jordbruksbilaga underskott av det i Hammenhög bedrivna jordbruket med 5 863 kr. Däremot avlämnade J icke någon särskild självdeklARATION för taxering i Hammenhög. Vid taxering till statlig inkomstskatt i Glemmingebro erhöll J avdrag för underskott å jordbruksfastighet med yrkat belopp, 5 863 kr.

År 1961, då J avgav självdeklARATION i Hammenhögs kommun, yrkade han i deklARATIONEN att vid taxering till kommunal inkomstskatt erhålla avdrag för nyssnämnda år 1958 havda underskott med 5 863 kr. Taxeringsnämnden i Hammenhög ansåg sig icke kunna medge detta förlustavdrag med hänsyn till bestämmelsen i 2 §, andra stycket, sista meningen FörlUtjF. Prövningsnämnden lämnade J:s besvär utan bifall samt anförde såsom motivering: Då J år 1959 icke avgivit deklARATION till ledning för sin taxering till kommunal inkomstskatt i Hammenhögs kommun, trots att han varit därtill skyldig, finge rätten till förlustavdrag vid taxeringen till sådan skatt i nämnda kommun anses ha bortfallit.

Sedan J anfört besvär erinrade taxeringsintendenten om bestämmelsen att för rätt till förlustavdrag erfordrades att deklARATIONSSKYLDIGHETEN för förluståret fullgjorts under vederbörligt taxeringsår. Den skattskyldige hade, framhöll intendenten, endast delvis fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET för förluståret. På grund härav och då det vore tveksamt huru strängt nyssnämnda föreskrift skulle tolkas ansåge han sig böra avstyrka besvären.

Kammarrätten biföll de av J anförda besvären och medgav således det yrkade avdraget samt anförde därvid: Genom att för förluståret i Glemmingebro kommun avgiva allmän självdeklARATION, vari underskott å jordbruket i Hammenhögs kommun redovisats å vederbörlig jordbruksbilaga, får klaganden - oaktat han icke avlämnat särskild självdeklARATION för taxering till kommunal inkomstskatt i Hammenhögs kommun - anses ha fullgjort den enligt 2 § FörlUtjF föreskrivna deklARATIONSSKYLDIGHETEN.

⁵⁵ Tidskriften Taxeringsnämnden 1965, sid. 130. Jfr R. 1951, not 180, sådant detta rättsfall återges i SvSkT 1952, rf, sid. 90.

⁵⁶ R. 1968, not. 2021. - Jfr 11 kap. 11 § i 1974 års regeringsform.

Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag. – Ett regeringsråd var dock skiljaktigt och ville fastställa prövningsnämndens beslut.⁵⁷

§ 5. Vissa begränsningar av rätten till förlustutjämning

I. Begränsning av rätten till förlustavdrag när skattskyldig eller vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord utan konkurs

Rörande här avsedda fall har bestämmelse meddelats i 3 §, sista stycket, FörlUtjF: Har skattskyldig eller vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord utan konkurs, må i förlustavdrag, som enligt denna förordning medgives vid taxering för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats, eller för senare år, icke inräknas under förstnämnda beskattningsår eller tidigare uppkommet underskott i sådan förvärvskälla, till vilken efterskänkt skuld varit att hänföra.

Med sådant ackord, varom här är fråga, förstås en ekonomisk uppgörelse utan konkurs mellan en gäldenär, som är på obestånd, och hans borgenärer. Ackord kommer till stånd antingen genom en privat överenskommelse mellan gäldenären och borgenärerna eller också genom beslut efter förhandling i särskild ordning (offentligt ackord).⁵⁸ Ackord kan även beviljas sedan konkurs inträtt men sådant ackord avses ej i förevarande stadgande; här är blott fråga om ackord utan konkurs. När i konkurs ackord beviljats är alltjämt den bestämmelse tillämplig som behandlats ovan under § 4, III.

Ackordet innebär att fordringsägarna såsom full likvid godtar att de erhåller betalning för endast viss del av fordringsbeloppen. Genom ackordet efterskänkes således återstående del av fordringarna. I fråga om den vinst, som den skattskyldige sålunda gör, gäller att denna vinst enligt rättspraxis icke inkomstbeskattas.⁵⁹ Med hänsyn härtill har ansetts att skattskyldig, som erhållit ackord, icke bör äga rätt till framtida avdrag för de förluster som han åsamkats före eller under det år, då ackordet beviljats, men som han på grund av ackordet icke själv får bära.

För att rätten till förlustutjämning skall begränsas på sätt i detta stadgande sägs kräves naturligtvis att den skattskyldige verkligen erhållit sådant ackord som här avses, d. v. s. att hans fordringsägare såsom full likvid godtagit den del av fordringsbeloppen som de erhållit och således efterskänkt återstående del därav. Har så icke varit förhållandet, påverkas icke den skattskyldiges rätt till framtida förlustutjämning.

Köpmanen A hade den 31 augusti 1961 inställt betalningarna, varpå en advokat fått i uppdrag att efter realisation av tillgångarna fördela behållningen mellan fordringsägarna. De oprioriterade fordringsägarna hade därvid erhållit 2,26 % av fordringarnas belopp. Vid 1962 års taxering redovisade A ett större underskott å den av honom bedrivna rörelsen. I sin år 1963 avgivna självdeklaration yrkade A avdrag för förlust, hänförlig till taxeringsåret 1962. Beskattningsnämnderna förvägrade detta avdrag. Sedan A anfört besvär yrkade taxeringsintendenten avslag å besvären samt åberopade därvid att A:s rörelse avvecklats genom

⁵⁷ R. 1964, ref. 37. – Jfr RR dom 28.3.1973, SN 1974, sid. 168.

⁵⁸ 1 § ackordslagen den 17 december 1970.

⁵⁹ R. 1929, not. 396, 2032, GRS. Se även SOU 1958: 35, sid. 86, prop. 1960: 30, sid. 91.

ackord utan konkurs eller i vart fall genom ett ackordsliknande likvidationsförfarande. Å åberopade för sin del ett av omförmälde advokat utfärdat intyg enligt vilket vid avvecklingen av Å:s rörelse något ackord icke genomförts, varför Å icke blivit fri från sina skulder.

