SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 12/1956 **Årg. 6**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst[1]

av *Kammarrättsrådet Nils G. Lindquist*

Denna förordning trädde i kraft den 1 januari 1952. Skulle man döma av det ringa antal mål rörande dess tillämpning, som dragits inför skattedomstolarnas prövning — endast enstaka mål hos Kammarrätten och såvitt bekant inget alls hos Regeringsrätten — finge man lätt den uppfattningen, att de möjligheter förordningen lämnar icke kommit till allmänhetens kännedom i någon större utsträckning. Även om prövningsnämnderna ha haft att taga betydligt mera befattning med framställningar om förordningens tillämpning, än som framgår av den ringa besvärsfrekvensen hos skattedomstolarna, synes dock förordningen, trots de anmärkningar, som i olika hänseenden kunnat riktas mot densamma, vara ägnad att fylla en icke oväsentlig uppgift och på den grund vara värd att mera uppmärksammas, framför allt naturligtvis av de skattskyldiga.

Det är från denna utgångspunkt jag i den följande framställningen redogör även för elementära regler. Till grund för redogörelsen ligga förarbetena och sådana avgöranden av prövningsnämnder och Kammarrätten, om vilka jag erhållit kännedom. Dessutom för jag fram till diskussion några fall, vilka såvitt bekant ännu icke varit föremål för prövning i någon instans.

Förordningen innebär icke någon ändring i fråga om vilka inkomster, som skola deklareras och taxeras ett visst beskattningsår, utan den avser endast att anvisa en metod för beräkning av statlig inkomstskatt i vissa fall.

[1] SFS 1951 nr 763.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

Till grund för förordningen ligger 1944 års allmänna skattekommittés betänkande SOU 1949:9, prop. 170/1951 och bev.u. nr 62/1951.

Bakgrunden till förordningen är den, att progressionen vid den statliga inkomstskatten, med hänsyn till att beskattningsperioden av praktiska skäl måste göras relativt kort, medför att skattskyldiga, vilkas inkomster starkt variera från år till år, drabbas hårdare än skattskyldiga med i stort sett jämn årlig inkomst.

Med särskild skärpa framträder denna obillighet, då inkomster, som intjänats eller av annan anledning hänföra sig till ett flertal år, inflyta under ett och samma beskattningsår.

Här skall som exempel nämnas några av de fall kommittén hade i tankarna, då den framlade sitt förslag.

En läroverksadjunkt var berättigad att av kommunen uppbära ersättning för mistad löneförmån. Ersättningen skulle börja utgå 1929 men först 1941 kunde överenskommelse träffas om ersättningens storlek och då erhöll han på en gång ersättning för tiden 1929—1941. Vid 1942 års taxering beskattades han för hela beloppet såsom inkomst under 1941 (RÅ 1944 not 409).

En skattskyldig tilldömdes skadestånd för patentintrång under åren 1930—1938 med cirka 115.000 kronor. Av detta belopp utbetalades 25.000 kronor 1940 och 90.000 kronor 1941. Beloppen beskattades som intäkt för det år, under vilket de utbetalats (RÅ 1945 not 1960, 161 och 332).

Vid expropriation av mark för flygfältet vid Halmstad berövades ett antal lantbrukare sina arrenderätter. Den ersättning, som erhölls för mistad arrenderätt, beskattades som inkomst av jordbruksfastighet. Om förordningen om beräkning av skatt för ackumulerad inkomst kunnat tillämpas i dessa fall skulle det inneburit, att den statliga inkomstskatten blivit lägre med belopp varierande mellan omkring 5.000 och 14.000 kronor.

Förordningen har sålunda till ändamål att undanröja de värsta obilligheterna i fall liknande de nu redovisade. Det är som sagt fråga endast om en metod för beräkning av den statliga inkomstskatten och har ingenting med taxeringen att göra. Den tager sikte endast på den statliga inkomstskatten, eftersom den kommunala inkomstskatten redan är proportionell.

Endast vissa slag av skattskyldiga omfattas av förordningen.

Förordningen är tillämplig endast i fråga om fysisk person, oskift dödsbo och familjestiftelse, eftersom det endast är för nämnda slag av skattskyldiga den statliga inkomstskatten är progressiv.

Författningen gäller alla fysiska personer, oavsett om de varit bosatta i Sverige hela året och således äro skattskyldiga för all inkomst, eller om de varit bosatta i utlandet och ha att erlägga statlig inkomstskatt allenast för vissa slag av inkomst. Motsvarande gäller oskift dödsbo.

Vad menas med ackumulerad inkomst?

För att en inkomst skall anses vara ackumulerad, skall den hänföra sig till minst två beskattningsår, d. v. s. om man utfört arbete el. dyl. under minst två år för en inkomst, som enligt gällande beskattningsregler skall beskattas under ett år, är inkomsten ackumulerad. Definitionen finns i 1 § första stycket och anvisningarna till 1 § första och andra styckena.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

Det är likgiltigt om de år, till vilka inkomsten hänför sig, ligga i tiden före eller efter beskattningsåret. Det bör observeras, att det är ingenting som hindrar, att det år, då inkomsten upptages till beskattning, är ett av de två åren.

