SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 10/1952 Årgång 2

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Ackumulerad inkomst

Av jur. kand. Dag Helmers

Önskemålet att mildra verkningarna av den statliga inkomstskattens progression i fråga om inkomster, vilka hänföra sig till flera beskattningsår men som på grund av beskattningsårets slutenhet beskattas det år de faktiskt framträda, uttalades redan på 1920-talet, och behovet av en skattelindring i sådant hänseende har ökat i följd av det stegrade skattetrycket. Ett förslag till lösning av detta problem utarbetades av 1944 års allmänna skattekommitté (S. O. U. 1949:9) och på grundval därav förelades 1951 års riksdag förslag till *förordning angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst*. Med vissa ändringar antog riksdagen författningsförslaget (prop. nr 170, bevillningsutskottets bet. nr 62). Författningen återfinnes i SFS 763/1951 och äger — med visst mindre undantag — första gången tillämpning beträffande ackumulerad inkomst, som åtnjutits under det beskattningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställes år 1952.

Det låter sig av utrymmesskäl icke göra att i detta sammanhang närmare ingå på den diskussion som förts under årens lopp fram till den nya lagstiftningens tillkomst. Erinras må dock om att 1924 års skatteberedning särskilt framhållit den hårda skatteprogression, som drabbade lotterivinst, realisationsvinst och intäkt av skogsbruk. Dessa spörsmål ha lösts på skilda sätt. Svenska lotterivinster beskattas icke längre såsom inkomst utan enligt en särskild författning. Skatten är som bekant proportionell. Den tvära övergången mellan skatteplikt och skattefrihet i fråga om realisationsvinst har numera uppmjukats genom att beräkningen av vinsten sker enligt en fallande skala. Slutligen kommer den för beskattningsåren 1952 och 1953 gällande lagen om investeringskonto för skog samt förordningen om taxering för inkomst av medel som insatts å investeringskonto för skog att medföra en utjämning av skogsinkomsterna i beskattningshänseende. Problemet om beskattning av intäkt av skogsbruk har sålunda fått en provisorisk lösning. I vissa hänseenden, varom mera nedan, äger emellertid förordningen angående beräkning av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:39

statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst tillämpning å intäkt av skogsbruk. Riksdagen har begärt att i omedelbar anslutning till upphävandet av den tillfälliga lagstiftningen om investeringskonto för skog bestämmelser med skatteutjämnande verkan skola införas i fråga om all inkomst av skogsbruk.

De nya reglerna för beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst kunna i fråga om sin effekt sägas ha fått ett komplement i de från och med den 1 januari 1953 gällande nya skatteskalorna för den statliga inkomstskatten. Enligt dessa är nämligen skatten proportionell, 12 procent, upp till en beskattningsbar inkomst av 8.000 kronor för äkta makar och 4.000 kronor för ensamstående skattskyldiga.

De nu anförda exemplen visa att en utjämning av beskattning kan ernås genom åtgärder antingen på taxeringsstadiet eller vid själva skatteuträkningen. Den sistnämnda metoden har kommit till användning i den lagstiftning som är föremål för denna översiktliga redogörelse.

Förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, vilken författning naturligen endast gäller fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser, är såtillvida en försökslagstiftning i det att statsmakterna av tillämpningshänsyn icke ansett sig kunna låta alla arter av ackumulerad inkomst falla under lagstiftningen.

Huvudbestämmelserna

Med ackumulerad inkomst förstås inkomst, som åtnjutits ett beskattningsår men hänför sig till minst två beskattningsår. Med uttrycket att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår avses att inkomsten skall ha intjänats eller motprestation eljest i någon form lämnats under två år, av vilka beskattningsåret kan vara det ena. Den omständigheten att exempelvis tantiem för ett visst beskattningsår blir tillgängligt för lyftning först följande år eller eljest inkomst av tjänst eller av tillfälligt uppdrag blir tillgänglig för lyftning först året efter det då inkomsten intjänats innebär således enligt denna definition icke någon ackumulering.

Principen för skatteberäkningen — vilken i författningen fått en i flera hänseenden schablonmässig utformning — är, att den statliga inkomstskatten icke skall utgå med högre belopp än som skulle ha utgått, om de i den ackumulerade inkomsten ingående intäkterna tagits till beskattning de år, under vilka de intjänats eller å vilka de eljest belöpa. Denna fördelning, som alltid sker bakåt i tiden och till lika delar å varje beskattningsår, får icke ske på mer än tio år. Principen om beskattningsårets slutenhet har sålunda i de fall, å vilka lagstiftningen äger tillämpning, modifierats i avseende å själva skatteberäkningen.