Kammarrätten medgav det av Å yrkade förlustavdraget samt uttalande därvid, så vitt nu är i fråga: Av utredningen i målet framgår att, sedan Å den 31 augusti 1961 inställt betalningarna, hans tillgångar realiserats och influerna utdelats till borgenärerna efter principiellt samma normer som i konkurs samt att borgenärernas fordringar kvarstår till den del de icke erhållit betalning genom nämnda utdelning. Enär vid angivna förhållande Å icke kan anses ha erhållit ackord utan konkurs samt Å icke försatts i konkurs, kan hinder jämlikt 3 § FörlUtjF att erhålla förlustavdrag icke anses föreligga.

Taxeringsintendenten anförde besvär, därvid han i huvudsak yttrade: Å:s rörelse hade avvecklats genom ett likvidationsförfarande vid vars genomförande konkurslagens bestämmelser torde ha tjänat till vägledning. De praktiska konsekvenserna av ett likvidationsförfarande av här ifrågakavande slag torde överensstämma med de konsekvenser som uppkommer på grund av konkurs. Sannolikheten för att uppkommen förlust bures av annan än Å vore sålunda lika stor som den skulle ha varit om Å försatts i konkurs. Jämlikt grunderna för bestämmelserna i 3 § FörlUtjF torde därför avdragsrätt för den ifrågakavande förlusten icke kunna anses föreligga.

Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.⁶⁰

Köpmannen J inställde år 1961 sina betalningar och överlät till en ackordscentral att med hans borgenärer träffa avtal om ackord utan konkurs. Något avtal om ackord kom dock ej till stånd och ej heller försattes J i konkurs. Fordringsägarna hade emellertid erhållit cirka 20 % av fordringarnas belopp men de hade icke accepterat denna utdelning såsom full betalning och således ej efterskänkt återstående fordringsbelopp. Vid 1962 års taxering redovisade J viss inkomst av tjänst samt yrkade avdrag för under år 1960 liden förlust, hänförlig till den av honom tidigare bedrivna rörelsen. Prövningsnämnden vägrade att medge detta förlustavdrag men förlustavdraget medgavs av beskattningsdomstolarna. Regeringsrätten framhöll därvid att av J erbjudet ackord ej kunnat genomföras samt att borgenärernas fordringar, såvitt visats, alltjämt vore gällande till den del de ej täckts genom lämnad utdelning. Enär vid angivna förhållande J ej kunde anses ha erhållit ackord kunde hinder jämlikt 3 § FörlUtjF att medge förlustavdrag ej anses föreligga.⁶¹

Det ovan sagda gäller naturligtvis också när fråga är om handelsbolag (kommanditbolag). Följaktligen kräves enligt förevarande stadgande, för att delägare i bolaget skall få vidkännas begränsning av rätten till avdrag för förlust som drabbat honom i hans egenskap av delägare i bolaget, att bolaget verkligen erhållit ackord. Bolagets fordringsägare måste alltså, för att angivna effekt skall inträda för delägaren, ha som full likvid godtagit den del av fordringsbeloppen som de av bolaget erhållit.

T, som var delägare i ett handelsbolag, hade vid taxeringen år 1963 redovisat förlust. Vid 1964 års taxering erhöll han av taxeringsnämnden ett av honom yrkat avdrag för denna förlust. Hos prövningsnämnden yrkade taxeringsintendenten att förlustavdraget skulle vägras, enär förlusten var att hänföra till underskott i rörelse, bedriven av ett handelsbolag, vari T var delägare, och detta handelsbolag år 1962 erhållit ackord utan konkurs. T genmälde att någon ackordsuppgörelse icke träffats av handelsbolaget, att i stället, sedan prioriterade borgenärer förnötts, återstående medel utdelats till oprioriterade borgenärer, vilka icke avstått från sina återstående fordringar, samt att delägarna i handelsbolaget alltjämt vore ansvariga för de sålunda reste-

⁶⁰ R. 1968, ref. 60.

⁶¹ R. 1968, not. 1773, SvSkT 1969, rf, sid. 121, SN 1969, sid. 250.

rande skulderna. Prövningsnämnden biföll emellertid taxeringsintendentens yrkande och förvägrade således det begärda förlustavdraget. Kammarrätten fann skäligt att med ändring av prövningsnämndens beslut fastställa taxeringsnämndens beskattningsåtgärder, enär handelsbolagets rörelse avvecklats utan att dess oprioriterade borgenärer därvid godtagit erhållen utdelning såsom full betalning för sina fordringar och handelsbolaget genom vad sålunda förekommit icke kunde anses ha erhållit ackord samt 3 §, sista stycket FörlUtjF följaktligen icke vore i förevarande fall tillämpligt. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.⁶²

När återigen ackord beviljats och stadgandet i 3 §, sista stycket, sålunda är tillämpligt, innebär detta att varken vid taxeringen för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats, eller vid taxeringen för senare år får i förlustavdrag inräknas under ackordsåret eller under tidigare år uppkommet *underskott* i sådan förvärvskälla, till vilken efterskänkt skuld är att hänföra.⁶³ Detta innebär ej att den skattskyldige går miste om all rätt till framtida avdrag för förlust, uppkommen under ackordsåret eller tidigare. Stadgandet innebär endast en begränsning av den rätt till förlustutjämnning som eljest är för handen.

Den ifrågakommande bestämmelsen i 3 § FörlUtjF avser två olika fall, som nedan behandlas var för sig.