Exempel:

Som ackumulerad inkomst under beskattningsåret 1956 kan komma i fråga inkomst, som hänför sig till åren 1944 och 1945, 1943 och 1945, 1949 och 1950, 1954 och 1955, 1955 och 1956, 1956 och 1957 o. s. v.

Det saknar sålunda betydelse hur de beskattningsår, till vilka intäkten är hänförlig, infalla i tiden i förhållande till det beskattningsår, då intäkten åtnjutits.

Observera emellertid, att enbart den omständigheten, att intäkt, som intjänats under ett beskattningsår, åtnjutits först ett senare år, icke medför, att intäkten skall betraktas som ackumulerad inkomst. Så blir t. ex. provision, som intjänats under år 1956, men som blir tillgänglig för lyftning först år 1957, icke ackumulerad inkomst i förordningens mening.

Däremot är det rent teoretiskt ingenting som hindrar, att intäkt, för vilken prestation utförts under del av år 1956 och under en dag år 1957, betraktas som ackumulerad inkomst, om intäkten inflyter under 1957.

Hur åstadkommes skattelindringen för ackumulerad inkomst?

Vad man vill uppnå genom bestämmelserna är en utjämning av progressionen vid den statliga beskattningen. Detta åstadkommes genom att den statliga inkomstskatten för ackumulerad inkomst skall beräknas så som om inkomsten upptagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren, att inkomsten därigenom blir fördelad på lika många år, som den hänför sig till, dock *högst* 10 år.

Exempel:

Under år 1956 har influtit intäkt, som hänför sig till beskattningsåren 1943—1956, d. v. s. 14 år. Den skattskyldige deklarerar hela intäkten i 1957 års deklaration och blir taxerad för den vid 1957 års taxering i vanlig ordning. Men den statliga inkomstskatten skall beräknas, som om intäkten med lika stora belopp influtit under beskattningsåret 1956 och de närmast föregående nio beskattningsåren, nämligen 1955—1947.

Om intäkten i stället hänför sig till åren 1957—1962 skall skatteberäkning vid 1957 års taxering likaså ske, som om intäkten med lika stora belopp influtit under åren 1956—1947.

Fördelningen av den ackumulerade inkomsten på de olika åren skall ske så, att lika stor del faller på varje år. Detta gäller även om den skattskyldige kan utreda, att en större del av inkomsten än som framkommer vid likformig fördelning hänför sig till ett visst år. Detta är en regel utan undantag, som tillkommit för att förenkla förfarandet. Avsikten med förordningen är nämligen, att genom ett schablonmässigt förfarande undvika en oskäligt hård beskattning och icke att försöka nå en beskattning, som exakt överensstämmer med den, som skulle ha ägt rum, om inkomsten beskattats de år, till vilka den i verkligheten hänför sig.

Om det ej kan utredas till hur många år en ackumulerad inkomst hänför sig, får man tillgripa en *hjälpregel*. Denna innebär, att om det är klart, att det föreligger en ackumulerad inkomst, men det är tveksamt om den hänför sig till 2, 3

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

eller 4 år, skall skatteberäkning ske som om inkomsten hänfört sig till 3 år. Denna hjälpregel är sålunda avsedd att tillämpas, där ej särskilda omständigheter föranleda till användning av annan fördelningsgrund. Man skall således icke använda hjälpregeln, om det är sannolikt, att den ackumulerade inkomsten hänför sig till 4 år, men det är tveksamt om den möjligen kan hänföra sig till 5 år. Ej heller får hjälpregeln användas, om den skattskyldige i syfte att uppnå en fördelning på 3 år i stället för 2, uraktlåter att förebringa erforderlig utredning.

Hjälpregeln skall enligt näst sista stycket i anv. till 1 § exempelvis icke användas i sådana fall, då en skattskyldig vid avgång från tjänst uppbär ett engångsbelopp som ersättning för årlig pension. I dylika fall skall den ackumulerade inkomsten i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Denna bestämmelse har tillkommit av praktiska skäl. Skattekommitténs motivering till denna undantagsbestämmelse är av intresse. Kommittén säger (sid. 155 i bet.), att visserligen skulle i dylika fall kunna ernås viss utredning om det antal år en dylik inkomst bör anses hänföra sig till med hjälp av tabeller utvisande sannolik återstående livslängd. Kommittén anser emellertid, att sådan utredning icke lämpligen bör krävas och har därför föreslagit att inkomst av angiven art i regel skall anses hänföra sig till 10 år.

