

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 8/1962

Årg. 12

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Ändrade bestämmelser om ackumulerad inkomst

Av regeringsrättssekreteraren C. O. Sandström

Vi har nu fått nya ändrade bestämmelser om ackumulerad inkomst. 1951 års förordning har som bekant varit föremål för översyn. En summarisk redovisning av det betänkande i ämnet, som förra året lämnades (SOU 1961:56), gavs i Skattenytt 1961 sid 395 ff. Efter remiss i vanlig ordning har betänkandet lagts till grund för propositionen nr 114 till årets vårriksdag, som antagit propositionsförslaget i enlighet med bevillningsutskottets rekommendation (bev.u:s bet. nr 47). I det följande skall lämnas en redogörelse för nyheterna i den ändrade lagstiftningen. Det bör dock framhållas att i denna redogörelse inte medtagits alla de uttalanden som gjorts i förarbetena angående de nya bestämmelsernas — och för övrigt i någon mån även de gamla bestämmelsernas — närmare innebörd och rätta tolkning. Detta skulle kräva alltför stort utrymme.

Oförändrade principer

Vid de nya reglernas tillkomst har det inte varit fråga om att frångå de allmänna principer och grunder, på vilka den hittillsvarande lagstiftningen uppbyggts.

Detta betyder bl. a. att begreppet ackumulerad inkomst i princip har samma innebörd som förut. Ackumulerad inkomst är således fortfarande inkomst som åtnjuts under ett beskattningsår men hänförs till minst två beskattningsår. Följaktligen omfattar inte heller de nya reglerna en sådan anhopning av flera inkomster under ett år, som föreligger t. ex. när en person under år 3 uppbär dels en inkomst som hänförs till år 1 och dels en inkomst som hänförs till år 2.

Vidare är tekniken för skatteberäkningen densamma som förut. Den statliga inkomstskatten beräknas således alltför jämt som om den ackumulerade inkomsten upptagits med lika stora delar under

beskattningsåret och så många av de närmast föregående beskattningsåren, att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år vartill den hänför sig. Det innebär att fördelningen sker bakåt i tiden, även om den ackumulerade inkomsten som sådan icke hänför sig till tidigare utan till efterföljande år. I samband med riksdagsbehandlingen avvisades förslaget som framförts om, att den ackumulerade inkomsten vid skatteberäkningen skulle kunna utläggas även på år som följde efter det år då inkomsten åtnjutits — t. ex. i fråga om engångspensioner o. dyl.

Spärregeln

Beträffande minimibeloppet av den inkomst, som skall ligga till grund för den särskilda skatteberäkningen för ackumulerad inkomst, gällde enligt de gamla reglerna, att den ackumulerade inkomsten, efter avdrag för avdragsgilla utgifter, uppgick till minst 4.000 kronor och tillika utgjorde minst en tredjedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst för det taxeringsår, då den ackumulerade inkomsten togs till beskattning.

Enligt de nya reglerna måste den inkomst, som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgå till minst 5.000 kronor och tillika utgöra minst en femtedel av den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten.

Till frågan om beräkningen av den inkomst, som sålunda skall ligga till grund för skatteberäkningen och till frågan om den valrätt som därvid finns, återkommes senare.

Tillämpningsområdet

Frånsett den ändring av spärregeln, som nu berörts, innebär de nya reglerna

huvudsakligen en utvidgning av förordningens tillämpningsområde såvitt angår inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse. Med ledning av de erfarenheter som gjorts har man genom en utökning av 3 §:s katalog sökt fånga upp de inkomster, beträffande vilka det tett sig särskilt stötande att de inte omfattats av de gamla bestämmelserna. Utökningen innebär följande.

