

13 Skatt på ackumulerad inkomst

66 kap. IL
prop. 1951:170, SOU 1949:9
prop. 1962:114, SOU 1961:56
prop. 1970:170
prop. 1982/83:157
prop. 1989/90:74
prop. 1990/91:54 s. 265-277
prop. 1992/93:198
prop. 1993/94:50 s. 356
prop. 1996/97:100 s. 675
prop. 1999/2000:2, del 2 s. 683-696, SOU 1997:2, del II s. 504-516
prop. 2002/03:5

Sammanfattning

I 66 kap. IL finns bestämmelser om hur skatten beräknas för fysiska personer som har ackumulerad inkomst i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet i vissa fall. Bestämmelserna har överförts oförändrade till IL från lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst (SAIL). De bestämmelser som avsåg förfarandet, 5 – 8 §§ och anvisningarna till 4 § SAIL, har emellertid förts över till TL.

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två år. För att undvika tröskeeffekter vid den statliga inkomstbeskattningen för inkomst av tjänst och näringsverksamhet kan fysiska personer och dödsbon för dödsfallsåret och de därpå följande tre åren få särskild skatteberäkning för sådana inkomster. Nettobeloppet ska emellertid uppgå till minst 50 000 kr. Dessutom ska beskattningsbar förvärvsinkomst uppgå till minst nedre skiktgränsen plus 50 000 kr. I inkomstslaget tjänst kan man få särskild skatteberäkning för bl.a. sådan utdelning på och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag som beskattas i tjänst, retroaktiva pensioner, avgångsvederlag och utbetalningar från vinstandelsstiftelser, däremot inte för vissa engångsbelopp

p.g.a. personskada. I inkomstslaget näringsverksamhet kan man få särskild skatteberäkning endast för sådana inkomster som räknas upp i lagtexten, t.ex. återförda värdeminskningssavdrag vid försäljning av näringsfastighet, vissa försäkrings-, skade- och expropriationsersättningar, vissa intäkter vid nedläggande av näringsverksamhet, intäkt vid överlåtelse av vissa rättigheter och intäkt p.g.a. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet e.d.

13.1 Lagstiftningens syfte

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår men som beskattas vid ett tillfälle. På grund av att den statliga inkomstkatten är progressiv för fysiska personer och dödsbon kan inkomsten komma att belastas med en högre skatt än om den beskattats successivt under de år till vilka den hänför sig. Lagens syfte är att undvika detta.

Detta sker på ett schablonmässigt sätt genom att den ackumulerade inkomsten delas upp på det antal år den hänför sig till. Varje sådant årsbelopp beskattas sedan i skiktet ovanför ett genomsnitt av motsvarande antal års inkomster. Man tar alltid inkomsterna från de senaste taxeringarna. Om den totala skatten blir lägre på detta sätt än om man räknar på det vanliga sättet, ska det lägre beloppet utgöra årets statliga inkomstkatt.

Eftersom den kommunala inkomstkatten är proportionell omfattar bestämmelserna bara den statliga inkomstkatten. Inte heller uttaget av sociala avgifter eller av särskild löneskatt påverkas.

13.2 Vem kan få särskild skatteberäkning?

Fysiska personer kan få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Även dödsbon kan komma ifråga för särskild skatteberäkning. För dödsfallsåret och de därpå följande tre åren kan detta bli aktuellt (66 kap. 1 § IL).

Även inkomster från handelsbolag kan komma ifråga för särskild skatteberäkning, under förutsättning att de beskattas hos en fysisk person eller ett dödsbo.

13.3 Vad menas med en ackumulerad inkomst?

En första förutsättning för att få särskild skatteberäkning är att inkomsten är ackumulerad.

Med ackumulerad inkomst förstås inkomst, som har åtnjutits ett beskattningsår men som hänför sig till minst två beskattningsår.

Med uttrycket att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår avses att inkomsten ska ha intjänats eller motprestation i någon form ska ha lämnats under minst två år. Det är ingenting som hindrar att det år, då inkomsten tas upp till beskattning, är ett av åren. Den omständigheten att intäkt, som intjänats under ett beskattningsår, åtnjuts först ett senare år, medför inte att intäkten ska betraktas som ackumulerad inkomst. Om t.ex. en inkomst har intjänats år 1 men blir tillgänglig för lyftning först år 2 är det i lagens mening inte fråga om ackumulerad inkomst. Skulle inkomsten däremot ha intjänats både under år 1 och under någon del av år 2 betraktas den som ackumulerad inkomst.

Inkomsten kan hänföra sig till år som ligger före eller efter det aktuella beskattningsåret. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst gäller alltså både för inkomst som erhållits i efterskott och för en i förskott erhållen inkomst, t.ex. en med engångsbelopp avlöst pensionsförmån.

Genomsnittsbereäkningen avseende beskattningsbara förvärvsinkomster avser emellertid alltid det aktuella taxeringsåret och de närmast föregående åren. En pension i form av ett engångsbelopp beskattas därför ovanpå ett genomsnitt av inkomsterna det året pensionen betalas ut och de närmast föregående åren, trots att inkomsterna då kan vara väsentligt högre än efter pensioneringen.

13.4 Inkomst av kapital

Eftersom den statliga inkomstskatten i inkomstslaget kapital inte är progressiv utan proportionell, 30 %, har det inte någon betydelse om en inkomst uppbärs under flera år eller i en klumpsumma. Skatten blir densamma. Särskild skatteberäkning för inkomster av kapital kan därför inte ske.

13.5 Inkomst av tjänst

Bestämmelserna är tillämpliga på all ackumulerad inkomst av tjänst med två undantag (66 kap. 3 § IL).

1. Engångsbelopp som utgår till följd av personskada och som utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst och varifrån avräknats 40 % som inte skattepliktig del (11 kap. 38 § första meningen IL).
2. Sådana engångsbelopp som avses i 11 kap. 39 § första stycket första meningen IL

Ackordsöverskott

I förarbetena till tidigare lagstiftning har diskuterats vissa slag av inkomster. Sålunda framhölls beträffande ackordsöverskott, att om sådant överskott hänförde sig till en kontinuerlig verksamhet,

som sträckte sig utöver ett år, borde det anses utgöra ackumulerad inkomst även om arbetet utförts hos flera arbetsgivare.