A. Den skattskyldige har själv erhållit ackord utan konkurs

Begränsningen av den skattskyldiges rätt till förlustavdrag gäller, på sätt av stadgandet framgår, endast underskott i viss förvärvskälla. Alltjämt får således i framtida förlustavdrag inräknas de allmänna avdrag som icke utgöres av underskott i förvärvskälla.⁶⁴

Begränsningen gäller ej heller alla underskott i förvärvskälla utan endast sådant underskott som uppkommit i den förvärvskälla "till vilken efterskänkt skuld varit att hänföra". Begränsningen avser med andra ord endast underskott som under ackordsåret eller tidigare år uppkommit i just den förvärvskälla som givit så dåligt resultat att ackord måst beviljas för däri uppkomna skulder. Om skattskyldig har flera förvärvskällor begränsas således hans rätt till förlustavdrag endast i så måtto att däri icke får inräknas underskott i den förvärvskälla, vari de skulder uppkommit som omfattas av ackordet. Förlust i andra förvärvskällor får alltjämt, oberoende av ackordet, inräknas i framtida förlustavdrag.

Därest skattskyldig, som bedriver rörelse, beviljats ackord för i rörelsen uppkomna skulder, förlorar han alltså rätten till förlustutjämnning i fråga om sådant underskott som i denna rörelse uppstått under ackordsåret eller tidigare år. Däremot är han bibehållen vid rätten att i framtida förlustavdrag inräkna underskott som under sagda år uppkommit i andra förvärvskällor än den av honom bedrivna rörelsen. Likaså är han berättigad till framtida avdrag för sådan förlust – eller sådan del

⁶² R. 1972, not. 848.

⁶³ Jfr R. 1971, not. 1226.

⁶⁴ Jfr prop. 1960: 30, sid. 92.

av uppkommen förlust – som under ackordsåret eller tidigare föranletts av andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla.

För förlust, som uppkommit efter utgången av ackordsåret, är naturligtvis den skattskyldige i vanlig ordning berättigad till framtida förlustavdrag.

B. Vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari den skattskyldige är delägare, har erhållit ackord utan konkurs⁶⁵

Därest skattskyldig är delägare i handelsbolag (kommanditbolag) och detta bolag beviljats ackord, äger vad ovan under A sagts motsvarande tillämpning i fråga om den del av hos bolaget redovisat underskott som under ackordsåret eller under tidigare år belöpt på delägaren.

Vid taxeringen för det beskattningsår, varunder bolaget erhållit ackord, och vid taxeringen för senare år får delägaren således icke i förlustavdrag inräkna å honom belöpande del av det underskott, som hos bolaget under ackordsåret eller tidigare år uppkommit i den förvärvskälla till vilken den genom ackordet eftersänkta skulden varit att hänföra. Härutöver är delägaren icke förhindrad att i framtida förlustavdrag inräkna hos bolaget uppkommet underskott. Skulle bolaget ha haft även andra förvärvskällor, vilka ej omfattats av ackordet, är delägaren bibehållen vid rätten att i framtida förlustavdrag inräkna sin andel i det underskott som hos bolaget uppkommit i dessa förvärvskällor.

Om något allmänt avdrag hos bolaget och om därav hos bolaget orsakad förlust kan givetvis icke vara tal, eftersom bolaget icke är något skattesubjekt. Skulle emellertid bolaget ha lämnat sådant periodiskt understöd, som hos skattskyldig varit avdragsgillt, torde delägaren – oberoende av det bolaget beviljade ackordet – äga rätt att i förlustavdrag inräkna å honom belöpande del av detta understöd i den mån detta påverkat hos bolaget uppkommen förlust.^{65a}

För skattskyldigs andel i förlust, som hos bolaget uppkommit efter utgången av ackordsåret, äger givetvis den skattskyldige i vanlig ordning rätt till förlustavdrag.

II. Begränsning av rätten till förlustavdrag när fråga är om sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening som är familjeföretag (fåmansföretag)

I 8 § FörlUtjF har meddelats en bestämmelse, varigenom rätten till förlustavdrag begränsats när fråga är om sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening som är ett familjeföretag (fåmansföretag).

Såsom familjeföretag betecknar man de aktiebolag eller ekonomiska föreningar, vilkas aktier eller andelar, direkt eller genom förmedling av juridisk person, till huvudsaklig del äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.⁶⁶ När här användes uttrycket ”till huvudsaklig del”,

⁶⁵ Betr. här avsedda bolag, se ovan under § 3, II.

^{65a} Jfr nedan under § 8.

⁶⁶ Definitionen av familjeföretag har utformats på ett härifrån något avvikande sätt i vissa författningar, bl. a. i 8 § FörlUtjF. Någon saklig avvikelse från den här lämnade definitionen har dock uppenbarligen ej varit därigenom åsyftad. Jfr *Sandström* i SN 1972, sid. 330, 342–343.

får detta, på sätt riksskattenämnden i annat sammanhang uttalat,⁶⁷ anses innebära att betydligt mer än 50 % av aktierna eller andelarna ägts eller innehafts på angivet sätt.⁶⁸

Stadgandet rörande familjeföretag i 8 § FörUtjF har tillkommit å den grund att lagstiftaren funnit särskilda regler erforderliga för att förebygga att rätten till förlustutjämning missbrukades när förlust drabbat dylikt företag. Särskilt har man ansett risk föreligga att — om familjeföretagen tillerkändes en obegränsad rätt till förlustutjämning — ett familjeföretag som gått med förlust kunde ”säljas” (genom överlåtelse av aktier eller andelar) till någon som sedan utnyttjade det övertagna företagets förlust i och för utjämning av vinst som av honom förvärvades⁶⁹.

Dylika missbruk av rätten till förlustutjämning kunde naturligtvis förebyggas genom att man helt uteslöt familjeföretagen från rätten till förlustutjämning men så långt har lagstiftaren ej velat gå. I stället har man i 8 § FörUtjF, såsom nyss sagts, genomfört en begränsning av familjeföretagens rätt till framtida förlustutjämning. Denna begränsning inträder så snart ett aktiebolag eller en ekonomisk förening varit ett familjeföretag vid endera av två tidpunkter, nämligen *antingen* vid förlustårets ingång *eller* vid utgången av det beskattningsår då förlusten skolat utnyttjas.

