

SkatteNytt 11 1996, s. 682-683

Förlustavdrag taxeringsåret 1991 - möjligheterna till omprövning senast 1996-12-31

(Artikeln kommenterad i SkatteNytt 12 1996, sid. 745 av Sune E. Jansson, RSV)

Från skattemyndigheternas sida hävdas, med stöd i riksskatteverkets inkomstskattehandledning 1992 och - får man förmoda numera - taxeringshandledning 1996, att det inte skulle vara möjligt att, med stöd av det femåriga omprövningsinstitutet, utnyttja förlustavdrag från taxeringsåret 1991, om inte deklaraionsplikten fullgjordes under år 1991. Jag ifrågasätter denna bedömning mot bakgrund av uttalande i förarbetena till taxeringsreformen 1991, vari bl.a. behandlades 1960 års lag om förlustavdrag.

Lagen (1960:63) om förlustavdrag tillämpades sista gången vid 1991 års taxering. Av förarbetena till den s.k. stora inkomstskattereformen (prop. 1989/90:110 sid. 608-609) och lag (1990:682) om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag framgår att fysiska personer (och dödsbon) får göra avdrag för gamla förluster enligt 1960 års lag antingen från sin taxerade förvärvsinkomst eller från inkomst av kapital inom den tid som gällde enligt 1960 års lag, dvs. inom sex år. En förlust enligt 1991 års taxering kan alltså yrkas senast vid 1997 års taxering. För andra juridiska personer än dödsbon gäller att gamla utnyttjade förluster enligt 1960 års lag får dras av vid den första taxeringen enligt det nya skattesystemet efter den stora skattereformen, dvs. vid 1992 års taxering. Uppkom därvid ett underskott får detta "rullas vidare" i det nya systemet.

Så långt föreligger ingen tolkningsskillnad mellan skattemyndigheterna och mig. Emellertid menar skattemyndigheterna att deklaraionsplikten måste ha fullgjorts senast under taxeringsåret 1991 (med hänsyn till lagen om lagstadgad tid från 1930 senast första vardagen 1992, dvs. senast den 2 januari 1992), annars är inte 2 § andra stycket sista meningen i 1960 års lag uppfyllt, och därmed skulle den skattskyldige ha förlorat rätten att yrka förlustavdrag enligt ovan. Ifrågavarande lagrum stipulerar helt riktigt att rätten till förlustavdrag också kräver att deklaraionspliktigheten för förluståret har fullgjorts under vederbörligt taxeringsår. Riksskatteverket ger stöd för detta genom uttalanden dels på sidan 1207 i del 2 av Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1992 års taxering, dels på sidan 415 i Handledning för taxeringsförfarandet (1996).

Vad varken skattemyndigheterna eller riksskatteverket tar upp är emellertid författningskommentaren till lag om ändring av 2 och 5 §§ i lagen (1960:63) om förlustavdrag med anledning av taxeringsreformen 1991. Angående 2 § sägs där bara att någon ändring i sak inte avses, utan att förslagen endast föranleds av att bestämmelserna om deklaraionspliktighet har överförts från taxeringslagen till den nya lagen om självdeklaraion och kontrolluppgifter. Emellertid framgår följande beträffande 5 §:

"Yrkande om förlustavdrag bör framställas i deklaraionen. Genom den femåriga omprövningsperioden är det dock möjligt att under fem år efter taxeringsåret begära omprövning och yrka förlustavdrag." Jfr prop. 1989/90:74 sid. 465.

Eftersom en årlig taxering skall fastställas av skattemyndigheten genom s.k. skönstaxering om den skattskyldige inte har deklarerat (jfr 4 kap. 3 § taxeringslagen), innebär citatet ovan, enligt min mening, att t.ex. ett aktiebolag som inte deklarerade under 1991 för taxeringsåret 1991 ändå, genom att - enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen - begära omprövning (och deklarerat) för taxeringsåret 1991 senast 1996-12-31, kan utnyttja en förlust från det räkenskapsår som hade

taxeringsår 1991 och genom "rullning" ompröva taxering för taxering därefter så långt förlusten räcker för kvittning av överskott av näringsverksamhet. Aktiebolaget i fråga skall ju för taxeringsåret 1991 - just på grund av att det inte lämnade någon inkomstskattedeclaration - antingen ha åsatts en s.k. maskinell nolltaxering eller, om det framstod som skäligt, en inkomst av näringsverksamhet. 2 § enligt 1960 års lag om förlustavdrag genomgick inte någon ändring i sak till följd av taxeringsreformen taxeringsåret 1991 och inte heller genom den stora inkomstskattereformen taxeringsåret 1992, varför deklARATIONSSKYLDIGHETEN i och för sig skall fullgöras för taxeringsåret 1991 för att berättiga den skattskyldige till förlustavdraget materiellt sett, men, som framgår av kommentaren till ändringen i 5 § i 1960 års lag om förlustavdrag enligt ovan, kan den skyldigheten - processuellt sett - fullgöras genom en tillämpning av det genom taxeringsreformen införda nya och - för den skattskyldige - fria femåriga omprövningsinstitutet.

Min bedömning är sålunda att ett förlustavdrag enligt den gamla lagen därom från 1960 särskilt avseende taxeringsåret 1991 kan yrkas inom den femåriga omprövningstiden, dvs. senast 1996-12-31, trots att deklARATIONEN för taxeringsåret 1991 inte lämnades senast under 1991.