Avgångsvederlag

Engångsbelopp i stället för pension som uppbärs vid avgång ur tjänst utgör ofta ackumulerad inkomst. Enligt 66 kap. 8 § IL ska engångsbelopp, som uppbärs som ersättning för årlig pension, i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Pension anses alltså hänförlig till kommande tid (SOU 1949:9 s. 155).

Ett avgångsvederlag kan således anses hänförligt både till förfluten och till kommande tid beroende på syftet med vederlaget (SOU 1961:56 s. 117 f.). När en skattskyldig fått ett större engångsbelopp från sin arbetsgivare och begär särskild skatteberäkning, bör man därför utreda hur beloppets storlek beräknats och vad ersättningen avser.

Utgörs det av lön för viss tid framåt, t.ex. för uppsägningstiden, och denna tid inte omfattar minst två beskattningsår kan ersättningen inte ses som en ackumulerad inkomst (RÅ 1968 Fi 1733 och RÅ 1977 Aa 24). Är den i stället menad som tack för lång och trogen tjänst och beräknad med utgångspunkt från den skattskyldiges anställningstid får den anses hänförlig till det antal år personen arbetat i företaget (jämför gratifikation RÅ 1974 ref. 69, återgivet i RKR R75 1:4).

Om engångsbeloppet är avsett att ersätta lönen och bidra till försörjningen fram till dess att den skattskyldige får nytt arbete eller blir pensionerad får det emellertid anses hänförligt till kommande tid under förutsättning att det inte beräknats med utgångspunkt från förfluten anställningstid (RÅ 1975 Aa 9). Kammarrätten i Göteborg har i ett fall (K 76 1:48) ansett inkomsten hänförlig till tiden efter anställningens upphörande trots att avgångsvederlaget beräknats delvis med utgångspunkt från anställningstiden. I RÅ84 Aa 117 hade sex personer fått avgångsvederlag med belopp som beräknats med utgångspunkt från anställningstidens längd, kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder, lönens storlek samt tjänstgöringsgrad. Avgångsvederlaget ansågs hänförligt till de år de varit anställda hos arbetsgivaren.

Semesterersättning

Enligt rättsfallet RÅ80 1:34 har semesterersättning ansetts hänförlig till det år den intjänats och inte till det år den normalt utbetalats.

Vinstandelsstiftelse

Om en anställd fått utbetalning från en vinstandelsstiftelse och utbetalningen avser avsättningar för mer än ett år, är inkomsten en ackumulerad inkomst. RR har i rättsfallet RÅ 1992 ref. 30 slagit fast att den tid en andel stått inne i en vinstandelsstiftelse inte ska kvalificera för skatteberäkning för ackumulerad inkomst. I det aktuella målet, där SAIL inte ansågs tillämplig, krävdes bara att den anställda skulle ha varit anställd under avsättningsåret för att få andel i vinstandelsstiftelsen.

Om avsättningen bara avser ett år, men det krävs flera års anställning för andelstilldelning, torde kvalifikationsåren få läggas till grund för skatteberäkningen för ackumulerad inkomst (SvSkT 1992 nr 6 s. 319 f.).

Skadestånd vid uppsägning

En skattskyldig som varit anställd i mer än tio år hade fått skadestånd enligt 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd. RR ansåg skadeståndet som en ackumulerad inkomst (RÅ81 1:48).

13.6 Inkomst av näringsverksamhet

För inkomster av näringsverksamhet medges särskild skatteberäkning bara för vissa särskilt uppräknade slag av inkomster. För andra inkomster är bestämmelserna om ackumulerad inkomst inte tillämpliga (66 kap. 3 § andra stycket IL).

Makar

Med hänsyn till att särbeskattningen av makar är nästan helt genomförd har möjligheterna att överta en ackumulerad inkomst mellan makar inskränkts (undantag vid dödsfall, 66 kap. 9 § IL).

När en av två makar bedrivit näringsverksamhet och den andre maken hjälpt till i verksamheten som medhjälpande make, får makarna fördela inkomsten mellan sig (60 kap. 7 § IL). En del av inkomsten i förvärvskällan hänförs till medhjälpande maken, men beloppet får inte överstiga vad som kan anses motsvara marknadsmässig ersättning för dennes arbete.

Tidigare fanns i SAIL en uttrycklig regel om att sådan inkomst som taxeras hos medhjälpande make inte ska anses som ackumulerad inkomst. I RÅ 1988 ref. 68 hade en ackumulerad inkomst uppkommit i en enskild näringsverksamhet där medhjälpande make beskattades för en del av inkomsterna. RR hänvisade bl.a. till den gamla bestämmelsen i 1 § anv. 7 st. SAIL och till att grunden för regeln var att den del av inkomsten som beskattades hos medhjälpande make skulle ses som ersättning för arbete. Mot denna bakgrund ansåg RR övervägande skäl tala för att den andre maken som egentligen bedrev näringsverksamheten skulle få särskild skatteberäkning för hela den ackumulerade inkomsten och inte bara för den del som belöpte på honom.

I samband med skattereformen togs bestämmelsen bort. Någon ändring av rättsläget synes emellertid inte ha varit avsedd; se prop. 1990/91:54 s. 330, där det anförs att "övriga ändringar är följdändringar eller av redaktionell natur". Det har numera också återinförts en bestämmelse i 66 kap. 22 § IL.

Vid gemensam verksamhet där makarna är jämbördiga finns inte motsvarande regel utan båda makarna kan ha ackumulerad inkomst.

Om näringsverksamheten bedrivs genom handelsbolag och den medhjälpande maken inte är delägare i bolaget är ersättningen till denne lön som beskattas i inkomstslaget tjänst. All ackumulerad inkomst hänför sig då till den andre maken. Om medhjälpande make däremot är delägare i bolaget beskattas vederbörande i inkomstslaget näringsverksamhet och en tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst kan bli aktuell för hans del.

Om verksamheten bedrivs i aktiebolagsform tillkommer den ackumulerade inkomsten bolaget och särskild skatteberäkning kan inte komma i fråga.

Bestämmelserna för näringsverksamhet finns i 66 kap. 18-22 §§ IL.