När angivna förutsättning är för handen och bolaget eller föreningen således varit ett familjeföretag vid endera av angivna två tidpunkter vill man inskränka bolagets rätt till förlustutjämning till att gälla endast i sådana fall då ägare- eller innehavarförhållandena beträffande bolagets aktier eller föreningens andelar i det väsentliga varit desamma då förlusten uppkom och då förlusten skolat utnyttjas.⁷⁰ I sådant hänseende har lagstiftaren ånyo anknutit till ägare- och innehavarförhållandena vid ingången av förluståret och vid utgången av det beskattningsår då fråga uppkommit om förlustens utnyttjande; sistnämnda beskattningsår betecknas i författningstexten såsom ”det beskattningsår, för vilket taxering skall ske”.

Med utgångspunkt härifrån har man sedan begränsat de ifrågavarande familjeföretagens rätt till förlustutjämning på sådant sätt att dylik rätt föreligger endast när *samtliga eller så gott som samtliga* aktier eller andelar ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer såväl vid ingången av förluståret som vid utgången av det beskattningsår då fråga uppkommit om förlustens utnyttjande.

Därest fråga är om två eller flera aktie- eller andelsägare kräves ytterligare, för att företaget skall äga rätt till förlustutjämning, att envar av dessa aktie- eller andelsägare ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet såväl vid förlustårets ingång som vid utgången av det beskattningsår då förlustavdra-

⁶⁷ Riksskattenämndens meddelanden 1955, 3: 1. Jfr samma meddelanden 1953, 3: 1.

⁶⁸ Huruvida ett aktiebolag vore att anse som familjeföretag har några gånger prövats i samband med tillämpningen av 8 § FörUtjF. I ett fall ansågs det aktiebolag, varom fråga var, icke ha karaktär av familjeföretag, R. 1962, not. 38; SvSkT 1963, rf, sid. 86. I övriga fall ansågs ett familjeföretag föreligga, R. 1961, not. 999, riksskattenämndens meddelanden 1961, 4: 6, SvSkT 1962, rf, sid. 62, samt ett fall, återgivet i SvSkT 1963, rf, sid. 86.

⁶⁹ SOU 1958: 35, sid. 102–103.

⁷⁰ SOU 1958: 35, sid. 104.

get skall utnyttjas. Hinder för förlustavdrag möter dock ej, där skiljaktighet i ägareförhållandena betingas av att aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

Ett familjeföretag föreligger visserligen så snart betydligt mer än 50 % av aktierna eller andelarna ägts eller innehafts av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Det ovan angivna kravet å så gott som oförändrade ägare- eller innehavarförhållanden vid ifrågavarande två tidpunkter gäller emellertid ej endast nu angivna myckenhet aktier eller andelar. Därutöver kan ju förekomma att i bolaget eller föreningen finns aktier eller andelar som äges eller innehas av andra än den fysiska person eller de fysiska personer varom nyss varit tal, och i sådant fall gäller kravet å så gott som oförändrade ägare- eller innehavarförhållanden även beträffande dessa aktier eller andelar. Familjeföretaget blir berättigat åtnjuta förlustutjämning endast om samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar, härunder inbegripna även sådana vilkas innehav icke gjort företaget till ett familjeföretag, ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer vid båda de här avsedda tidpunkterna. Därvid skall dock beaktas vad ovan sagts om äganderättens övergång genom arv, testamente eller bodelning.

Av det ovan anförda framgår att familjeföretaget äger rätt till förlustutjämning ej blott när samtliga aktier eller andelar ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer vid de ifrågavarande tidpunkterna utan när så varit förhållandet beträffande "så gott som" samtliga aktier eller andelar. Härmed har lagstiftaren velat ange att företaget icke betages rätten att erhålla förlustutjämning om någon annan person under mellantiden förvärvat någon eller några aktier eller andelar i bolaget eller föreningen och hans innehav av dylik obetydlig post icke är ägnat att påverka inflytandet i bolaget eller föreningen.⁷¹

Om man bortser från vad ovan sagts om äganderättens övergång i vissa fall föreligger således rätt till förlustavdrag endast om samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid båda de angivna tidpunkterna ägdes eller innehades på sätt ovan sagts av samma fysiska person eller personer. Har så ej varit förhållandet äger familjeföretaget ej rätt till utjämning av förlust även om under mellantiden aktierna eller andelarna ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer.

Å andra sidan måste gälla att, om samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar ägdes eller innehades av samma fysiska person eller personer vid båda de ifrågavarande tidpunkterna, familjeföretaget har rätt till förlustutjämning oberoende av hur det under mellantiden förhållit sig med äganderätten till och innehavet av aktierna eller andelarna. Om under mellantiden ändring skett i de ägare- eller innehavarförhållanden, som rått vid förlustårets ingång, saknar detta betydelse därest denna ändring ej längre består vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skall utnyttjas, utan ägar- eller innehavarförhållandena då är desamma eller

⁷¹ SOU 1958 : 35, sid. 104.

så gott som desamma som vid förlustårets ingång. Rätt till förlustavdrag enligt 8 § FörlUtjF måste i dylikt fall föreligga.⁷²

Frågan, huruvida ett aktiebolag, som varit familjeföretag, uppfyllt de fordringar som i 8 § FörlUtjF uppställs för att bolaget skall äga rätt till förlustutjämning har några gånger varit föremål för prövning. Enär enligt 8 § hinder för förlustutjämning som regel möter, så snart ej så gott som samtliga aktier vid båda de ifrågavarande tidpunkterna ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer, har givetvis ej fordrats alltför stora ändringar av ägare- eller innehavarförhållandena för att rätten till förlustutjämning skolat anses utesluten.⁷³ Här må endast anmärkas att — när av två äkta makar mannen kommit att registreras för en ej obetydlig post aktier, som varit avsedd för hustrun och som guldits av henne. samt mannen därefter velat överlåta ifrågavarande aktier å hustrun — det ansetts att en sådan överlåtelse medförde att bolaget därefter ej ägde åtnjuta avdrag för förlust, hänförlig till det beskattningsår varunder överlåtelsen skett eller till tidigare beskattningsår.⁷⁴