Detta uttalande synes giva vid handen, att när det är fråga om inkomst, som är hänförlig till år, som ligga efter beskattningsåret, man normalt skall anse inkomsten hänförlig till 10 år även om motprestationen t. ex. antal tjänsteår icke uppgår till detta antal. Kommittén säger emellertid "i regel" och i författningstexten står "i allmänhet". Vad som skall förstås härmed är oklart. Det kan knappast innebära, att man skall rätta skatteberäkningen efter antalet tjänsteår, om dessa understiga 10 år. Om lagstiftaren ansett detta, skulle man icke behöva detta undantag från hjälpregelns tillämplighet, ty sådana fall, då tvekan om antalet tjänsteår kan föreligga, torde vara ytterst sällsynta. Slutsatsen skulle bli att, då det är fråga om ackumulerad inkomst, som ersätter inkomst, vars utgående är beroende på att någon lever, skall den alltid fördelas på 10 år, och icke på det antal år under vilka motprestation lämnats. Författningstextens uttryck "i allmänhet" synes då böra tolkas så, att kortare fördelningsgrund än 10 år skall tillämpas endast om det är klart, att engångsbeloppet avser ersättning för belopp, som skulle utgått visst begränsat antal år, understigande 10. Resonemanget kan vara av intresse vid skatteberäkning å belopp, som erhålles vid återköp av pensionsförsäkring. Jag återkommer härtill senare.

Ännu ett undantag från hjälpregelns tillämpning må anmärkas. Det är kommittén, som på sid. 147 i betänkandet framhåller, att bidrag, som anställd av arbetsgivaren uppburit till bostad åt sig och sin familj i allmänhet skall anses belöpa å 10 år, även om den anställde vid bidragets uppbärande varit anställd kortare tid än 10 år. Även här har kommittén garderat sig med uttrycket "i allmänhet". Här torde det emellertid vara klart, att kommittén ansett antalet anställningsår i princip vara avgörande. Uttrycket "i allmänhet" får väl i detta sammanhang tolkas så, att man av praktiska skäl presumerar, att den som uppbär bidraget kvarstannar i tjänsten minst 10 år, men om en person, som exempelvis varit an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

ställd i 4 år, får ett bostadsbidrag, men slutar sin anställning under det beskattningsår han uppbär bidraget, skatteberäkning skall ske med utgångspunkt från de 4 anställningsåren.

I detta sammanhang bör slutligen anmärkas, att yrkande om att inkomst skall fördelas på mindre antal år än den verkligen hänför sig, icke kan godtagas.

Skatt å ackumulerad inkomst skall utgå efter det procenttal av grundbeloppen för statlig inkomstskatt, som jämlikt 12 § förordningen om statlig inkomstskatt skall tillämpas för slutlig skatt på grund av taxering det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning (1 § tredje stycket).

Särskild skatteberäkning kan enligt 2 § komma i fråga endast beträffande ackumulerad inkomst, vilken, sedan avdragsgilla utgifter frånräknats, uppgår till minst 4.000 kronor. Denna spärr är påkallad med hänsyn till att den särskilda skatteberäkningen skall tagas i anspråk, endast då verkningarna av progressionen bli mera påtagliga. Med uttrycket avdragsgilla utgifter förstås i detta sammanhang utgifter, som äro nödvändiga för förvärvande av ifrågavarande intäkt. Man kan således ej taga hänsyn till sådana utgifter, för vilka avdrag göras under rubriken allmänna avdrag. Antag t.ex. att en person normalt har en beskattningsbar inkomst på 50.000 kronor. Ett år får han en ackumulerad inkomst på 100.000 kronor, som hänför sig till 10 år. Han tecknar då en pensionsförsäkring mot premie av 50.000 kronor så att hans beskattningsbara inkomst blir 50.000 kronor.

Frågan är, skall han fördela den ackumulerade inkomsten, 100.000 kronor, eller endast 50.000 kronor. Måste han fördela 100.000 kronor lönar det sig ej, ty då blir skatten högre än enligt de vanliga reglerna. Eftersom premien för försäkringen icke är en utgift för förvärvande av den ackumulerade inkomsten, är det emellertid endast beloppet 100.000 kronor, som kan kan komma i fråga, och han bör följaktligen avstå från att erhålla skatteberäkning enligt förordningen.

Hur skall man ställa sig till ett sådant fall som då den skattskyldige samma år har en ackumulerad inkomst å 2.000 kronor och en å 3.000 kronor? Några bestämmelser härom finnes ej, men såvitt är bekant, synes den skattskydige i praxis få lägga ihop de olika inkomsterna, då fråga är om uppfyllande av kravet på att beloppet skall uppgå till minst 4.000 kronor.