18 § avser ackumulerade intäkter som kan uppkomma i den löpande verksamheten.

19 § avser försäkrings- skade- och expropriationsersättningar.

20 § avser intäkter i samband med att näringsverksamheten avyttras eller upplåts som ett led i verksamhetens avveckling.

21 § avser återförda expensionsmedel samt ersättnings- och periodiseringsfonder vid nedläggande av verksamheten o.d.

Vetenskaplig verksamhet m.m.

Av 66 kap 18 § 1. IL framgår att inkomster genom bl.a. vetenskaplig, litterär, eller konstnärlig verksamhet kan utgöra ackumulerad inkomst under förutsättning att insättning på upphovsmannakonto inte har gjorts.

I denna punkt avses alla s.k. fria yrken, t.ex. författare, konstnärer, arkitekter, tandläkare, advokater och revisorer.

Arkitekter, advokater m.fl.

Avsikten är emellertid inte att särskild skatteberäkning ska komma ifråga i någon större utsträckning för arkitekter, tandläkare, advokater, revisorer och liknande yrkesgrupper. Det får anses normalt att dessas inkomster växlar från år till år. Särskild skatteberäkning kan ske i det fall en arkitekt eller en advokat under flera år uteslutande ägnat sig åt ett enda uppdrag och uppbär hela betalningen när uppdraget är slutfört (RÅ 1970 ref. 6).

Ingenjörer m.fl.

Årligt vederlag för upplåtelse av patenträtt är normalt inte en ackumulerad inkomst. Däremot kan ersättning vid överlåtelse

komma ifråga. Om royalty för flera år utbetalats på en gång kan också särskild skatteberäkning bli aktuell (RÅ 1965 Fi 719 och 1969 ref. 41, jfr även p. 10 nedan).

Författare

Om en författare ger ut en bok varje eller vartannat år och inkomsterna flyter in förhållandevis regelbundet, kan man inte tala om ackumulerad inkomst. En annan bedömning kan det bli om en författare har arbetat flera år på ett verk. Normalt får han då under utgivningsåret eller året närmast därefter en toppinkomst, som bör kunna bli föremål för skattelindring. Om författaren sedan årligen får royalty med större eller mindre belopp kan dessa inte betraktas som ackumulerad inkomst. Beträffande fördelningstiden får, om utredning saknas, författarens egna uppgifter godtas om de inte framstår som orimliga (RÅ 1962 ref. 28, RÅ 1968 Fi 1534, RRK K72 1:37 och RRK K81 1:5).

Konstnärer m.fl.

För annat slag av konstnärlig verksamhet, exempelvis måleri, kan bestämmelsen bli tillämplig vid t.ex. försäljning i samband med utställning. Vägledande för vilket antal år den ackumulerade inkomsten ska fördelas kan vara den tid som förflutit från en tidigare utställning. En viss skönsmässig bedömning är ofrånkomlig (RRK K75 1:40).

Överlåtelse av hyresrätt m.m.

Av 66 kap. 18 § 2. IL framgår att inkomst vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwillers natur omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst.

Flyttersättning

Av 66 kap. 18 § 3. IL framgår att ersättning som den skattskyldige får för att flytta från en lokal som används i näringsverksamheten också omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst.

Värdeminskning-avdrag

Av 66 kap. 18 § 4. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i 26 kap. 2,8,9 eller 13 § IL.

De sistnämnda lagrummen behandlar inkomster som ska tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet om en näringsfastighet som inte är omsättningstillgång avyttras eller skattas av vid övergång till privatbostadsfastighet. De inkomster som kan komma ifråga är;

- återförda avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning,

- återförda skogsavdrag och återförda avdrag för substansminskning,
- återförda avdrag för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning samt
- belopp med vilket byggnad eller markanläggning skrivits av i samband med att ersättningsfond e.d. tagits i anspråk.

Principiellt skulle varje slag av återförda avdrag kunna ses som en inkomst för sig. Detta skulle innebära att de kan hänföra sig till olika antal år. Enligt SKV:s uppfattning bör dock enbart skogsavdrag och avdrag för substansminskning särskiljas från de övriga posterna. Återförd värdeminskning och återförd avskrivning mot ersättningsfond e.d. samt återförda avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll bör ses som samma slag av inkomst.

Näringsbostadsrätt

Av 66 kap. 18 § 5. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i samband med att en näringsbostadsrätt som avses i 26 kap 10, 11 och 13 §§ IL avyttras eller övergår till privatbostad avseende återförda avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

När en näringsbostadsrätt avyttras beskattas kapitalvinsten i inkomstslaget kapital för fysiska personer och dödsbon medan vissa intäkter ska tas upp i näringsverksamheten. Främst är det återförda avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som - om de inte ligger för långt tillbaka i tiden - ska tas upp som inkomst. Se ovan vid rubriken "Värdeminskning fastighet m.m."

Särskild skatteberäkning kan också komma ifråga när avskattning sker i samband med att bostadsrätten övergår till privatbostad.

Upplåtelse m.m. av nyttjanderätt

Av 66 kap. 18 § 6. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, dock inte upplåtelse av rätt att avverka skog. Av 66 kap. 18 § 7. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt inkomst för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat.

Försäkringsersättning, expropriation m.m.

Av 66 kap. 19 § 1. och 2. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar

1. inkomst i form av försäkringsersättning, skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall eller
2. ersättning för att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses föreligga.

De situationer det här är fråga om inträffar oftast i samband med nya detaljplanläggningar, gaturegleringar eller saneringar.

Med ersättning på grund av tvångsförfarande likställs ersättning till följd av frivillig uppgörelse under mer eller mindre uttalat hot om expropriation eller annat tvångsförfarande. Engångsersättning på grund av avbrottsförsäkring kan i visst hänseende anses jämförbar med nämnda ersättningar. Det bör observeras att rätt till särskild skatteberäkning för dessa slags ersättningar föreligger även om näringsverksamheten inte avvecklas.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att uppskov med beskattningen av intäkten inte erhållits genom avsättning till ersättningsfond (66 kap. 19 § andra stycket IL).

Försäkringsersättning för byggnad m.m.

Av 66 kap. 19 § 3. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader, markanläggningar eller växande skog, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse.