Emellertid läser hinder för förlustavdrag icke möta om mellan de ifrågavarande två tidpunkterna annan ändring ej skett än att ett direkt ägareförhållande förvandlats till ett indirekt sådant eller tvärtom. Om en person vid förlustårets ingång ägt aktier eller andelar genom förmedling av annan, vilken alltså fungerat som bulvan, och han vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skall utnyttjas, äger samma aktier eller andelar men dåmera omedelbart och således utan förmedling av annan, kan icke sägas att sådan ändring skett av ägare- eller innehavareförhållandena som utgör hinder för förlustavdrag. I 8 § FörlUtjF uppställs ju intet annat krav än att aktierna eller andelarna vid båda tidpunkterna ”ägdes eller på angivet sätt innehades” av samma fysiska person eller personer. Detta krav måste anses uppfyllt även beträffande den som vid ena tidpunkten omedelbart ägde aktierna eller andelarna och vid den andra tidpunkten innehade dem genom förmedling av annan.

När fråga är om vad som något oegentligt kallas indirekt äganderätt — dvs. innehav av aktier eller andelar genom förmedling av annan — och den som förmedlar äganderätten, bulvanen, är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, möter ingen svårighet att avgöra, huruvida sådan indirekt äganderätt verkligen är för handen. Här kan ej fordras mera än att den, som påstår sig ha innehaft aktierna eller andelarna genom förmedling av den juridiske personen, visar sig ha ägt (eller eventuellt innehaft) majoriteten av aktierna eller andelarna i denne juridiske person.⁷⁵

Svårare är att avgöra, huruvida en fysisk person, som står som ägare av aktier i ett

⁷² Detta är även den uppfattning som kommit till uttryck i ett av kammarrätten i Göteborg år 1973 meddelat utslag. Se Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK) 1973, Stockholm 1974, K 73, 1: 57.

⁷³ Riksskattenämndens meddelanden, serie 1, 1962, 3: 7, R. 1966, not. 1363, 1364, 1365, SvSkT, 1967, rf, sid. 101, R. 1966, not. 1366, R. 1968, not. 1781, R. 1969, not. 1640–1642, 1643, 1644, Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK) 972, Stockholm 1973, K I: 24.

⁷⁴ R. 1971, not. 1771, Meddelanden från riksskatteverket, serie 1, 1972, 3: 4, SvSkT 1972, rf, sid. 68.

⁷⁵ Jfr Sandström i SN 1972, sid. 342.

aktiebolag eller av andelar i en ekonomisk förening, därvid uppträtt såsom bulvan för annan och således innehåft aktierna eller andelarna endast för dennes räkning. Spörsmålet aktualiseras i förevarande sammanhang när en person stått som ägare av aktier eller andelar i ett familjeföretag vid förlustårets ingång men den, för vilken han uppges ha varit bulvan, varit omedelbar ägare av aktierna eller andelarna vid utgången av det beskattningsår då förlustavdraget skolat utnyttjas; likaså när det motsatta förhållandet varit rådande. Följande rättsfall, vari prövats frågan om ett dylikt bulvanförhållande förelegat, må här återges.

• Ett aktiebolag bildades den 20 december 1960 och infördes i aktiebolagsregistret den 27 januari 1961. Bolaget hade vid bildandet ett aktiekapital av 20.000 kr., fördelat å 200 aktier å 100 kr. I samband med bolagsbildningen tecknade följande personer här angivna antal aktier: Larsson 110 aktier, Z 45 aktier och M 45 aktier. Enligt beslut den 10 maj 1961 ökades aktiekapitalet med ytterligare 20.000 kr. och motsvarande antal aktier tecknades i sin helhet av Larsson. Från och med den 20 mars 1962 stod Larsson såsom ensam ägare av bolagets samtliga aktier.

Under bolagets första räkenskapsår, som omfattade tiden den 20 december 1960—den 31 mars 1972, uppkom förlust med 14.922 kr. Vid 1964 års taxering, avseende räkenskapsåret den 1 april 1962—den 31 mars 1963, yrkade bolaget avdrag med 14.914 kr. av den tidigare uppkomna förlusten. Under det räkenskapsår, 1964 års taxering sålunda avsåg, var Larsson, på sätt av det förut anförda framgår, ensam ägare av samtliga aktier i bolaget. Vid de för förlustavdraget avgörande tidpunkterna hade aktierna i bolaget varit fördelade på följande sätt:

	20/12 1960	31/3 1963
Larsson	110	400
Z	45	—
M	45	—
	<hr/> 200	<hr/> 400

• 1964 års taxeringsnämnd vägrade bolaget det yrkade förlustavdraget enär Larsson vid beskattningsårets utgång ensam ägde samtliga aktier i bolaget. Hos prövningsnämnden yrkade bolaget att erhålla förlustavdraget och framhöll därvid att Larsson hela tiden formellt ägt aktiemajoriteten och reellt ägt samtliga aktier. Prövningsnämnden lämnade bolagets talan utan bifall.

• I besvär hos kammarrätten fullföljde bolaget sin talan och anförde därvid: Larsson hade redan från början innehåft samtliga aktier. Z hade genast trätt tillbaka och aldrig betalat in av honom för 4.500 kr. tecknade aktier utan Larsson hade gjort detta via sin kontorist B och aktierna hade den 17 januari 1961 skrivits över på B. Dessa aktier hade den 10 mars 1962 direkt överförts på Larsson som samtidigt övertagit M:s aktier. Om skälet till att B inträtt som bulvan under en mellantid syntes ej behöva ordas. Larsson hade från början lagt ut även M:s likvid, 4.500 kr. M hade aldrig betalat in något till Larsson, som hela tiden innehåft dessa aktier och alltså reellt varit ägare. M hade haft rätt att av Larsson lösa aktierna ifråga men syntes aldrig ha reflekterat på detta. — Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.