Inkomst av jordbruksfastighet

Skogsinkomster

Enligt förordningen har bland skogsinkomsterna såsom ackumulerad hittills räknats endast sådan intäkt som erhålles när man avyttrar växande skog i samband med försäljning av marken. Härutöver skall i fortsättningen till ackumulerad inkomst hänföras ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning, t. ex. insektsvärning. Men även intäkt, som skogsägaren erhåller när han själv avyttrar skog eller skogsprodukter, kan bli att hänföra till ackumulerad inkomst. Så är fallet, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador e. dyl eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning. I alla de nu nämnda "katastroffallen" förutsättes dock, att den skattskyldige inte i stället valt möjligheten att göra insättning å skogskonto. Rätten till skatteberäkning för ackumulerad inkomst är i dessa fall oberoende av om den skattskyldige tillämpar bokföringsmässig eller kontantmässig inkomstredovisning.

Andra jordbruksinkomster

Såvitt angår andra jordbruksinkomster än skogsinkomster skall i fortsättningen

såsom ackumulerad inkomst anses inte bara som förut engångsersättning, som erhålles vid upplåtelse av nyttjanderätt och servitutsrätt, utan även ersättning som utgår när en nyttjanderätt eller servitutsrätt upphör. Detsamma skall gälla ersättning vid överlåtelse av nyttjanderätt, t ex när arrendator överlåter arrendet på annan arrendator.

Vidare skall till ackumulerad inkomst räknas intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning för inkomstbortfall till följd av skador och intrång å fastigheten som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet.

Till det nya i listan hör även belopp, som återförts till beskattning från särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar (s k eldsvådefonder) under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskillning för de förlorade tillgångarna, köpeskillningen skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst. Ränta som tillägges det återförda beloppet skall dock inte anses utgöra sådan inkomst.

Hittills har gällt, att intäkt som erhålles vid avyttring av inventarier, varor och produkter i jordbruksfastighet i samband med upphörande av jordbruksdrift kan bli föremål för särskild skatteberäkning endast under förutsättning att inkomsten av fastigheten beräknats enligt bokföringsmässiga grunder. Detsamma har gällt, då hel kreatursbesättning avyttrats utan att nyuppsättning skett under året och detta även om försäljningen inte haft samband med upphörande av jordbruksdrift. Villkoret att inkomstredovisningen skett enligt bokföringsmässiga grunder har varit avsiktligt. Motsvarande totala utförsäljningar i jordbruk med kontantmässig redovisning ger nämligen mesta-

dels upphov till skattefria realisationsvinster. Emellertid kan även i jordbruk med kontantmässig redovisning i vissa fall uppkomma betydande skattepliktiga vinster vid utförsäljning av kreatursbesättning eller vid försäljningar i samband med upphörande av jordbruksdriften. Villkoret om bokföringsmässig inkomstredovisning har därför nu slopats i dessa fall.

Slutligen kan beträffande jordbruksinkomsterna nämnas att såsom ackumulerad inkomst alltså skall räknas intäkt som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Förutsättning härför är emellertid enligt de nya reglerna, att intäkten inte föranlett avdrag för insättning å skogskonto eller för avsättning till s k eldsvådefonder.

Inkomst av rörelse

1) Enligt de nya reglerna skall hyresrätt likställas med goodwillrättigheterna och ersättning för hyresrätt följaktligen behandlas som ackumulerad inkomst. Rätten till skatteutjämning kommer således inte längre att vara beroende av, om förvärvaren använder lokalen för samma slags rörelse som säljaren eller för en rörelse av helt annat slag. Som ersättning vid överlåtelse av hyresrätt skall även anses ersättning som en rörelseidkare av olika anledningar kan få för att han flyttar från sin lokal, t ex i samband med rivning av fastigheten.

2) Vidare omfattar de nya reglerna engångsersättning som rörelseidkaren erhållit på grund av avbrottsförsäkring eller såsom skadestånd e dyl för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfaran-

de. Här åsyftas närmast engångsersättningar som utbetalas i samband med nya stadsplaneändringar, gaturegleringar eller saneringar. Även frivilligt överenskomna ersättningar, vilka avtalats under sådana förhållanden att möjlighet till tvångsåtgärder förelegat, om frivillig uppgörelse ej träffats, kan komma i betraktande. Det är inte nödvändigt att rörelsen avvecklas i dessa sammanhang.