En förutsättning för att tillämpa bestämmelsen är att inkomsten inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond eller avdrag för insättning på skogskonto (66 kap. 19 § andra stycket IL).

Denna bestämmelse avser sådana fall, där skadestånd eller annan liknande ersättning utgår utan att fastighetsinnehavaren tvingas avstå från egendom. Om fastighetsinnehavaren på en gång uppbär ersättning för flera års minskat utbyte av fastigheten i form av minskad gröda, skogstillväxt eller annan avkastning till följd av nämnda slag av skadeverkningar, är ersättningen att anse som ackumulerad inkomst. Det kan vara fråga om ersättning för skador på grund av t.ex. giftutsläpp i vatten eller i luften.

I rättsfallet RK 1980 1:14 hade en jordbrukare fått ersättning för flera års skördeskador på grund av ogräsbesprutning. Besprutningen har inte ansetts som sådan industriell eller därmed jämförlig verksamhet att särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst kunnat ske.

Skog

Av 66 kap. 19 § 4. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst genom avyttring av skog och

skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning.

Bestämmelserna gäller även inkomst av skog som avyttras genom upplåtelse av avverkningsrätt om avyttringen framtvingats av att skogen på grund av stormfällning etc. måste avverkas.

Av 66 kap. 19 § andra stycket IL framgår att bestämmelserna inte får tillämpas om inkomsten satts in på skogskonto och uppskov med beskattningen av beloppet erhållits.

Engångsersättning för patenträtt m.m.

Av 66 kap. 20 § 1. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet.

I rättsfallet RÅ 1965 Fi 719 har en förskottsbetalning av royalty, som skulle avräknas mot löpande royaltybetalningar för därpå följande tre år, inte ansetts som ackumulerad inkomst. RR ansåg att det inte var fråga om överlåtelse av en rättighet, utan om upplåtelse.

Beträffande royalty på grund av vetenskaplig, litterär eller liknande verksamhet, se ovan under författare.

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst som nämns under 66 kap. 20 § 1. IL får ske endast under förutsättning;

- att vid beskattningsårets utgång kvarvarande inte avyttrade inventarier - fränsett tillgångar som vid upplåtelse av näringsverksamhet har utarrenderats - är av endast obetydlig omfattning (RÅ 1972 Fi 1106, återgivet i RRR R72 1:62),
- att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning som skett till ersättningsfond och
- att, om rörelsen har upplåtits, upplåtelsen utgör ett led i rörelsens avveckling.

Bestämmelsen finns i 66 kap. 20 § fjärde stycket IL.

Om avvecklingen görs under mer än ett år kan särskild skatteberäkning bara göras för ett av åren (RÅ 1997 Not. 61 och prop. 1962:114 s. 70)

Del av förvärvskälla

Av 66 kap. 20 § andra stycket IL framgår att reglerna kan bli tillämpliga om en av flera verksamheter i en förvärvskälla överlåts, upplåts eller läggs ner. Bedömningen av vad som utgör en verksamhet görs enligt principerna i 18 § KL i dess t.o.m. 1994

års taxering gällande lydelse. Se även prop. 1990/91:54 s. 329 om hyresfastigheter.

Inventarier

Av 66 kap. 20 § 2. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst vid avyttring i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet, av maskiner och andra för stadigvarande bruk i verksamheten avsedda inventarier.

Med avyttring jämföras förlust av tillgång om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (66 kap. 20 § tredje stycket IL).

Utfallande försäkringsersättningar behandlas alltså på samma sätt som en försäljningslikvid. Det bör emellertid observeras att, liksom en avyttring under rörelsens gång av inventarie- och lagertillgångar inte kan föranleda en tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst, kan inte heller försäkringsersättningar, skadestånd eller andra liknande ersättningar som utfaller under rörelsens gång medföra tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst enligt denna punkt.

De förutsättningar som ovan har angivits under 66 kap 20 § 1. IL, dvs. att kvarvarande inventarier är av obetydlig omfattning m.m., gäller även inkomster som avses i 66 kap. 20 § 2. IL. Likaså får vid en successiv avveckling särskild skatteberäkning bara ske för ett år.

Upphörande av djurskötsel

Av 66 kap. 20 § 3. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel.

Bestämmelsen gäller oavsett om djuren försålts på grund av driftomläggning från djurskötsel till spannmålsodling e.d. eller på grund av att jordbruksdriften i sin helhet har upphört. Punkterna 2. och 3. i paragrafen är numera inte delvis överlappande som var fallet tidigare, se prop. 1990/91:54 s. 276 och 329. Bestämmelsen gäller däremot inte om jordbrukaren har gått över från t.ex. nötkreatursbesättning till svinbesättning eller slutar med mjölkproduktion men behåller vissa djur för köttproduktion. Bestämmelsen gäller inte heller om några enskilda djur hålls kvar på gården, t.ex. för husbehovsmjolk.

Med avyttring jämföras förlust av tillgång om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (66 kap 20 § tredje stycket IL).

**Återföring
av fonder**

Av 66 kap. 21 § 1. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst som grundas på återföring av periodiseringsfondsmedel enligt 30 kap. 9 § 1 eller 10 § 1 IL.

Avsättningar till periodiseringsfonder ska återföras till beskattning bl.a. då;

- den skattskyldige upphört att bedriva näringsverksamhet och
- handelsbolag upphört att bedriva näringsverksamhet.

I dessa fall kan särskild skatteberäkning komma ifråga.

En förutsättning är att mer än en periodiseringsfond ska återföras till beskattning.

Av 30 kap. 4 § IL framgår att varje års avsättning bildar en särskild fond. Återföringar görs också från en eller flera specificerade fonder. Den ackumulerade inkomsten bör således anses hänföra sig till det antal år som de återförda periodiseringsfonderna härrör från. Om alla periodiseringsfonder utom en återförts redan tidigare, kan den återstående fonden inte anses som en ackumulerad inkomst och särskild skatteberäkning kan inte komma ifråga.

I andra fall då avsättningarna återförs kan ingen skattelättnad erhållas. Detta gäller exempelvis då periodiseringsfonderna återförts frivilligt, p.g.a. att tidsgränsen gått ut, p.g.a. avyttring av andel i handelsbolag, likvidation, konkurs etc. Observera att lagtexten ger ett snävare utrymme att utnyttja den särskilda skatteberäkningen än specialmotiven i prop. 1993/94:50 s. 356.