Regeringsrätten lämnade av bolaget anförda besvär utan bifall samt yttrade därvid: Utredningen i målet kan icke anses utvisa att Larsson redan vid bolagets bildande ägt eller på därmed jämförligt sätt innehåft de av M tecknade 45 aktierna. Enär — oavsett hur det i detta hänseende må ha förhållit sig med de av Z tecknade aktierna — hinder föreligger på grund av bestämmelserna i 8 § FörlUtjF mot att medge bolaget yrkat förlustavdrag lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

Ett regeringsråd var skiljaktigt samt anförde: Enligt bolagets i målet lämnade uppgifter, vilkas riktighet icke ifrågasatts, har Larsson vid bolagets bildande ensam betalat och omhänder-

tagit icke blott de aktier som han själv tecknat utan även övriga aktier i bolaget. Ehuru slutlig uppgörelse, varigenom äganderätten till de av andra personer tecknade aktierna definitivt överfördes till Larsson, icke träffats förrän den 20 mars 1962, får vid här angivna förhållande anses att samtliga aktier i bolaget alltifrån dettas bildande ägts eller på därmed jämförligt sätt innehafts av Larsson. Hinder föreligger således icke på grund av bestämmelserna i 8 § FörlUtjF mot att bolaget vid förevarande taxeringar åtnjuter avdrag för förlust under tidigare räkenskapsår. Såvitt handlingarna utvisa är även övriga förutsättningar för rätt till sådant avdrag för handen.⁷⁶

Att i detta fall förlustavdraget icke medgavs kan antagas ha berott på att M, som tecknat men icke guldit och ej heller omhändertagit vissa aktier i bolaget, haft rätt att lösa dessa aktier av Larsson. Vid sådant förhållande kunde M näppeligen sägas ha vid tecknandet av aktierna handlat endast såsom bulvan för Larsson. Hade denna lösenrätt för M ej varit avtalad, borde intet hinder ha förelegat för att medge bolaget det begärda förlustavdraget.

III. Begränsning av moderbolags rätt att vid fusion övertaga dotterbolags förlustavdrag

Ovan har framhållits att moderbolag i princip är berättigat att vid fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen övertaga ett helägt dotterbolags förlustavdrag.⁷⁷ I 9 § FörlUtjF har emellertid införts en bestämmelse som begränsar moderbolags rätt att vid dylik fusion övertaga dotterbolags förlustavdrag därest ettdera av dessa två aktiebolag varit ett familjeföretag vid viss angiven tidpunkt. Det erinras om att med familjeföretag förstås i förevarande fall ett sådant aktiebolag vars aktier, direkt eller genom förmedling av juridisk person, till huvudsaklig del — dvs. till betydligt mer än 50 % — äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Begränsningsregeln har föranletts därav, att även moderbolags rätt att vid fusion övertaga dotterbolags förlustavdrag ansetts kunna föranleda missbruk i sådana fall då ettdera av dessa bolag varit ett familjeföretag. Skatteutredningen framhöll med avseende härå att när fråga var om dylik fusion kunde tänkas att dotterbolaget, om fusionen inte kommit till stånd, ej haft rätt att utnyttja förlustavdraget därför att sådan ändring skett i fråga om äganderätten till dotterbolagets aktier som enligt 8 § FörlUtjF utgör hinder härför.⁷⁸ Skulle så vara förhållandet borde inte heller moderbolaget efter fusion äga rätt utnyttja dotterbolagets förlustavdrag.⁷⁹

Enligt detta uttalande borde alltså för moderbolagets rätt att utnyttja dotterbolagets förlustavdrag vara avgörande att dotterbolaget vid utgången av det beskattningsår, då moderbolaget vill utnyttja sagda förlustavdrag, varit berättigat att, om fusionen inte kommit till stånd men förhållandena i övrigt varit oförändrade, självt

⁷⁶ R. 1969, not. 1643, SvSkT 1970, rf, sid. 105, SN 1970, sid. 177. — Se även R. 1966, not. 1364, SvSkT 1967, rf, sid. 101, i vilket mål regeringsrätten ej godtagit lämnad uppgift att den person, som tecknat vissa aktier, därvid handlat som bulvan för annan.

⁷⁷ Ovan under § 3, III, C.

⁷⁸ Jfr här ovan under II.

⁷⁹ SOU 1958: 35, sid. 106.

utnyttja förlustavdraget. Detta förutsätter åter att under tiden mellan ingången av dotterbolagets förlustår och utgången av moderbolagets ifrågavarande beskattningsår ingen sådan ändring har skett i fråga om ägandet eller innehavet av dotterbolagets aktier som enligt 8 § FörlUtjF skulle ha förhindrat dotterbolaget att utnyttja förlustavdraget ifråga.

Sedan den fusion, varom här är fråga, blivit genomförd, är dock icke möjligt att bedöma hur under tiden därefter skulle ha förhållit sig med ägandet eller innehavet av dotterbolagets aktier därest fusionen inte ägt rum. Man kan därför i förevarande avseende icke kräva mera än att någon ändring av här avsett slag icke ägt rum beträffande dotterbolagets aktier under tiden mellan ingången av dotterbolagets förlustår och den tidpunkt då fusionen äger rum. Detta innebär tydligenvis, eftersom moderbolaget vid fusionstillfället måste ha ägt samtliga aktier i dotterbolaget, att moderbolaget — för att ha rätt att övertaga dotterbolagets förlustavdrag — redan vid ingången av dotterbolagets förlustår borde ha ägt eller innehaft samtliga eller så gott som samtliga aktier i dotterbolaget.

I fråga om utformningen av den begränsningsregel, varom här är fråga, har lagstiftaren sökt anknyta till stadgandet i 8 § FörlUtjF så långt detta varit görligt. Begränsningsregeln i 9 § FörlUtjF är följaktligen tillämplig så snart *antingen* dotterbolaget vid ingången av dess förlustår *eller* moderbolaget vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skolat utnyttjas av moderbolaget, varit ett familjeföretag. När ettdera av dessa fall är för handen skall begränsningsregeln tillämpas.