Den legala presumtionen att inkomsten till lika delar hänför sig till de olika åren får icke göras till föremål för motbevisning.

För det fall att utredning icke kan förebringas rörande det antal år, vartill inkomsten anknyter sig, anses inkomsten hänföra sig till tre år. Denna presumtion får givetvis icke fattas så att om tvekan råder, huruvida inkomsten hänför sig till fem eller sex år, inkomsten skall anses belöpa å tre år. Här skall i stället företedd bevisning prövas enligt vanliga regler. Bevillningsutskottet framhöll, att hjälpregeln ej heller borde tillämpas, då en skattskyldig i syfte att uppnå en fördelning av intäkten på tre år i stället för två uraktlåter att förebringa erforderlig utredning. Vidare har i anvisningarna till förordningen särskilt angivits att hjälpregeln icke skall tillämpas i sådana fall, då en skattskyldig vid avgång från tjänst uppbär engångsbelopp såsom ersättning för årlig pension. I sistnämnda fall skall den ackumulerade inkomsten i allmänhet anses hänföra sig till tio år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:39

I bevillningsutskottets betänkande lämnades följande exempel på fördelningen av inkomsten. Om en skattskyldig under beskattningsåret 1954 åtnjuter ackumulerad inkomst, som är hänförlig till beskattningsåren 1944—1953, skall skatteberäkning vid 1955 års taxering ske som om inkomsten till lika stora delar influtit under beskattningsåren 1945—1954. Skatteberäkningen sker på enahanda sätt även om inkomsten, som åtnjutits, exempelvis varit hänförlig till beskattningsåren 1945—1954, 1940—1949 eller 1955—1964.

En ackumulerad inkomst å 40.000 kronor, som hänför sig till fyra år, skall sålunda fördelas med 10.000 kronor per år, exempelvis taxeringsåren 1949—1952. Vid taxeringarna åren 1949—1952 förutsättes de beskattningsbara inkomsterna ha uppgått till 5.000, 8.000, 10.000 och 67.000 kronor. Skatten på de 10.000 kronor avseende taxeringsåret 1950 utgör alltså skillnaden mellan skatten å 18.000 kronor och skatten å 8.000 kronor d. v. s. 3.950—1.150 = 2.800 kronor. Beträffande statsskatten belöpande å taxeringarna 1949 och 1951 uträknas den på enahanda sätt. De 10.000 kronor av den ackumulerade inkomsten, vilka hänföra sig till taxeringsåret 1952, ingår i den vid den ordinarie taxeringen för detta år beräknade beskattningsbara inkomsten, vilken vid skatteberäkningen reduceras med 30.000 kronor, för vilket sistnämnda belopp skatt särskilt uträknas. (I anvisningarna till förordningen lämnas ett mera utförligt exempel på själva skatteberäkningen.)

Den statliga inkomstskatten skall utgå efter det procenttal av grundbeloppen, som äger tillämpning för slutlig skatt på grund av taxering det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning. Uppbär exempelvis en person år 1953 en ackumulerad inkomst, som hänför sig till fyra år, slås densamma ut på taxeringsåren 1951—1954, varvid skatten beräknas efter ett uttag av 110 procent, oaktat procenttalet för den slutliga skatten enligt taxeringarna åren 1951—1953 var 100. I anslutning härtill må beröras det spörsmålet hur den särskilda skatteberäkningen skall äga rum då skilda skatteskalor gälla för vederbörande taxeringsår. Att frågeställningen är aktuell framgår av att den till och med 1948 års taxering gällande skatteskalan omlades från och med 1949 års taxering, varefter skalan justerades i avseende å 1953 års taxering. De av 1952 års riksdag i samband med skatteomläggningen beslutade skatteskalorna träda i tillämpning vid taxering år 1954. Hur skall man förfara då den ackumulerade inkomsten exempelvis spänner över taxeringsåren 1948—1954? Av ett i de sakkunnigas författningsförslag angivet exempel framgår att den vid den senaste taxeringen tillämpliga skatteskalan avsetts skola användas över hela linjen. Ett sådant förfaringssätt stämmer väl med grunderna för det nyss berörda stadgandet angående uttagningsprocenten samt det förhållandet att hänsyn aldrig tages till framtidens skattetryck beträffande ackumulerad inkomst hänförlig till kommande år.