Av 66 kap. 21 § 2. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst, som har uppkommit genom att ersättningsfond har återförts till beskattning på grund av att näringsverksamheten har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte ska anses utgöra sådan inkomst.

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst får inte tillämpas samtidigt med att avsättning görs till ersättningsfonderna.

Om sådan avsättning gjorts men rörelsen avvecklas och de avsat- ta medlen därför återförs till beskattning ger detta rätt till skatteberäkning för ackumulerad inkomst. En förutsättning för särskild skatteberäkning är att det av omständigheterna framgår att den skattskyldige tänker avveckla sin rörelse.

Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får dock inte ske för tillägg som läggs till de avsatta fondmedlen vid återföringen. Skatteberäkningen ska nämligen avse de reserver som fanns när avsättningen gjordes. Tillägget är närmast en åtgärd som verkställs vid återföringen.

Av 66 kap. 21 § 3. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar intäkt som grundas på återföring av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. 16 eller 17 § IL.

I vilka fall återföring av expansionsfond ska ske framgår av del 3 avsnitt 23.3. Man kan i dessa fall få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst om avsättning till expansionsfond gjorts vid mer än en taxering.

Någon uppdelning på avsättningar olika år sker inte utan en enda expansionsfond finns inom varje förvärvskälla. Återföringar kommer att ske från denna fond och går inte att härleda till något särskilt års avsättning. Den ackumulerade inkomsten bör således anses härröra från det antal år avsättningar skett. Man bortser från eventuella återföringar.

Om expansionsfond återförs av något annat skäl, t.ex. frivilligt, kan särskild skatteberäkning inte komma ifråga.

13.7 Fördelningstid

13.7.1 Huvudregeln

Huvudregeln är att inkomsten anses ha åtnjutits med lika belopp de år till vilka den hänfört sig. Ackumulerad inkomst dock inte i något fall fördelas på mer än tio år (66 kap. 5 § andra stycket IL).

Inkomsten fördelas på det antal beskattningsår som inkomsten hänför sig till. En pension i form av ett engångsbelopp ska i allmänhet anses hänföra sig till tio år (66 kap. 8 § första stycket IL).

13.7.2 Kompletteringsregler

Treårsregeln

Den skattskyldige ska själv utreda frågan om hur många år inkomsten hänför sig till. Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om antalet år, ska skatteberäkningen ske som om inkomsten hänfört sig till tre år enligt 66 kap. 10 § IL. Denna bestämmelse innebär inte, att om det är uppenbart att inkomsten hänför sig till exempelvis minst sex år, men det är oklart om antalet år i själva verket är sju, fördelningen ska ske på tre år. Det ligger närmast till hands att i ett sådant fall fördela inkomsten på sex år. Oklarhet i frågan om inkomsten belöper på ett eller två år, kan inte heller åberopas som skäl för en fördelning på tre år. Däremot kan

bestämmelsen tolkas så, att om tvekan råder om inkomsten belöper på två eller tre år, inkomsten ska anses hänförlig till tre år.

13.7.2.1 Tjänst

Från regeln att ackumulerad inkomst i brist på utredning ska fördelas på tre år finns vissa undantag.

Pension : 10 år

Engångsbelopp, som uppbärs såsom ersättning för årlig pension ska i allmänhet anses hänföra sig till tio år (66 kap. 8 § första stycket IL). Av uttrycket "i allmänhet" torde kunna dras den slutsatsen, att om det klart framgår att utbetalningen avser pension för ett mindre antal år än tio, bör fördelningen ske på den kortare tiden.

Skadestånd vid uppsägning

I RÅ81 1:48 erhöll en person som varit anställd mer än tio år skadestånd med 32 månadslöner. RR fördelade den ackumulerade inkomsten på tio år.

Avgångsvederlag

Gratifikation vid avgång ur tjänst får anses hänförlig till anställningstiden. Avgångsvederlag som beräknats med hänsyn till både anställningstidens längd och kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder har ansetts hänförligt till det antal år som anställningen varat (RÅ84 Aa 117).

Kapitalvinst (lön) från fåmansföretag

Inkomsten anses avse arbete för vilket lön inte tagits ut i full utsträckning. I prop. 1990/91:54 s. 274 anför:

"Den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst framstår också som en ackumulerad inkomst om den kan anses hänförlig till arbetsinsatser under flera år. Reavinsten kan delvis vara föranledd av att företagsledarens löneuttag under innehavstiden varit begränsade. Avsikten bakom bestämmelsen att kapitalvinster vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska beskattas delvis i tjänst är, som framgått av mina tidigare förslag (avsnitt 4.5), att förhindra att den progressiva skatten för förvärvsinkomster kringgås genom att arbetsersättning tas ut som proportionellt beskattad kapitalinkomst. I promemorian anges att det skulle stå i strid med syftet med de nya bestämmelserna att göra SAIL tillämplig på den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst. En fåmansföretagare skulle inför en försäljning av aktierna kunna begränsa sina löneuttag och genom särskild skatteberäkning få hela eller större delen av vinsten undantagen från statlig inkomstskatt.

Som jag tidigare anförde (avsnitt 5.4.3) bör beräkningsmetoden utformas på ett annat sätt än som föreslås i promemorian. Syftet med denna förändring är bl.a. att reavinsten vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska kunna omfat-

tas av reglerna om ackumulerad inkomst. Lagtexten bör därför justeras med hänsyn till detta".

Fördelningen bör därför ske på det antal år som den skattskyldige eller närstående till honom arbetat i bolaget. Arbetet behöver inte vara av betydande omfattning varje år utan även mindre arbetsinsatser under något eller några år kan räknas med. Arbetet ska emellertid ha utförts av den person eller av någon av de personer som varit verksamma i företaget i betydande omfattning totalt sett under de senaste fem åren före försäljningen och därigenom föranlett att beskattning sker i inkomstslaget tjänst.

Arbetet behöver således inte ha utförts av den som säljer aktierna. Om säljaren förvärvat aktierna genom ett benefikt fång, t.ex. en gåva, får fördelning ske på tid före förvärvet (jfr prop. 1966:85 s. 93 och prop. 1966:90 s. 113).