För att i dylikt fall moderbolaget skall äga utnyttja dotterbolagets förlustavdrag borde i enlighet med det nyss sagda ha erfordrats att moderbolaget vid ingången av dotterbolagets förlustår ägt eller innehaft samtliga eller så gott som samtliga aktier i dotterbolaget. Begränsningsregeln har emellertid ej avfattats i full överensstämmelse härmed. Lagstiftaren har i stället anknutit till bestämmelserna om fusion. Man kräver sålunda, för att moderbolaget skall äga utnyttja dotterbolagets förlustavdrag, att moderbolaget vid ingången av dotterbolagets förlustår förfogat över så många aktier i dotterbolaget som erfordrats för att redan då genomföra fusionen. Detta innebär att man i två hänseenden avvikit från det förut sagda.

Till en början är icke tillräckligt, för att moderbolaget skall få övertaga dotterbolagets förlustavdrag, att moderbolaget genom förmedling av annan ägt aktier i dotterbolaget. Det kräves i stället att moderbolaget haft den omedelbara äganderätten till det erforderliga antalet aktier i dotterbolaget; i annat fall hade fusionen icke kunnat genomföras vid ingången av dotterbolagets förlustår.⁸⁰

Å andra sidan kräves icke att moderbolaget vid ingången av dotterbolagets förlustår ägt samtliga eller så gott som samtliga aktier i dotterbolaget. Visserligen fordras, för att fusionen då skulle kunna genomföras, att moderbolaget ägt samtliga aktier i dotterbolaget. Eftersom emellertid moderbolaget, som det ägt mer än 9/10 av dotterbolagets aktier, varit berättigat inlösa återstående aktier i dotterbolaget,⁸¹ har man

⁸⁰ Jfr *Sandström*, Aktiebolagens utskiftningsskatt, Stockholm 1965, sid. 178.

⁸¹ 174 §, 2 mom., aktiebolagslagen. Se även *Sandström*, a.a., sid. 168, 173.

nöjt sig med att här kräva att moderbolaget skall vid ingången av dotterbolagets förlustår ha ägt mer än 9/10 av "aktiekapitalet i dotterbolaget", dvs. ha ägt aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dess aktiekapital.

Endast om moderbolaget vid ingången av dotterbolagets förlustår omedelbart ägt mer än 9/10 av dotterbolagets aktier kan således moderbolaget, när detta bolag eller dess dotterbolag vid endera av de angivna tidpunkterna varit ett familjeföretag, få utnyttja dotterbolagets förlustavdrag. Emellertid är ej alltid tillfyllest att moderbolaget vid ingången av dotterbolagets förlustår ägt sagda myckenhet aktier i dotterbolaget. Enligt 9 § FörlUtjF gäller olika bestämmelser när fråga är om sådant fall, då dotterbolaget varit ett familjeföretag vid ingången av dess förlustår, och när sådant fall föreligger, då moderbolaget varit ett familjeföretag vid utgången av det beskattningsår då förlustavdraget skolat av moderbolaget utnyttjas.

1) Moderbolaget har varit ett familjeföretag vid utgången av det beskattningsår då dotterbolagets förlustavdrag skolat utnyttjas av moderbolaget.

För att moderbolaget i detta fall skall efter fusionen få utnyttja dotterbolagets förlustavdrag måste två förutsättningar vara uppfyllda. För det första måste moderbolaget, på sätt av det nyss anförda framgår, ha vid ingången av dotterbolagets förlustår ägt aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital.

För det andra måste ett krav vara uppfyllt, som i 9 § FörlUtjF uttryckts sålunda: Äges eller innehas på sätt nyss sagts aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall såsom förutsättning för förlustavdragets utnyttjande jämväl gälla att denna person eller dessa personer ägde eller innehade samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget *jämväl*⁸² vid ingången av dotterbolagets ifrågavarande förlustår.

Utbyter man de hänvisningar, som här gjorts, mot vad som med dessa hänvisningar åsyftas, får stadgandet följande lydelse: Ägdes eller innehades betydligt mer än 50 % av aktierna i moderbolaget vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skall av moderbolaget utnyttjas, av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall såsom förutsättning för att moderbolaget skall äga utnyttja dotterbolagets förlustavdrag jämväl gälla att denne fysiske person eller dessa fysiska personer ägde eller innehade samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget *jämväl* vid ingången av dotterbolagets ifrågavarande förlustår.

Detta går dock icke ihop. Att en person eller ett fåtal personer vid utgången av det beskattningsår, då avdraget skall utnyttjas, ägde eller innehade betydligt mer än 50 % av aktierna i moderbolaget kan icke, på sätt här skett, anses ha den innebörden att denne person eller dessa personer då ägde eller innehade samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget. Det för förlustavdragets åtnjutande uppställda kravet att den eller de, som vid utgången av ifrågavarande beskattningsår ägde eller innehade betydligt mer än 50 % av aktierna i moderbolaget, skall *jämväl* vid ingången

⁸² Kurs. här.

av dotterbolagets förlustår ha ägt eller innehaft samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget, innebär följaktligen att lagstiftaren här likställt två fall som icke är identiska. Ett redaktionsfel synes ha förelupit.

Söker man klarlägga vad lagstiftaren här velat uttala synes två alternativ föreligga. Det kan tänkas att lagstiftaren velat kräva att — för att moderbolaget skall äga övertaga dotterbolagets förlustavdrag — samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget skall ha ägts eller innehafts av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer såväl vid ingången av dotterbolagets förlustår som vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skall av moderbolaget utnyttjas. Det skulle i så fall ej vara tillräckligt att betydligt mer än 50 % av moderbolagets aktier vid båda de angivna tidpunkterna ägts eller innehafts av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Det skulle i stället krävas att samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget vid båda tillfällena ägts eller innehafts av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Det kan emellertid också tänkas att lagstiftaren icke avsett att beträffande aktierna i moderbolaget kräva mera, än att betydligt mer än 50 % av dessa aktier ägts eller innehafts av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer såväl vid utgången av moderbolagets ifrågavarande beskattningsår som vid ingången av dotterbolagets förlustår. Vad lagstiftaren därutöver velat kräva skulle då vara att samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget — och således även de aktier som kan ha innehafts av annan än nyss angivna person eller personer — vid båda dessa tillfällen ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer. För att detta varit lagstiftarens avsikt talar att man därmed vinner en även eljest eftersträvad överensstämmelse med vad som gäller i fråga om det i 8 § FörUtjF avsedda fallet. Detta skäl synes böra vara avgörande och således böra antagas att det senast anförda varit vad lagstiftaren här åsyftat.⁸³