Det räcker emellertid icke med att beloppet uppgår till minst 4.000 kronor utan därtill fordras, att det skall utgöra minst en tredjedel av den skattskyldiges taxerade inkomst för det beskattningsår, då den ackumulerade inkomsten tages till beskattning. Om sålunda den taxerade inkomsten uppgår till 15.000 kronor måste den ackumulerade inkomsten, sedan utgifterna frånräknats, uppgå till minst 5.000 kronor för att förordningen skall vara tillämplig. Det är endast den skattskyldiges taxerade inkomst som är aktuell i detta sammanhang. Makes inkomst tages ej hänsyn till.

Tekniken för skattens uträkning belyses bäst genom ett exempel (siffrorna för uträknad skatt äro tagna på en höft):

Taxering år 1957:
beskattningsbar inkomst .... 50.000:—
ackumulerad inkomst ..... 20.000:—.
Den ackumulerade inkomsten hänför sig till kalenderåren 1949 och 1950. Beskattningsbar inkomst vid 1956 års taxering är 30.000 kronor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

Skatteuträkning:

	1956		1957	
besk. bar ink.	30.000		50.000	
	+ 10.000		— 10.000	
	40.000		40.000	
utr. skatt å	40.000	13.200	utr. skatt	13.200
skatt å	30.000	— 8.700		+ 4.500
		4.500	skatt att erlägga på gr. av 1957 års taxer.	= 17.700.

Man tillämpar vid alla fyra uträkningarna samma skatteprocent, i det här fallet den för 1957 gällande. Det är således likgiltigt vilken skatteprocent, som gällde 1956 och det är utan betydelse *om* och med vilket belopp den skattskyldige erlagt skatt på grund av taxering år 1956.

Bestämmelser om hur man skall förfara vid uträkningen, då förutsättningarna för särskild skatteberäkning uppkomma först vid eftertaxering, saknas. Det torde emellertid kunna antagas, att om en skattskyldig år 1957 eftertaxeras för år 1955, så bör skatteuträkningen ske som om den skattskyldige i vanlig ordning taxerats för det eftertaxerade beloppet redan vid 1955 års taxering, och man utgår från taxeringsåret 1955 vid fördelningen med tillämpning av då gällande uttagningsprocent med mera.

Från och med år 1954 ha vi två skatteskalor, en för samtaxerade äkta makar och en för övriga fysiska personer. Några bestämmelser om hur man skall förfara härmed finns av naturliga skäl ej i förordningen, men det torde icke råda någon tvekan om, att en skatteberäkning från och med 1954 års taxering skall ske med tillämpning av de nya skalorna.

Har den skattskyldige ändrat civilstånd under något av de aktuella åren, torde det civilstånd, han har under beskattningsåret, bli avgörande för hela tiden. Om sålunda en skattskyldig gifter sig så, att han skall samtaxeras under beskattningsåret, torde skatteberäkning böra äga rum som om han varit gift hela tiden, d. v. s. den för äkta makar gällande skatteskalan skall tillämpas.

Vad angår samtaxerade makar, komma båda makarna att erhålla skattelindring för beskattningsåret. Om ena maken vid skatteberäkningen får sin skatt reducerad med hänsyn till en av honom uppburen ackumulerad inkomst, kommer nämligen även andra maken automatiskt att få viss skattelättnad med hänsyn till metoden för uträkning av skatt för äkta makar, detta oavsett om den skattskyldige varit ogift eller varit gift med någon annan under de år inkomsten intjänats.

Om en skattskydig under ett och samma beskattningsår haft flera ackumulerade inkomster hänförliga till olika antal år, måste fördelningen ske beträffande varje inkomst för sig. Själva skatteuträkningen sker däremot på sammanlagda beloppet av de till ett beskattningsår hänförliga intäkterna (sista stycket av anvisningarna till 1 §).

Exempel:

Beskattningsbar inkomst vid taxering år 1957 = 50.000:—. Den skattskyldige har därvid taxerats för bland annat: en ackumulerad inkomst, som hänför sig till 3 år å 15.000 kronor = 5.000/år och en ackumulerad inkomst, som hänför sig till 2 år å 16.000 kronor = 8.000/år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

Skatteuträkning:

Taxeringsår		1955	1956		1957
Beskattningsbar inkomst enligt taxeringslängd		20.000	20.000		50.000
Ackumulerad inkomst å 15.000	=	+ 5.000	+ 5.000	— 10.000	
Ackumulerad inkomst å 16.000	=		+ 8.000	— 8.000	— 18.000
Omräknad beskattningsbar inkomst	=	25.000	33.000		32.000

I detta sammanhang skall jag beröra några problem:

En rörelseidkare avlider och rörelsen avyttras av dödsboet. Efter vilka grunder skall man beräkna det antal år som en vid avyttringen uppkommen ackumulerad inkomst skall fördelas? Svaret härpå blir beroende av omständigheterna. Sker avyttringen omedelbart eller i nära samband med dödsfallet blir den avlidnes innehav av rörelsen avgörande. Detta torde även gälla om dödsboet drivit rörelsen ett eller annat år, om det kan antagas vara att anse som en avveckling av rörelsen. Om dödsboet driver rörelsen mera självständigt kan vid en senare skedd avyttring hänsyn endast tagas till det antal år dödsboet drivit rörelsen.