Näringsverksamhet sätts på bolag

Om en enskild näringsverksamhet eller en verksamhet som bedrivs i handelsbolagsform förts över till ett aktiebolag före försäljning av aktiebolaget kan fördelningstiden inte omfatta tid före bolagets förvärv av näringsverksamheten. Skälet är att det belopp som beskattas under tjänst avser i bolaget inarbetade medel som fått följa med bolaget vid försäljning i stället för att tas ut som lön. Eftersom det inte finns samma möjligheter till att låta vinster stå kvar i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag, omfattar reglerna om beskattning av vinst vid avyttring av företag i inkomstslaget tjänst enbart aktier i fåmansföretag och inte t.ex. andelar i handelsbolag. Eftersom kapitalvinst som beskattas i tjänst presumeras vara vinster som sparats under den tid verksamheten bedrivits i aktiebolagsform, framstår det som naturligt att räkna fördelningstiden från det att näringsverksamheten flyttas till bolaget.

13.7.2.2 Näringsverksamhet

Även för intäkter i näringsverksamhet finns vissa specialbestämmelser.

Intäkt av skogsbruk

Intäkt av skogsbruk ska anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten och värdet av ett års skogstillväxt på fastigheten (66 kap. 8 § andra stycket IL).

**Nedläggning
av verksamhet**

Det fanns tidigare bestämmelser om att fördelningstiden för vissa ackumulerade inkomster i rörelse, jordbruk och annan fastighet skulle anses vara den tid företaget bedrivits. Bestämmelserna är borttagna, vilket emellertid inte innebär någon reell ändring i beräkningen. Vissa inkomster är sådana att de ändå normalt får anses hänförliga till verksamhetens hela livstid, t.ex. inkomst vid överlåtelse av goodwill, firmanamn etc.

I andra fall går det inte att särskilja individuella inkomster utan den ackumulerade inkomsten får anses hänföra sig endast till ett visst slag av egendom. Vinst vid försäljning av inventarier får således anses hänföra sig till hela den tid inventarier innehafts eftersom avskrivningarna görs gemensamt för samtliga inventarier. Dold reserv i djurlager torde också hänföra sig till den tid sådant lager funnits i jordbruket.

Vad gäller återförd ersättningsfond blir fördelningstiden beroende av vad den ursprungliga avsättningen till fonden avsett.

**Make ärver
företaget**

Om en enskild näringsverksamhet eller en andel i ett handelsbolag vid ena makens död övertagits av andra maken som ensam dödsbodelägare, kan den efterlevande tillgodoräkna sig tid före övertagandet (66 kap. 9 § IL). Den ackumulerade inkomsten ska också hänföra sig till tid före övertagandet. Samma regler gäller för person som behandlas som make enligt 2 kap 20 § IL.

Eftersom make ärver före gemensamma barn enligt den allmänna arvsordningen, är det inte ovanligt att make är ensam dödsbodelägare. Denna regel innebär att man inte behöver fastställa när dödsboet upphört.

Om företaget överläts i annat fall, t.ex. genom bodelning eller gåva, genom försäljning eller vid arvskifte då även andra än make är dödsbodelägare, kan fördelningstid normalt inte räknas före övertagandet. I det senare fallet kan den ackumulerade inkomsten emellertid ha uppkommit före arvskiftet, se nedan vid rubriken "Dödsbo".

Dödsbo

Vid fastställande av fördelningstid ska dödsbo och den avlidne anses som en och samma skattskyldig. Skiftas dödsboet får arvingarna inte tillgodoräkna sig den tid den avlidne och dödsboet drivit näringsverksamhet. Enda avsteget härifrån har gjorts för det fall att efterlevande make är ensam dödsbodelägare, se ovan.

**Delägare i
handelsbolag**

En delägare i handels- eller kommanditbolag kan få en ackumulerad inkomst fördelad även på tid före förvärvet av andelen. Om en delägare köpt en andel och genom handelsbolaget fått en ackumulerad inkomst som hänförs till tid före förvärvet ska fördelning således ske även på denna tid.

13.8 Beräkning av den ackumulerade inkomsten

13.8.1 Huvudregel

Nettobeloppet	Till grund för skatteberäkningen läggs det s.k. nettobeloppet, dvs. den ackumulerade inkomsten minskad med kostnaderna för dess förvärvande eller den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten, om denna är lägre (6 §). Ofta kan kostnaderna inte beräknas exakt utan man får göra en ungefärlig uppskattning av hur stor del som belöper på den ackumulerade inkomsten (prop. 1962:114 s. 112-113).
Egenavgifter och särskild löneskatt	Eftersom schablonavdraget för egenavgifter m.m. hänför sig till nettovinsten i förvärvskällan och inte till den ackumulerade inkomstens storlek, ska nedsättning på grund av egenavgifterna eller den särskilda löneskatten inte ske.
Intäkt av skogsbruk	Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst ska intäkt av skogsbruk minskas med skogsavdrag som görs samma beskattningsår (66 kap. 6 § andra stycket IL).
Inventarier m.m.	I fråga om intäkt genom avyttring av maskiner och andra inventarier i näringsverksamhet ska som nettobelopp av den ackumulerade inkomsten anses skillnaden mellan ersättningen och tillgångens skattemässiga värde (66 kap. 7 § första stycket IL).
Lager i jordbruk	Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av djur i jordbruk och renkötsel ska anses skillnaden mellan djurens marknadspris vid beskattningsårets ingång och deras skattemässiga värde vid det föregående beskattningsårets utgång (66 kap. 7 § andra stycket IL).
Den ackumulerade inkomsten större än nettovinsten	Det har ingen betydelse om den ackumulerade inkomstens nettobelopp är större än nettoinkomsten i förvärvskällan. Det är ändå hela det ackumulerade beloppet som ska fördelas (RÅ84 1:32).
Inkomstslag	Den särskilda skatteberäkningen ska omfatta all ackumulerad inkomst inom ett och samma inkomstslag. I fråga om näringsverksamhet ska en beräkning göras för varje näringsverksamhet. Den skattskyldige får inte själv avgöra hur stor del av den ackumulerade inkomsten som ska ligga till grund för särskild skatteberäkning. Har flera ackumulerade inkomster uppkommit i samma inkomstslag kan man således inte få särskild skatteberäkning för endast ett av dem. Däremot får skattskyldig undanta ackumulerad inkomst i annat inkomstslag (66 kap. 2 § IL).