Erinras bör att den särskilda skatteberäkningen alltid utgår från den vid de skilda taxeringarna åsatta beskattningsbara inkomsterna, vilket i och för sig innebär att någon sänkning av ortsavdraget icke avsetts skola företagas för ensamstående skattskyldig, för vilken gäller ett efter inkomstens storlek varierande ortsavdrag. Har en skattskyldig ett år haft en taxerad inkomst understigande vederbörligt ortsavdrag får han icke heller utnyttja ortsavdraget i vad detsamma överstiger den taxerade inkomsten. Uträkningen baseras i sistberörda fall på en beskattningsbar inkomst av 0 kronor. I detta hänseende anförde kommittén: ”De ändrade bestämmelserna om ortsavdrag och förmögenhetsbeskattning, vilka skola tillämpas från och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:39

med 1949 års taxering, komma att ömsom verka till fördel ömsom till nackdel för de skattskyldiga. Kommittén anser emellertid, att skatteberäkningen bör kunna ske utan hänsynstagande till dessa ojämnheter." Detta uttalande föranleder vidare den uppfattningen att en persons civilstånd vid den sista taxeringen i kedjan skall vara avgörande för val av skatteskala vid den särskilda skatteberäkningen, ett förhållande, som får betydelse efter ikraftträdandet av den innevarande år beslutade statsskatteomläggningen, varigenom olika skalor införts för äkta makar och ensamstående.

En annan fråga som tränger fram är hur samtaxerade äkta makar skola behandlas. Vad först angår det fall att makarna samtaxeras det sista året i kedjan — här bortses från de föregående taxeringarna — så medför givetvis systemet för beskattning av äkta makar att även den andra maken (alltså icke den som erhåller skatteutjämning i fråga om en ackumulerad inkomst) kommer att åtnjuta skattelindring. Skattekommittén framhöll beträffande äkta makars beskattning att om ena maken kommer i åtnjutande av skatteminskning, synes det ligga i sakens natur att andra makens skatt även borde omräknas med hänsyn härtill.

Hur skall förfaras beträffande de tidigare taxeringarna under förutsättning att makarna även vid dessa samtaxerats? Skall "ökningen" av skatten för de gångna åren träffa båda makarna? Svaret på dessa frågor torde bliva att allenast den maken, som uppburit den ackumulerade inkomsten, påföres ökad skatt. Uträkningen baseras därvid på makarnas gemensamma beskattningsbara inkomster. Staten går ju icke förlustig någon skatt genom ett sådant förfaringssätt, förutsatt att vederbörande är solvent eller skatten är erlagd. Det är nämligen att märka att spörsmålet, som författningen löser, har karaktär icke av taxeringsfråga utan av debiteringsfråga.

Rörande den tekniska sidan av skatteuträkningen må slutligen beröras ett speciellt problem som uppstår i förmögenhetsskattehänseende. Enligt förmögenhetsskatteförordningen skall på visst sätt hänsyn vid den skatterättsliga förmögenhetsberäkningen tagas till den skattskyldiges sammanräknade nettoinkomst. Denna spärregel avser framförallt ägare av stora förmögenheter, vilka ägare förutom en låg inkomst av kapital icke åtnjuta annan inkomst. Skulle i ett sådant fall särskild skatteberäkning äga rum kan denna emellertid icke medföra en höjning av den skattemässiga beräkningen av förmögenheten vid de gångna taxeringarna. Situationen blir den motsatta det år den ackumulerade inkomsten tages till beskattning d. v. s. det sista året i kedjan. Eftersom vederbörande det året taxeringsmässigt sett har en inkomst, som inkluderar den ackumulerade inkomsten oavkortad, skall förmögenheten sättas i relation till hela den sammanräknade nettoinkomsten. Att så bör ske överensstämmer med grunderna för spärregeln i förmögenhetsskatteförordningen.