3) Enligt de gamla reglerna var intäkt genom avyttring av varor och inventarier att anse såsom ackumulerad inkomst endast om avyttringen skedde i samband med att rörelsen överläts.

Emellertid kan en rörelse upphöra på annat sätt än genom att överlätas. En rörelseidkare kan t ex på grund av sjukdom tvingas lägga ned rörelsen utan att finna någon köpare. Om han då säljer ut varulagret, måste han även i detta läge på en gång skatta för vinsten utan möjlighet till vinstutjämning. Ibland sker rörelsens avveckling så att den skattskyldige upplåter eller arrenderar ut rörelsen till en presumtiv köpare tills denne definitivt kan köpa rörelsen och erlægga köpeskillingen för densamma. Även i samband med en sådan utarrendering av rörelsen kan en utförsäljning av lagret ske med ty åtföljande engångsbeskattning av de dolda reserverna.

Då det ansetts önskvärt att ge den skattskyldige en möjlighet till lindring av beskattningen även i dessa andra fall, skall enligt de nya reglerna jämväl inkomst som den skattskyldige får när han avyttrar varor och inventarier i samband med upplåtelse eller nedläggande av rörelse kunna behandlas som ackumulerad inkomst.

För att rörelsen i dessa sammanhang skall anses avvecklad och därigenom medföra rätt till skatteberäkning för ackumu-

lerad inkomst förutsättes att den skattskyldige sålt ut det mesta av lagret så att vid beskattningsårets utgång kvarvarande, icke avyttrade inventarier och varor — fränsett givetvis sådant som vid upplåtelse av rörelse utarrenderats — är av blott obetydlig omfattning. (Detta krav gäller även motsvarande utförsäljning vid upphörande av jordbruksdrift enligt ovan.)

Vidare får den skattskyldige inte under det beskattningsår, då han sålt, upplåtit eller nedlagt rörelsen, ha börjat ny rörelse, som med hänsyn till varusortiment eller liknande kan anses utgöra fortsättning av den tidigare rörelsen.

Det bör särskilt framhållas att, när fråga är om utförsäljning av lager vid nedläggande av rörelse, detta nedläggande i och för sig kan vara tillfälligt — t ex beroende av en ombyggnad — och likväl medföra rätt till skatteberäkning för ackumulerad inkomst på grund av utförsäljningen; bara inte den nya fortsatta rörelsen påbörjats under samma beskattningsår som då den tidigare rörelsen nedlagts.

Dessutom är att märka, att rörelsen inte anses avvecklad genom att den överläts, nedlagts eller upplåtits, om vid beskattningsårets utgång kvarstår avsättning som den skattskyldige gjort till lagerregleringskonto eller till eldsvådefond och fartygsfond. Kvarstår sådana avsättningar tyder detta på att rörelsen fortsätter.

Vad särskilt beträffar upplåtelse av rörelse framgår av de nya reglerna, att skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid upplåtelse tillfället bör medges endast, om det visas att upplåtelsen (utarrenderingen) utgör ett led i en framtida avveckling av rörelsen. Det skall vara fråga om en verklig utarrendering och inte om en överlåtelse, där försäljningen av skatte-

skäl fördelas på ett par år. I och för sig kan den situationen tänkas uppkomma att den skattskyldige kan få rätt till skatteberäkning för ackumulerad inkomst både vid upplåtelsen och vid en senare slutlig överlåtelse men någon större fördel torde detta knappast innebära. I andra fall, dvs då en rörelse avvecklas utan någon mellankommande utarrendering, förutsättes, att skatteberäkning för ackumulerad inkomst beviljas vid endast ett tillfälle.

Rätten att få skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse skall gälla även vid motsvarande avveckling av rörelsefilial eller rörelsegren. Härvid förutsättes att filialen eller rörelsegrenen framstår som en klart avskild del av rörelsen och att denna del även räkenskapsmässigt kan särskiljas. Separat bokföring är däremot inte nödvändig.

4) Försäkringsersättning för förlorade tillgångar kan behandlas som ackumulerad inkomst, om ersättningen utfallit under sådana förhållanden att en försäljningslikvid skulle ha utgjort dylik inkomst, därest tillgångarna i stället sålts.