13.8.2 Spärregler

Beskattningsbar förvärsinkomst

Enligt 66 kap. 5 § IL ska till grund för skatteberäkningen ligga nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten och beskattningsbar förvärsinkomst minskad med nettobeloppet.

50 000 kr och lika mycket över skikt- gränsen

Enligt 66 kap. 4 § IL får särskild skatteberäkning ske bara om

- den inkomst som ska ligga till grund för skatteberäkningen uppgår till minst 50 000 kr,
- den beskattningsbara förvärsinkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten överstiger nedre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § IL med minst 50 000 kr.

Vid 2004 års taxering är den nedre skiktgränsen 284 300 kr. Den beskattningsbara förvärsinkomsten ska således vara minst 334 300 kr för att särskild skatteberäkning ska kunna komma i fråga. Den ackumulerade inkomsten måste dessutom vara minst 50 000 kr.

Flera ackumule- rade inkomster

Om den särskilda skatteberäkningen ska omfatta flera ackumulerade inkomster ska det sammanlagda beloppet av dem vara minst 50 000 kr (SOU 1961:56 s. 121).

13.8.3 Skatteberäkningen

Fördelning av den ackumulerade inkomsten

Den ackumulerade inkomsten ska fördelas med lika stort belopp för vart och ett av de år till vilka den hänförs sig, dock högst tio år (66 kap. 5 § andra stycket IL). Den del av den ackumulerade inkomsten som ska hänföras till varje år (årsbeloppet) avrundas inte till helt hundratal kronor. Med hänsyn till att öretal inte finns med i deklarationen bör de inte heller tas med här.

Om flera ackumulerade inkomster finns, se nedan.

Genomsnittsbe- räkning

Genomsnittsberäkningen omfattar samma antal år som den ackumulerade inkomstens fördelningstid.

Ett årsbelopp av den ackumulerade inkomsten ska läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärsinkomsten för det aktuella taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som inkomsten ska fördelas på. Om fördelningen ska göras på exempelvis två år, ska årsbeloppet av den ackumulerade inkomsten läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärsinkomsten för de två senaste taxeringsåren. Om fördelningen ska göras på tio år sker genomsnittsberäkningen för inkomsterna för de tio senaste åren.

Detta gäller oavsett vilka år den ackumulerade inkomsten egentligen hänförs sig till. Även om det är exempelvis ersättning för

framtida pension eller den hänför sig till åren 2004 - 2006 ska fördelningen alltid ske på ett genomsnitt av det aktuella taxeringsårets och de närmast föregående taxeringsårens inkomster.

För det aktuella taxeringsåret dras den oavrundade ackumulerade inkomsten från beskattningsbar förvärvsinkomst. Genomsnittsberäkningen inkluderar således årets beskattningsbara inkomst exklusive den ackumulerade inkomsten. Avrundning sker inte och öresbelopp tas inte med.

Vid genomsnittsberäkningen används de föregående taxeringsårens beskattningsbara förvärvsinkomster även om däri ingår ackumulerad inkomst (R75 1:12).

För sådana taxeringsår då taxering inte åsatts på grund av att den skattskyldige ändrat räkenskapsår eller inte var bosatt här i landet ska den beskattningsbara inkomsten tas upp till 0 kr. Fördelning ska således göras även på detta år (66 kap. 12 § IL). Bestämmelsen tillämpas analogt när den skattskyldige inte var född eller av annat skäl inte åsatts någon taxering.

Om den skattskyldige under ett taxeringsår på grund av omläggning av räkenskapsår åsatts taxeringar för två beskattningsår, ska vid fördelningen av den ackumulerade inkomsten de båda taxeringarna anses hänförliga till skilda taxeringsår (12 § andra stycket).

Sedan summeras beskattningsbara förvärvsinkomster. Summan divideras med det antal år genomsnittsberäkningen avser. Man får då de genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsterna exklusive den ackumulerade inkomsten.

Slutligen summerar man det framräknade genomsnittliga beloppet med den ackumulerade inkomstens årsbelopp och får fram genomsnittliga inkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten.

Justering av Skiktgräns

Av 66 kap 14 § IL framgår att man i princip ska justera för förändringar i skiktgränsen, dvs. den gräns där procentuell statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster börjar utgå. Detta innebär att man ska öka genomsnittsinkomsten med ett belopp motsvarande förändringen av skiktgränsen.

För 2004 års taxering gäller följande.

Numera finns två skiktgränser (den nedre och den övre). Vid justering för skiktgränsförändring används den nedre skiktgränsen.

Om inkomsten ska fördelas på tre eller fyra år bakåt, ska man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 2003 års taxering 273 800 kr och skiktgränsen för 2004 års tax-

ering 284 300 kr, dvs. med 10 500 kr. Om inkomsten ska fördelas på fem eller sex år bakåt, ska man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 2002 års taxering 252 000 kr och skiktgränsen för 2004 års taxering, dvs. med 32 300 kr. Om inkomsten ska fördelas på sju eller åtta år bakåt, ska man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 2001 års taxering 232 600 kr och skiktgränsen för 2004 års taxering, dvs. med 51 700 kr. Om inkomsten ska fördelas på nio eller tio år bakåt, ska man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 2000 års taxering 219 300 kr och skiktgränsen för 2004 års taxering, dvs. med 65 000 kr. Om fördelning däremot ska ske på två år bakåt eller på tid framåt ska någon justering inte göras. Observera att för näringsidkare med beskattningsår som påbörjats före den 3 november 1994 och där förvärvskällan lämnat överskott är skiktgränsen vid 1996 och 1997 års taxeringar 207 300 kr resp. 216 200 kr. För näringsidkare med beskattningsår som påbörjats före den 21 september 1996 och där förvärvskällan lämnat överskott är skiktgränsen vid 1998 års taxering 212 200 kr.

13.8.3.1 Beräkning av statlig inkomstskatt

Det aktuella taxeringsårets skattesatser ska alltid användas.