Det ytterligare krav, som i 9 § FörUtjF uppställs såsom förutsättning för att i nu förevarande fall (då en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skall av moderbolaget utnyttjas, ägde eller innehade betydligt mer än 50 % av aktierna i moderbolaget) moderbolaget skall äga utnyttja dotterbolagets förlustavdrag, torde därför få anses ha följande innebörd: Samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget — och således ej blott de aktier, vilkas innehav gjorde moderbolaget till ett familjeföretag — skall vid ingången av dotterbolagets förlustår ha ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer som ägde eller innehade aktierna vid utgången av moderbolagets ifrågavarande beskattningsår.

Härutöver kräves enligt 9 § — i överensstämmelse med vad som gäller beträffande det i 8 § avsedda fallet — att, då moderbolaget har två eller flera aktieägare, envar

⁸³ Denna uppfattning strider ej heller mot vad som under förarbetena uttalats, ehuru dessa uttalanden onekligen kan tolkas på olika sätt. Skatteutredningen framhöll endast att för moderbolagets rätt att efter fusion utnyttja dotterbolagets förlustavdrag borde bl. a. krävas att aktierna i moderbolaget såväl vid ingången av förluståret som vid utgången av det aktuella beskattningsåret "ägdes" av i stort sett samma personer. SOU 1958: 35, sid. 106.

av dessa skall ha ägt eller innehaft ungefärligen lika stor andel i moderbolagets aktiekapital vid såväl den ena som den andra av angivna tidpunkter. Hinder för förlustavdragets utnyttjande av moderbolaget möter dock ej där skiljaktigheter i ägareförhållandena betingats av att aktierna i moderbolaget genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

När moderbolaget varit ett familjeföretag vid utgången av det beskattningsår, då dotterbolagets förlustavdrag skall av moderbolaget utnyttjas, torde alltså för ett dylikt utnyttjande krävas *dels* att moderbolaget vid ingången av dotterbolagets förlustår ägt aktier i dotterbolaget som motsvarat mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital, *dels* att samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer såväl vid ingången av dotterbolagets förlustår som vid utgången av moderbolagets ifrågavarande beskattningsår, *dels ock*, när i moderbolaget finns två eller flera aktieägare, att envar av dessa ägt eller innehaft ungefärligen lika stor andel i moderbolagets aktiekapital vid de angivna tidpunkterna. Vid tillämpning av det sålunda sagda skall dock iakttagas vad ovan sagts om äganderättens övergång genom arv, testamente eller bodelning.

2) Dotterbolaget har varit ett familjeföretag vid ingången av dess förlustår, dvs. aktierna i dotterbolaget har vid ingången av dess förlustår till betydligt mer än 50 % ägts eller på förut angivet sätt innehafts av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

För att den för detta fall meddelade bestämmelsen skall vara tillämplig måste dock även fordras att moderbolaget icke varit ett familjeföretag vid utgången av det beskattningsår då moderbolaget vill utnyttja dotterbolagets förlustavdrag. Om moderbolaget då varit ett familjeföretag blir nämligen den nu ifrågavarande bestämmelsen icke tillämplig utan i stället den under 1) ovan behandlade.

I förevarande fall uppställs icke något annat krav för att förlustavdraget skall få övertagas av moderbolaget än det förut angivna allmängiltiga kravet. Det fordras således endast att moderbolaget vid ingången av dotterbolagets förlustår omedelbart ägt aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital.

Här kräves alltså ej att samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget såväl vid förlustårets ingång som vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skall utnyttjas, ägts eller innehafts av samma fysiska person eller personer. Detta torde sammanhånga med att i förevarande fall får moderbolaget ej ha varit ett familjeföretag vid sist angivna tidpunkt. Dess aktier kan vid sådant förhållande ha vid sagda tidpunkt varit fördelade på ett stort antal händer och om nyss angivna krav här uppställts hade i dylikt fall ej sällan varit ogörligt att visa att kravet varit uppfyllt.

Det fall, då ifrågavarande bestämmelse blir tillämpligt, är ett sådant då dotterbolag vid ingången av dess förlustår varit ett familjeföretag och då således en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer vid denna tidpunkt ägt eller innehaft betydligt mer än 50 % av dotterbolagets aktier. Nu kräves för att i detta fall moderbolaget skall efter fusionen få övertaga dotterbolagets förlustavdrag, att moderbolaget vid samma tidpunkt, dvs. vid ingången av dotterbolagets förlustår, omedelbart ägt mer än 9/10 av

dotterbolagets aktier. Men om moderbolaget då ägt mer än 9/10 av dotterbolagets aktier, kan icke en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer ha samtidigt ägt betydligt mer än 50 % av dotterbolagets aktier.

Härav följer att den fysiske personen eller de fysiska personerna — även om denne eller dessa ägt eller genom annan än moderbolaget innehaft en mindre del av aktierna i dotterbolaget (mindre än 1/10 av dessa aktier) — måste genom moderbolaget ha innehaft ytterligare aktier i dotterbolaget. Detta förutsätter åter att moderbolaget varit bulvan för samma fysiska person eller personer, som ägt eller innehaft betydligt mer än 50 % av aktierna i dotterbolaget, dvs. att denna person eller dessa personer ägt eller innehaft aktiemajoriteten i moderbolaget.

Här avsedda fall torde alltså vara ett sådant då vid ingången av dotterbolagets förlustår samma fysiska person eller personer ägt eller innehaft såväl betydligt mer än 50 % av aktierna i dotterbolaget som ock majoriteten av aktierna i moderbolaget.

(Forts. i nästa nummer)