Antag att i ett handelsbolag inträder en ny delägare år 1954. Under år 1956 inflyter en intäkt som hänför sig till åren 1950—1956. På hur många år skall den nye andelsägaren få fördela denna ackumulerade inkomst, 2 eller 6? Svaret är tveksamt, men det synes som om övervägande skäl tala för en fördelning på 6 år.

Tidigare har nämnts, att om man har en ackumulerad inkomst får man icke begära särskild skatteberäkning för allenast en del av den. Hur skall man då ställa sig till frågan, om en skattskyldig, som haft flera inkomster av ackumulerad inkomsts natur, har rätt att begära särskild skatteberäkning endast beträffande en av dem, om detta är fördelaktigast för honom? Denna fråga synes böra besvaras jakande eftersom bestämmelsernas tillämpning förutsätter initiativ från den skattskyldige.

Å vilka inkomster äro bestämmelserna tillämpliga?

I princip skall all ackumulerad inkomst komma i åtnjutande av den särskilda skatteberäkningen oberoende av vilken förvärvskälla den härflyter från. Av praktiska skäl ha dock vissa begränsningar gjorts i fråga om inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet och bestämmelserna äga ej heller tillämpning å realisationsvinster.

Inkomst av jordbruksfastighet.

Författningen äger i fråga om detta inkomstslag tillämpning allenast å följande intäkter (3 § första stycket):

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

Författningen gäller sålunda i princip icke intäkt vid försäljning av skog utan samband med marken.

Ackumulerad inkomst av skogsbruk skall enligt förarbetena till lagstiftningen anses föreligga, då avyttringen omfattar mera än 2 års skogstillväxt. I enlighet härmed bör vid den särskilda skatteberäkningen skogsintäkt uppkommen i samband med avyttring av marken fördelas på lika många år, som avyttringen omfattar årlig tillväxt. Beträffande frågan om hur många års skogstillväxt man skall

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

räkna med vid en försäljning av en skogbärande fastighet torde i allmänhet tiden för innehavet av fastigheten få anses vägledande. Köpeskillingen, minskad med vederbörliga avdrag, synes sålunda anses hänförlig till hela det antal år fastigheten varit i säljarens hand.

2. Intäkt, som uppkommit vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt mot engångsersättning (jfr p. 5 anv. till 21 § K. L.).

Fördelningen av den ackumulerade inkomsten innebär i detta fall icke något problem. Upplåtelsetiden ger en direkt anvisning om hur många år den ackumulerade inkomsten hänför sig till.

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 (jfr best. i 35 § 4 mom. K. L.). Som bekant beskattas icke vinst som uppkommer vid tvångsavyttring av fast eller lös egendom som realisationsvinst. Däremot kan ersättning vid sådan upplåtelse bli skattepliktig som intäkt av jordbruksfastighet.

Exempel:

En arrendator erhåller ersättning för mistade framtida inkomster vid avstående av arrenderätt i samband med expropriation av den arrenderade fastigheten. Denna ersättning beskattas såsom intäkt av jordbruksfastighet och är av ackumulerad natur.

Vid expropriation av nyttjanderätten till ett skogsskifte utgör ersättningen, till den del den är att hänföra till avyttringen av den å marken växande skogen, intäkt av skogsbruk och beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. I sistnämnda fall kan det hända, att markägaren själv får tillgodogöra sig de avverkade träden men ändå erhåller ersättning, t. ex. för sommarfällt virke, fördyrad avverkning o. dyl.

I nämnda fall kan ersättningen, om förutsättningarna i övrigt föreligga, göras till föremål för särskild skatteberäkning.

Däremot faller t. ex. engångsersättning för skador från Skifferoljeverket i Kvarntorp ej inom förordningens tillämpningsområde.

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

Inkomst av annan fastighet.

Förordningen omfattar i princip all inkomst av annan fastighet, men ackumulerad inkomst inom denna inkomstart torde dock vara ganska sällsynt. Det kan dock inträffa exempelvis då ett företag betalar hyra i förskott för flera år för en affärslokal eller av någon anledning, exempelvis vid tvist om hyresbeloppets storlek hyra för minst två år betalas i efterskott på en gång.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

Inkomst av rörelse.

I fråga om inkomst av rörelse är förordningen tillämplig endast i fråga om nedan angivna intäkter (3 § andra stycket).

1. Intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, d. v. s. alla s. k. fria yrken t. ex. arkitekter, tandläkare, advokater, revisorer, ingenjörer etc.

Framförallt i fråga om de här angivna verksamhetsgrenarna synas svårigheter yppa sig, då det gäller att avgöra om ackumulerad inkomst föreligger och hur många år en ackumulerad inkomst är hänförlig till. En skönsprövning torde här bliva nödvändig i flertalet fall och det torde ofta bliva erforderligt att tillgripa hjälpregeln med fördelning på tre år.