Syftet med lagstiftningen är, som ovan framhållits, att möjliggöra en öppen resultatutjämning beträffande ackumulerade inkomster i sådana lägen, då den statliga inkomstskattens progression medför påtagligt obilliga verkningar. I följd därav har som förutsättning för särskild skatteberäkning uppställts att inkomsten (netto) måste uppgå till minst 4.000 kronor samt därjämte utgöra minst en tredjedel av den skattskyldiges taxerade inkomst för det taxeringsår, då den ackumulerade inkomsten tages till beskattning. Detta betyder, att om den skattskyldige under året icke haft annan inkomst än den ackumulerade, han är berättigad till särskild skatteberäkning så snart inkomsten uppgår till 4.000 kronor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:39

De från och med 1954 års taxering gällande skatteskalorna med en proportionell bottenskatt kunna förväntas medföra en viss begränsning av författningens praktiska tillämpningsområde.

Följande exempel på spärregel må slutligen nämnas. Har en skattskyldig under året åtnjutit ackumulerad inkomst jämte annan inkomst till så stort belopp, att den taxerade inkomsten utgör 30.000 kronor, föreligger rätt till särskild skatteberäkning först om den ackumulerade inkomsten uppgår till 10.000 kronor.

Vilka olika intäkter hänföras till ackumulerad inkomst?

Som ovan antytts medgives icke särskild skatteberäkning i fråga om alla intäkter, vilka hänföra sig till två eller flera beskattningsår. Beträffande inkomst av annan fastighet, av tjänst och av kapital stadgas icke någon inskränkning i förordningens tillämpningsområde. I övrigt gäller författningen endast nedannämnda intäkter.

Inkomst av jordbruksfastighet

1. Intäkt av skogsbruk genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken.

Skattekommittén hade föreslagit att varje försäljning av flera års skogstillväxt skulle inbegripas under lagstiftningen. Av tillämpningshänsyn har emellertid den gjorda begränsningen ansetts nödvändig. Riksdagen har dock hemställt om förslag till bestämmelser syftande till generell skatteutjämning i fråga om intäkt av skogsbruk. För närvarande gäller lagen om investeringskonto för skog, vilken lagstiftning har en utjämnande effekt. Det bör även observeras att det vid försäljning av skog på rot står säljaren öppet att genom avtal med köparen få köpeskillingen fördelad på flera beskattningsår. Ett sådant förfaringssätt medför vid tillämpning icke blott av den s. k. kontantprincipen utan även av de nya bestämmelserna om bokföringsmässig beräkning av inkomst av jordbruksfastighet fördelning av beskattningen på flera år.

Fördelningen av inkomsten vid avyttring av skog i samband med marken torde lämpligen schablonmässigt göras över samtliga år, under vilka den försålda fastigheten innehafts; dock med den ovan givna begränsningen till tio år.

2. Intäkt, som uppkommit vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt mot engångsersättning.

Detta stadgande bör jämföras med bestämmelsen i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen, vari stadgas att engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid icke utgör intäkt av jordbruksfastighet. Här förevarande regel är sålunda av intresse allenast i fråga om upplåtelser på begränsad tid, dock ej upplåtelser av avverkningsrätter.

3. Intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att dylik tvångsförsäljning måste anses vara förhanden.

Tvångsförsäljning av lös eller fast egendom grundar icke skatteplikt för eventuellt uppkommen realisationsvinst. Framkommer vid sådan försäljning intäkt, som icke är hänförlig till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, har det ansetts skäligt att särskild skatteberäkning skall kunna äga rum. Såsom exempel må nämnas inkomst av skogsbruk vid tvångsupplåtelse av skogsmark. Detta är ett specialfall där den särskilda skatteberäkningen kan ifrågakomma vid intäkt av skogsbruk utan att fråga är om försäljning av skog i samband med marken.

4. Intäkt, i fall då inkomsten beräknats enligt bokföringsmässiga grunder, vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jord-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:39

bruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten, dock endast i den mån det influtna beloppet överstiger varornas eller produkternas i räkenskaperna upptagna värde. Har kreatursbesättning i sin helhet avyttrats — utan att nyuppsättning under beskattningsåret skett — skall vad ovan sägs gälla i fråga om intäkt genom avyttringen, även om denna skett utan samband med nedläggande av jordbruksdriften.

Anledningen till att denna bestämmelse infördes av riksdagen var det samtidigt antagna stadgandet att vinst vid försäljning av varulager samt inventarier alltid skall hänföras till intäkt av jordbruksfastighet då bokföringsmässig redovisning förekommer.