5) Detsamma gäller belopp, som under motsvarande förhållanden återförts till beskattning från eldsvådefonder eller fartygsfonder.

6) Som ackumulerad inkomst räknas slutligen även engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet som är att anse som vara i rörelse, under förutsättning att avyttringen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelsen. Detsamma skall gälla engångsersättning vid avyttring eller avlösning under motsvarande omständigheter av rätt till royalté.

Den ackumulerade inkomstens beräkning

Huvudregeln enligt de nya reglerna är liksom hittills, att till grund för skatteberäkningen skall ligga nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten. Från bruttobeloppet skall alltså avräknas de avdragsgilla omkostnader som hänför sig till den ackumulerade inkomstens förvärvande.

Härutöver har meddelats vissa nya hjälpregler.

När fråga är om avyttring av tillgångar som är föremål för värdeminskningsskatt — det gäller således maskiner och inventarier, goodwillrättigheter, hyresrätter m m — skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst anses den erhållna köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna restvärde, med andra ord den framtagna reserven. Kan t ex en försäljningsprovision hänföras till avyttringen i fråga, får även denna kostnad frånräknas. Motsvarande skall gälla vid avyttring av sådan patenträtt eller liknande rättighet som är att anse såsom vara i rörelse.

Beträffande avyttrade lagertillgångar (andra än nyssnämnda patenträtter o dyl) skall enligt de nya reglerna, i överensstämmelse med redan tillämpad praxis, såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst anses den dolda reserven i lagertillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall på sedvanligt sätt i regel beräknas till skillnaden mellan, å ena sidan, det lägsta av tillgångarnas anskaffnings- eller återanskaffningsvärde, eventuellt efter avdrag för inkurans, samt, å andra sidan, deras bokförda värde. Har inkuransavdraget vid taxeringen beräknats efter schablon, får den skattskyldige självfallet förete utredning om den verkliga inkuransen. Har det i räkenska-

perna bokförda lagervärdet frångåtts vid taxeringen, skall den dolda reserven i stället beräknas i förhållande till beskattningsvärdet vid beskattningsårets ingång. Även i detta sammanhang kan speciella kostnader såsom försäljningsprovision i förekommande fall få räknas av.

Vid avveckling av byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller annan rörelse avseende handel med fastigheter ävensom av penningrörelse skall såsom dold reserv i regel anses skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde vid beskattningsårets ingång och deras bokförda värde vid samma tidpunkt. Det verkliga värdet betyder här i praktiken försäljningsvärdet, som ju är känt. Det må framhållas att, om bokföringen brister eller — vilket är vanligt bland jordbrukare — saknas, får detta inte i och för sig föranleda att den skattskyldige förlorar rätten till skatteberäkning. Men i sådana fall talar presumtionen i regel för att det är hela den genom utförsäljningen under det sista året framkomna vinsten som utgör framtagna dolda reserv, efter avdrag för det vid inkomsttaxeringen beräknade ingångsvärdet.

Även i fråga om dold reserv i varor och produkter i jordbruk, inklusive djur, är det det verkliga värdet (försäljningsvärdet) som skall jämföras med bokförda värdet vid beskattningsårets ingång.

Såvitt gäller beräkning av ackumulerad inkomst genom avyttring av skog framhålls i propositionen följande. Avdrag skall givetvis ske för den del av avverkningens kostnaden, som belöper på intäkten i fråga, i den mån avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen. Ofta torde kostnaderna inte kunna exakt beräknas utan en ungefärlig uppskattning får godtagas. Avdrag skall givetvis vidare ske för minskning i skogs ingående virkesförråd eller

ingångsvärde om sådant avdrag yrkats. Avdraget motsvarar en kostnad som har samband med intäktens förvärvande. Yrkat avdrag får i första hand anses hänförligt till den avverkning som föranlett den ackumulerade inkomsten.