Följande under förarbetena förda resonemang kunna måhända vara vägledande för bedömningen. Om en författare utger en bok vart eller vart annat år och inkomsterna härav 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 utgivningsåret eller det närmast därefter följande året 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. De största svårigheterna torde möta, då det gäller att fastställa när författaren började arbeta med boken.

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 fördelning.

För skattskyldiga, som bedriva uppfinnarverksamhet, har den särskilda skatteberäkningen särskilt siktat på sådana fall, då överlåtelse av uppfinning eller patent sker mot engångsersättning eller i form av apportegendom till bolag. Om överlåtelsen skett mot årlig royalty har ersättnigen redan från början uppdelats, men det kan ändå uppkomma situationer, då en särskild skatteberäkning synes vara påkallad. Två fall har varit uppe i Kammarrätten, i det ena vägrade Kammarrätten och i det andra gick Kammarrätten med på särskild skatteberäkning. De båda fallen voro i stort sett lika och låg till ungefär så här. En person gör en uppfinning 1940, som han samma år säljer till ett bolag. Ersättningen skulle utgå i form av årlig royalty. Bland annat på grund av kriget blevo inkomsterna ytterst obetydliga ända till år 1955, då uppfinningen på allvar exploaterades och uppfinnaren erhöll ett stort belopp.

Det är visserligen sant, att om uppfinningen sålts mot årlig royalty har en uppdelning skett. I praktiken visar det sig emellertid ofta, att en uppfinnings livslängd är ganska kort, och att en uppfinnare kanske kommer att få uppbära royalty av betydelse kanske endast för ett enda år. Enligt min mening bör man därför ej alltför mycket känna sig bunden av det avtal, uppfinnaren kan ha ingått, utan döma efter omständigheterna. För-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

fattningstexten hindrar icke att en royalty bedömes som ackumulerad inkomst i ett dylikt fall, och det torde vara förenligt med författningens syfte att så sker. Med andra ord, om det är klart, att inkomsten av uppfinningen i huvudsak kommer att begränsa sig till ett eller annat års royalty, torde uppfinnaren kunna behandlas efter samma regler som en författare.

2. Intäkt genom överlåtelse av varumärke, firmanamn och andra liknande värden av goodwills natur.

Ersättning för goodwill minskad med oavskriven anskaffningskostnad får fördelas på så många år, som tillgången varit i överlåtarens hand. Om den skattskyldige själv startat rörelsen och således själv upparbetat goodwillen, torde man böra räkna med det antal år, som förflutit från och med rörelsens startår t. o. m. det år överlåtelsen sker, dock högst 10 år.

Ej heller i fråga om varumärken torde det böra bli några svårigheter vid beräkning av ackumulerad inkomst eller hur många år den skall fördelas på.

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

Enligt nu gällande bestämmelser skall intäkt vid avyttring av inventarier och maskiner i rörelse med visst undantag alltid i sin helhet upptagas såsom intäkt av rörelse.

Vid skatteberäkningen skall såsom ackumulerad inkomst upptagas ersättningen vid avyttringen i vad densamma överstiger oavskrivet anskaffningsvärde (det skattemässiga restvärdet). Vad angår beräkningen av det antal år, vartill inkomsten skall anses hänförlig, synes en schablonmässig bedömning böra äga rum. Det torde nämligen icke låta sig göra, då fråga är om exempelvis ett större inventariebestånd, som anskaffats under ett flertal år, att exakt angiva att ersättningen avser återvunna värdeminskningsavdrag för ett visst antal år och i fråga om varje särskild tillgång. Tiden för rörelsens bedrivande torde vara den enda lämpliga utgångspunkten för bestämmandet av det antal år, å vilka intäkten skall fördelas.

Man bör alltså se inventarierna som en helhet och sålunda icke ingå i någon undersökning av när de anskaffats. Fördelningen sker efter det antal år rörelsen bedrivits.

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

Formuleringen av denna bestämmelse är oklar. Lagstiftaren har tänkt sig, att såsom ackumulerad inkomst skulle räknas skillnaden mellan ersättningen för lagret och lagrets bokförda värde i det närmast före avyttringen upprättade bokslutet. En strikt tillämpning av bestämmelsen synes emellertid leda till mycket ojämna resultat och i praktiken synes man allmänt tillåta en fördelning av den ingående dolda reserven. Vad angår antalet år, å vilka fördelning skall ske, bör tiden för rörelsens bedrivande bli avgörande, men om man tillåter fördelning av den ingående reserven saknas anledning att medräkna beskattningsåret (jfr Wilkens vid möte 1953 med rikets landskamrerare m. fl.).