Bestämmelserna i denna punkt träda i tillämpning först vid 1954 års taxering samtidigt med de nya reglerna för taxering av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

Inkomst av rörelse

1. Intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet.

Skattekommittén framhöll, att vissa svårigheter skulle uppkomma i fråga om att fastslå vad som skulle anses utgöra ackumulerad inkomst t. ex. för en författare. Till ledning för tillämpningen må här återgivas följande uttalande av kommittén:

"Kommittén har icke funnit det möjligt att föreslå bestämda regler för hur man skall förfara härvid utan ansett det nödvändigt att i viss mån låta en skönsprövning i varje särskilt fall bliva avgörande. Följande resonemang kan måhända vara vägledande för en dylik skönsprövning. Om en författare utger en bok vart eller vart annat år och inkomsterna härvid tämligen regelbundet inflyta, kan man icke tala om ackumulerad inkomst. Annorlunda blir fallet om en författare flera år arbetat på ett verk. I regel tillföres författaren då under ett följande år en toppinkomst, som bör kunna bliva föremål för skattelindring. Om författaren därefter årligen erhåller royalty med större eller mindre belopp, kunna dessa givetvis icke betraktas såsom ackumulerad inkomst.

Svårigheterna bliva något mindre då det gäller att avgöra, när en ackumulerad inkomst föreligger för skattskyldig som utövar konstnärlig verksamhet. För en konstnär kan skattelindring ifrågakomma, då han i samband med utställning försäljer vad han åstadkommit under ett flertal år. Vägledande för å vilket antal år den ackumulerade inkomsten skall fördelas kan vara den tid, som förflutit från en eventuell tidigare utställning. Även i detta fall blir en viss skönsmässighet vid bedömningen ofrånkomlig, såväl då det gäller att fastställa den ackumulerade inkomstens storlek som dess beskattning."

2. Intäkt vid överlåtelse av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur.

Intäkt vid avyttring av goodwillvärden hänföres numera alltid till inkomst av rörelse, varför det ansetts naturligt att hindra den därigenom uppkomna skatteskärpningen genom här ifrågavarande lagstiftning.

3. Intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse av rörelse, av för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad.

Av praktiska skäl ansågs under förarbetena det icke möjligt att låta lagstiftningen bliva tillämplig å intäkt vid försäljning av maskiner och andra inventarier i andra fall än då avyttringen skedde i samband med överlåtelse av rörelsen. Med hänsyn till kommunalskattelagens bestäm-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:39

melser om avdragsrätt för värdeminskning å dylika tillgångar synes detta i regel icke heller vara motiverat.

4. Intäkt genom avyttring, i samband med överlåtelse av rörelse, av varor och produkter i rörelsen, dock endast i den mån det influtna beloppet överstiger varornas eller produkternas i räkenskaperna upptagna värde.

En dold reserv, som upplöses vid avyttring av ett varulager, får anses ha bildats till lika delar under de aktuella åren.

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

Andra intäkter än realisationsvinster falla inom tillämpningsområdet.

Förfarandet

Det åligger icke myndigheterna att ex officio tillämpa den särskilda skatteberäkningen, utan vederbörande skattskyldiga har att till *prövningsnämnden* ingiva ansökan därom, vilken ansökan skall vara inkommen före taxeringsårets utgång. Den nya lagstiftningen påverkar icke taxeringsnämndernas beskattningsåtgärder, utan dessa nämnder ha att åsätta taxering i vanlig ordning. Detta förfaringssätt kan medföra att den skattskyldige får erlägga skatt beräknad som om den ackumulerade inkomsten helt belöpt å det aktuella beskattningsåret. Sedan prövningsnämnden efter ansökan verkställt den särskilda skatteberäkningen sker restitution genom länsstyrelsens försorg.

Är tidigare taxering icke lagakraftvunnen skall ansökan förklaras vilande. Den skattskyldige har därefter att begära ärendets upptagning till behandling. Sistnämnda framställning skall göras inom ett år från det slutligt utslag meddelats.

Sker, sedan särskild skatteberäkning verkställts, ändring i taxering exempelvis på grund av eftertaxering skall vederbörande prövningsnämnd vidtaga därav betingad ändring i skatteberäkningen.

Slutligen må nämnas det fall, då förutsättning för särskild skatteberäkning inträtt först i samband med exempelvis ändring av taxering i högre instans, i vilket fall skattskyldig skall ingiva ansökan inom ett år från det beslutet eller utslaget meddelades.

Process rörande särskild skatteberäkning följer taxeringsförordningens bestämmelser. Över prövningsnämnds beslut om vilandeförklaring må besvär dock ej anföras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:39