Alternativ till beloppet av ackumulerad inkomst

Så som de hittillsvarande reglerna tolkats i praxis är det hela beloppet av den ackumulerade inkomsten som skolat ligga till grund för skatteberäkningen. Därför har den skattskyldige i regel inte haft någon glädje av reglerna om ackumulerad inkomst i sådana fall, då den ackumulerade inkomsten överstigit den beskattningsbara inkomsten. Detta inträffar om den skattskyldige t ex har ett större underskott i annan förvärvskälla än den i vilken den ackumulerade inkomsten uppkommit eller om han tillgodoför sig något annat större allmänt avdrag.

Enligt de nya reglerna gäller visserligen, att skatteberäkningen, om sådan påkallats för ackumulerad inkomst i viss förvärvskälla, i princip skall omfatta all ackumulerad inkomst som uppkommit i denna förvärvskälla. Har den skattskyldige haft flera ackumulerade inkomster i samma förvärvskälla, måste därför skatteberäkningen omfatta alla dessa inkomster. Däremot får den skattskyldige från skatteberäkningen undantaga ackumulerad inkomst som han haft i annan förvärvskälla.

Men för att rätten till skatteutjämning inte skall bli illusorisk i det nämnda fallet, då den framräknade ackumulerade inkomsten överstiger den beskattningsbara inkomsten, gäller enligt de nya reglerna, i fall som detta, att det är den lägre beskattningsbara inkomsten som obligato-

riskt skall ligga till grund för skatteberäkningen.

Fördelningstiden

Huvudregeln för fördelningstiden skall även i fortsättningen vara, att den ackumulerade inkomsten vid skatteberäkningen fördelas på det antal år till vilket inkomsten hänför sig, dock högst 10 år. Vidare bibehålles hjälpregeln att, om det inte finns tillförlitlig utredning om den rätta fördelningstiden, skatteberäkningen skall ske som om inkomsten hänfört sig till tre år. Likaså behålles presumptionen om tioårsfördelning, när det gäller engångsersättning för pension.

Nu har anvisningarna till förordningen kompletterats med några nya schablonregler angående fördelningstiden för att förenkla tillämpningen i vissa fall där de gamla reglerna varit oklara eller där en mera noggrann tidsfördelning gjort arbetet med skatteberäkningen alltför tungrott.

Det senare inträffade lätt text om det gällde ackumulerad inkomst i form av återvunna värdeminskingsavdrag beträffande ett flertal inventarietillgångar i en rörelse, vilka innehafts under olika lång tid.

Därför skall enligt de nya bestämmelserna, när fråga är om text utförsäljning av lager och inventarier i rörelse eller i jordbruk liksom vid avyttring av hyresrätt eller goodwillrättigheter, fördelningstiden anses omfatta hela den tid under vilken den skattskyldige bedrivit rörelsen eller jordbruket i fråga. Detta gäller dock endast försåvitt inte den skattskyldige vill ha en kortare fördelningstid och förebringa utredning därom eller det eljest framstår som uppenbart att inkomsten

hänför sig till kortare tid. Detsamma skall gälla beträffande från investeringsfonder återförda belopp. Beträffande övriga rörelse- eller jordbruksintäkter får fördelningstiden bedömas från fall till fall.

Frågan om fördelningstiden, när ett oskift dödsbo uppbär ackumulerad inkomst har enligt de nya reglerna lösts så att, så länge dödsboet är oskiftat, dödsboet har samma rätt som den avlidne skulle haft om han levat. Gäller det en avveckling av den avlidnes rörelse, kan alltså dödsboet tillgodoräkna sig även tiden för den avlidnes innehav av rörelsen. Är det däremot fråga om en förskottshyra för flera år framåt, får inkomsten slås ut på det antal år hyran hänför sig, även om detta antal omfattar längre tid än den sammanlagda tid varunder dödsboet och den avlidne haft fastigheten.

Om en person inträder som delägare i ett tidigare bildat handelsbolag (resp. kommanditbolag) och handelsbolaget får en ackumulerad inkomst, uppkommer frågan om den nye delägaren får räkna sig tillgodo även den tid då inkomsten intjänats av handelsbolaget men då han ännu inte var delägare i handelsbolaget.