Den omständigheten, att rörelseidkaren överlåter rörelsen till ett aktiebolag, i vilket han själv äger aktierna, utgör icke något hinder för förordningens tillämpning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

Om lager och inventarier överlåtas i samband med att rörelsen nedlägges är förordningen strängt formellt tolkad ej tillämplig. Ett nedläggande av rörelse bör emellertid likställas med överlåtelse. Kammarrätten har i princip intagit den ståndpunkten.

Inkomst av tjänst och tillfällig förvärvsverksamhet.

Författningen äger tillämpning å alla ackumulerade inkomster, som äro att hänföra till inkomst av tjänst.

Som exempel på ackumulerad inkomst inom detta inkomstslag kan nämnas sådana fall, då ersättning för flera års arbete betalas under ett beskattningsår.

Om det uppstår tvist mellan arbetsgivare och anställd om löneförmån, t. ex. om beräkning av provision, och den anställde av domstol tillerkännes ett belopp, som hänför sig till minst 2 år, kan särskild skatteberäkning komma i fråga. På vilket antal år inkomsten skall fördelas utgör här icke något problem.

Sådant bidrag, som skattskyldig uppburit exempelvis för förvärvande av bostad åt sig och sin familj av den hos vilken han är eller varit anställd, kan också under vissa förutsättningar betraktas såsom ackumulerad inkomst av tjänst, exempelvis då en arbetstagare av arbetsgivaren för uppförande av en villa erhållit ett lån, som efterskänkts efter ett visst antal års tjänst. För undvikande av utredningssvårigheter då bidraget uppbäres under pågående anställning bör, enligt vad som framhållits i lagstiftningens förarbeten, dylikt bidrag i allmänhet anses belöpa å tio år, även om den skattskyldige vid bidragets uppbärande varit anställd kortare tid än tio år.

Som exempel på ackumulerad inkomst kan jag nämna ett fall, som behandlats av Kammarrätten. Det låg till ungefär så här. En jur. kand. anställdes den 1/7 1953 såsom biträdande jurist på en advokatbyrå mot en lön av 15.000 kronor. Han fick omedelbart taga itu med ett större ärende. Ärendet avgjordes genom förlikning under 1954. För år 1954 deklarerade han en inkomst på 25.000 kronor och gjorde gällande att 10.000 kronor härav utgjorde gratifikation för det arbete han nedlagt på detta särskilda ärende och att det beloppet såsom ackumulerad inkomst borde fördelas på 2 år. Kammarrätten gick med på det. Utredningen i målet var god.

Gratifikation, som en direktör erhållit på sin 50-årsdag, har av en prövningsnämnd behandlats som ackumulerad inkomst och fördelats på 10 år.

Engångsbelopp, som uppbäres vid avgång ur tjänst i stället för pension faller inom den särskilda författningens tillämpningsområde. Särskilt betydelsefullt är det för sådana anställda, som äga valrätt mellan engångsbelopp och årlig pension, t. ex. reservofficerare. Det gäller naturligtvis även dödsbo som äger uppbära sådant engångsbelopp.

Vid återköp av pensionsförsäkringar erhållet belopp, vilket utgör skattepliktig intäkt av tjänst, kan bliva föremål för särskild skatteberäkning, liksom sådana pensionsförsäkringar, enligt vilka vid försäkringstagarens död före pensionsålderns inträde återbetalning av premierna skall ske till dödsboet. Det torde icke råda någon tvekan om att det återköpta beloppet skall fördelas på den tid avgiften avsett, dock högst 10 år, däremot kan det vara tveksamt om man skall göra förordning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

ens tillämplighet beroende av att minst två årliga premier erlagts. Se Riksskattenämndens meddelande nr 6/1952, enligt vilket engångsbelopp kan fördelas på den tid avgifterna avsett, dock högst 10 år, men under förutsättning att minst två års avgifter erlagts. Denna uppfattning synes utesluta, att vid återköp av pensionsförsäkring mot engångspremie erhållet belopp skulle kunna betraktas som ackumulerad inkomst. Enligt min mening synes mest tillfredsställande, om man bortsåg från antalet erlagda premier, och i stället lät vara avgörande, att det är fråga om belopp, som normalt skulle ha influtit och beskattats under ett flertal år. Någon möjlighet till skattespekulation medför en sådan tillämpning icke, eftersom återköp av pensionsförsäkring medgives endast under alldeles speciella omständigheter.

Om sådan livränta, som enligt 32 § kommunalskattelagen är skattepliktig i sin helhet, utbytes mot engångsbelopp, är den enligt andra stycket anv. till 19 § samma lag att betrakta såsom ackumulerad inkomst.

Det må anmärkas, att engångsbelopp, som utgår i stället för sådan livränta, som skall beskattas endast till viss del enligt tabellen i 32 § 2 mom. kommunalskattelagen, är skattefritt.

Om skattskyldig efter skatteprocess erhåller restitution av under mer än två år för mycket erlagd skatt, kunna de sålunda restituerade beloppen bliva föremål för särskild skatteberäkning.