Svaret blir beroende på vad det är för slags inkomst.

Är det fråga om text försäljning av varor och inventarier vid avveckling av rörelse resp. jordbruk skall fördelningstiden omfatta den tid under vilken den skattskyldige varit med som delägare i bolaget. Har bolagsandelen ärvts och har dödsboet inte skiftats, får dödsboet räkna även den avlidnes innehav av andelen. Allt dock under beaktande av den maximala tioårstiden och med reservation för att den skattskyldige vill yrka och förmår styrka en kortare fördelningstid än innehavet av andelen eller att det eljest fram-

står som uppenbart att inkomsten hänförs till kortare tid.

För makar gäller beträffande fördelningstiden, att om den ena av två makar övertar den andres rörelse eller jordbruk, den övertagande maken kan få räkna sig tillgodo den andre makens innehav av rörelsen eller jordbruket, under förutsättning att makarna då var eller, om andra maken haft inkomst, skulle ha samtaxerats. Motsvarande gäller om make övertagit den andres andel i ett handels- eller kommanditbolag.

Samma regel skall också gälla om rörelsen, jordbruket eller andelen i samband med ena makens död övertagits av andra maken såsom ensam dödsbodelägare.

Vad som gäller om makar skall i tillämpliga delar gälla även skattskyldiga, vilka samtaxeras utan att vara gifta.

Då det gäller avyttring av skog och skogsprodukter måste intäkten, för att berättiga till särskild skatteberäkning, avse mer än ett års tillväxt. Avgörande för fördelningstiden skall därför vara hur många års tillväxt å *fastigheten i dess helhet* som den intäkt, varom fråga är motsvarar. Detta har i anvisningarna uttryckts så, att intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Att det avgörande för fördelningstiden — då det gäller intäkt av skogsbruk — inte är innehavet av fastigheten utan hur många års tillväxt å fastigheten som intäkten avser gäller, enligt vad som framhålls i propositionen, även i det fall då en skattskyldig får en skogsfastighet genom arvskitte och sedan säljer fastigheten jämte därå växande skog. Arvskittet inverkar inte på fördelningstiden i detta

fall. Beskattas den skattskyldige för tillväxten under längre tid än han haft fastigheten, d v s även för den tillväxt som skett före arvskittet, fördelas alltså intäkten på denna längre tid.

Inkomstens omfördelning vid skatteberäkningen

I fråga om den ackumulerade inkomstens fördelning vid skatteberäkningen ger de nya reglerna följande tekniska anvisningar.

Den del av den ackumulerade inkomsten, som vid skatteberäkningen hänföres till ett tidigare taxeringsår, skall i förekommande fall avrundas nedåt till helt hundratal kronor, varvid överskjutande belopp hänföres till det taxeringsår, då den ackumulerade inkomsten tages till beskattning.

För ett sådant taxeringsår, då taxering inte åsatts på grund av att den skattskyldige ändrat räkenskapsår eller inte varit här i riket bosatt, skall den beskattningsbara inkomsten upptagas till 0 kronor. Taxeringsåret skall alltså inte överhoppas vid fördelningen.

Föreligger den situationen, att den skattskyldige under ett taxeringsår på grund av omläggning av räkenskapsår åsatts taxeringar för två beskattningsår, skall vid den ackumulerade inkomstens fördelning så anses som om de båda taxeringarna hänförs till skilda taxeringsår.

För att med ett praktiskt exempel belysa det sagda kan anföras följande exempel.

En rörelseidkare, som deklarerat efter kalenderår, lägger under 1963 om sitt räkenskapsår så att detsamma i stället för att löpa efter kalenderår omfattar tiden 1/4—31/3. Emellertid säljer han rörelsen den 30/11 1963, varför det första räk-

skapsåret efter omläggningen inte sträcker sig längre än till sistnämnda dag. På grund av räkenskapsårets omläggning blir rörelseidkaren inte taxerad år 1963. Under 1964 lämnar han dels en deklaration för räkenskapsåret den 1/1 1962—31/3 1963 och dels en deklaration för räkenskapsåret den 1/4—den 30/11 1963. Genom rörelsens försäljning sistnämnda dag får den skattskyldige en ackumulerad inkomst å 225.532 kronor. Denna inkomst vill han fördela på 10 år. Vid skatteberäkningen fördelas inkomsten i princip med 1/10-del på vardera av de två taxeringsåren 1964 samt på envar av taxeringarna åren 1956—1963. Därvid skall anses som om den skattskyldiges ordinarie inkomst vid 1963 års taxering varit lika med 0 kronor. Med beaktande av regeln om avjämning till helt hundratal kronor skall på envar av taxeringarna 1956—1963 ävensom på 1964 års taxering för räkenskapsåret 1/1 1962—31/3 1963 läggas 22.500 kronor samt på 1964 års taxering för räkenskapsåret 1/4—30/11 1963 resterande belopp, 23.032 kronor. Hade rörelsens försäljning i stället ägt rum redan den 31/3 1963, skulle fördelningen givetvis inte ha omfattat taxeringen för tiden efter sistnämnda dag men däremot jämväl 1955 års taxering.

Det kan i detta sammanhang nämnas, att någon ändring i nuvarande praxis att de delar av den ackumulerade inkomsten som hänföres till tidigare år än beskattningsåret vid fördelningen lägges till de fastställda beskattningsbara inkomsterna för dessa år, inte är avsedd. Hänsyn får alltså inte tagas till förut verkställda skatteberäkningar för ackumulerad inkomst som berört de ifrågavarande tidigare åren. Däremot skall mellankommande eftertaxeringar beaktas.

Ansökningstiden m. m.

En viktig nyhet är att den tid, inom vilken skattskyldig som vill begära skatteberäkning för ackumulerad inkomst, skall ingiva sin ansökan utsträcks ett helt år så att ansökningen i regel skall ha inkommit till prövningsnämndens kansli före utgången av året efter taxeringsåret. Ansökningen skall inges till den prövningsnämnd, som har att upptaga besvär rörande den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt för det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning. Det framhålls i propositionen att, om framställning om särskild skatteberäkning gjorts i deklarationen — något som ofta händer — det ligger i sakens natur att taxeringsnämndsordföranden bör meddela den skattskyldige om att ansökan skall inges till prövningsnämnden.

Vidare har öppnats en möjlighet till anstånd med skattebetalningen, då skattskyldig begär skatteberäkning för ackumulerad inkomst. I 49 § 1 mom. uppbördsförordningen har nämligen införts en bestämmelse, enligt vilken skattskyldig, som hos prövningsnämnd gjort sådan ansökan eller som anfört besvär över prövningsnämnds eller skattedomstols beslut angående dylik skatteberäkning, kan beviljas anstånd med inbetalning av skatt på grund av taxering, varigenom den ackumulerade inkomsten tages till beskattning. En förutsättning för anstånd av detta slag är att vederbörande taxeringsintendent förklarar sig inte ha något att erinra mot bifall, helt eller delvis, till den skattskyldiges framställning om anstånd. Anståndet får i så fall avse skatt till så stort belopp som betingas av taxeringsintendentens yttrande och skall gälla till dess två månader

förflutit från dagen för prövningsnämndens eller vederbörande skattedomstols beslut i anledning av besvären eller ansökningen om skatteberäkning.

En annan nyhet är att taxeringsintendenten i likhet med vad som gäller vid eftertaxering tillagts rätt att föra talan mot beslut om skatteberäkning av ackumulerad inkomst, om det visas att skatteberäkningen med hänsyn till sedermera framkomna omständigheter grundats på oriktiga förutsättningar. Tidsfristen för

taxeringsintendentens besvär är densamma som vid eftertaxering.

Slutligen kan nämnas att förhandsbesked nu kan lämnas av riksskattenämnden, även i fall då ansökningen därom avser viss fråga rörande tillämpningen av förordningen om ackumulerad inkomst.

De ändrade bestämmelserna i nämnda förordning skall tillämpas på sådan ackumulerad inkomst som togs till beskattning i första instans vid 1962 års taxering och senare.