Ränta å dylik skatt är skattepliktig inkomst av kapital. Om målets avgörande dragit ut över flera år, bör räntan betraktas såsom ackumulerad inkomst. Å realisationsvinster är förordningen ej tillämplig (3 § sista stycket).

Inkomst av kapital.

Den särskilda skatteberäkningen är tillämplig å alla ackumulerade inkomster hänförliga till inkomst av kapital.

Ackumulerad inkomst torde endast undantagsvis förekomma inom denna inkomstart. Så kan emellertid bliva fallet då t. ex. en tidigare insolvent gäldenär på en gång erlägger under flera år till betalning förfallen gäldränta eller då fråga är om aktier med rätt till ackumulerad utdelning. Att klarlägga till hur många år de nämnda intäkterna äro att hänföra torde i allmänhet icke erbjuda någon svårighet.

Vinst, som ackumulerats hos ekonomiska föreningar, torde kunna betraktas som ackumulerad inkomst hos delägaren. Detta torde emellertid icke gälla ett sådant fall, som då en fastighetsförening erhållit en vinst genom avyttring av fastighet och vill utdela denna vinst, utan det skall verkligen vara fråga om vinster som hopsamlats under flera år.

Vad skall den skattskyldige iakttaga?

För att komma i åtnjutande av förmånen av särskild skatteberäkning skall den skattskyldige göra särskild framställning. Myndigheterna äro sålunda icke skyldiga att utan ansökan tillämpa den nya förordningen.

Framställningen skall vara ställd till prövningsnämnden i länet (för personer taxerade till statlig inkomstskatt i Stockholm skall ansökan ställas till Stockholms stads prövningsnämnd). I sin ansökan skall den skattskyldige anhålla att viss närmare angiven inkomst skall göras till föremål för särskild skatteberäkning. Den skattskyldige bör i sin framställning an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45

giva alla de omständigheter, som kunna vara av betydelse vid ärendets behandling.

Ansökan skall av den skattskyldige ingivas till länsstyrelsen i den län (i Stockholm Överståthållarämbetet) där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt och i regel ingivas före utgången av det taxeringsår, den ackumulerade inkomsten tages till beskattning.

Särskilda bestämmelser.

Om den skattskyldiges ansökan bifalles av prövningsnämnden, skall länsstyrelsen meddela förordnande om avkortning eller restitution av skatt. Å restituerat belopp utgår icke ränta. I händelse att denna framställning helt eller delvis avslås, har han rätt att enligt taxeringsförordningens regler anföra besvär hos Kungl. Kammarrätten och Kungl. Maj :t. Besvärsrätt tillkommer även taxeringsintendent.

Förklarar prövningsnämnden ansökan vilande på den grund att tidigare taxering, som inverkar på skatteberäkningen, icke vunnit laga kraft, ankommer det på den skattskyldige, att inom ett år efter det ifrågavarande taxering vunnit laga kraft, inkomma till prövningsnämnden med framställning om ansökningens upptagande till förnyad behandling.

Över prövningsnämndens beslut att förklara ansökan vilande får besvär icke anföras.

Därest genom beslut av prövningsnämnd eller utslag av skattedomstol i fråga om någon skattskyldigs taxering grunderna för skatteberäkningen eller förutsättningarna för rätten att komma i åtnjutande därav ändras, skall prövningsnämnden vidtaga den ändring i skatteberäkningen, som kan föranledas av förhållandena. Om förutsättning för särskild skatteberäkning uppkommer först efter beslut eller utslag, som nu sagts, är det emellertid den skattskyldige, som skall taga upp frågan och detta skall ske inom ett år efter det att ifrågavarande beslut eller utslag meddelades.

Som nämnts är det den skattskyldige som skall taga initiativ till förordningens tillämpning. Detta är orsaken till att man gjort den tid, inom vilken framställning skall göras, ganska lång. Trots detta händer det ej sällan, att den skattskyldige på grund av att han ej känner till sina möjligheter kan komma att få betala onödigt hög skatt. Ett kanske icke alltför ovanligt fall, som uppmärksammats av Finansdepartementet, och torde föranleda lagändring, är, att förutsättningarna för förordningens tillämpning uppkommer redan genom beslut av taxeringsnämnd. Den skattskyldige anför besvär häröver hos prövningsnämnden, som genom beslut efter taxeringsårets utgång, fastställer taxeringsnämndens beslut. Om den skattskyldige, vilket torde vara det vanliga, icke hos prövningsnämnden före taxeringsårets utgång alternativt yrkat tillämpning av förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, har han icke enligt gällande bestämmelser möjlighet att göra det sedan han erhållit del av prövningsnämndens beslut.

Om den skattskyldige icke i vederbörlig ordning erhållit del av taxeringsnämnds beslut, varigenom förutsättningar för förordningens tillämpning uppkommit synes bestämmelsen i 124 § taxeringsförordningen böra vara tillämplig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:45