Statlig inkomstskatt beräknas på;

- dels genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst efter skiktgränsjustering inklusive den ackumulerade inkomsten
- dels genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst efter skiktgränsjustering exklusive den ackumulerade inkomsten.

Skillnaden mellan dessa två belopp är den statliga inkomstskatten på den ackumulerade inkomstens årsbelopp.

Detta skattebelopp multipliceras med det antal år fördelningen av den ackumulerade inkomsten avser. Man får då skattebeloppet på den totala ackumulerade inkomsten.

Ovan framräknat skattebelopp på all ackumulerad inkomst läggs samman med skattebeloppet för övriga inkomster det taxeringsår skatteberäkningen avser. Summan är årets statliga inkomstskatt med särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Exempel

En person uppbär under 2003 ett nettobelopp på 600 000 kr

Hans utredning visar att inkomsten hänför sig till fem år bakåt i tiden. Årsbeloppet blir $600\,000 : 5 = 120\,000$ kr.

Beskattningsbar förvärvsinkomst inklusive den ackumulerade inkomsten vid taxeringen 2004 var 800 000 kr. Om man drar av nettobeloppet på 600 000 kr återstår 200 000 kr.

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten vid taxeringarna 2000 - 2003 är 130 000 kr, 140 000 kr, 100 000 kr resp. 180 000 kr

Genomsnittsberäkning:

$(130\,000 + 140\,000 + 100\,000 + 180\,000 + 200\,000) : 5 = 150\,000$ kr.

Inkomsten fördelas på fem år. Därför ökas genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränserna vid 2002 och 2004 års taxeringar till 182 300 kr. Skatten på varje årsbelopp av den ackumulerade inkomsten ska beräknas i skiktet ovanför 182 300 kr, dvs. mellan 182 300 kr och 302 300 kr.

Skatten är 20 % på den del som överstiger 284 300 kr, dvs. på 18 000 kr. Skatten på ett årsbelopp blir 3 600 kr.

För alla fem årsbeloppen blir skatten $5 \times 3\,600$ kr = 18 000 kr.

Skatten på övriga inkomster vid taxeringen 2004, 200 000 kr, är 0 kr.

Total statlig skatt med särskild skatteberäkning blir 18 000 kr.

Om särskild skatteberäkning inte gjorts, hade skatten tagits ut på beskattningsbar förvärvsinkomst, 800 000 kr, och blivit 121 640 kr [$20\% (800\,000 - 284\,300) + 5\% (800\,000 - 430\,000)$].

Jämförelse

Det skattebelopp som kommer fram enligt den särskilda skatteberäkningen jämförs med det skattebelopp man får vid den vanliga skatteberäkningen. Det lägsta av de två beloppen är årets statliga inkomstskatt på förvärvsinkomster.

Begränsningsregeln

Om förmögenhetsskatten påverkas av begränsningsregeln, måste förmögenhetsskatten tas med vid jämförelsen. Begränsningsregeln och reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får inte tillämpas samtidigt (66 kap. 2 § andra stycket IL).

Flera ackumulerade inkomster

Om det finns flera ackumulerade inkomster vid samma taxering och de hänförs sig till olika antal år, ska de fördelas oberoende av varandra.

Skatten för den intäkt som hänför sig till flest antal år räknas ut först. Sedan räknar man ut skatten på den intäkt som närmast hänför sig till flest antal år. En ny genomsnittsberäkning som avser det antal år som den intäkten hänför sig till måste då göras. Man lägger också ett årsbelopp av den första inkomsten till de genomsnittliga inkomsterna och räknar därefter ut skatten på ett årsbelopp av den senare inkomsten i skiktet ovanför den andra.

Sedan fortsätter man på samma sätt tills man räknat ut skatten på samtliga ackumulerade inkomster.

Dessa skattebelopp läggs samman och summeras med skatten på årets övriga intäkter. Man får då den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster med särskild skatteberäkning.

Exempel

Antag att personen i exemplet ovan haft ytterligare en ackumulerad inkomst på 100 000 kr som skulle fördelas på två år. Ett årsbelopp blir då 50 000 kr. Man räknar på samma sätt som i exemplet ovan tills man räknat ut den totala skatten på den första ackumulerade inkomsten, dvs. 18 000 kr. Man gör sedan en ny genomsnittsberäkning som avser de två senaste åren: $(180\,000 + 200\,000) : 2 = 190\,000$ kr. Till detta genomsnitt lägger man ett årsbelopp av den första ackumulerade inkomsten, 120 000 kr, och får 310 000 kr.

Skatten på den andra ackumulerade inkomstens årsbelopp, 50 000 kr, räknas ut i skiktet mellan 310 000 kr och 360 000 kr.

Eftersom den undre gränsen, 310 000 kr, överstiger den nedre skiktgränsen, 284 300 kr, och understiger den övre skiktgränsen, 430 000 kr, blir skatten 20 % på hela beloppet, dvs. 20 000 kr.

Skatten på övriga inkomster vid taxeringen 2004, 200 000 kr, är 0 kr.

Total skatt med särskild skatteberäkning blir 38 000 kr ($18\,000 + 20\,000$).

Man jämför sedan med skatten vid vanlig skatteberäkning.

Grundavdrag

Den skattskyldige kan ha haft så låga inkomster under något av de taxeringsår som ingår i genomsnittsberäkningen att han inte kunnat utnyttja hela grundavdraget. Genomsnittsberäkningen ska ändå göras för de fastställda beskattningsbara förvärvsinkomsterna (RÅ 1966 Fi 1071 och RÅ 1969 Fi 304 avseende ortsavdrag).

13.8.4 Förfarandet

Inte ex officio	Reglerna om särskild skatteberäkning beaktas inte ex officio utan först efter ansökan.
Ansökan hos SKV	Ansökan om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst görs hos SKV.
I självdeklarationen	Ansökan bör göras i den skattskyldiges självdeklaration. Ansökan kan också göras inom fem år efter taxeringsåret.
Utsträckt ansökningstid	Har genom beslut av förvaltningsdomstol förutsättningar för särskild skatteberäkning uppkommit eller den ackumulerade inkomsten höjts får den skattskyldige komma in med ansökan om särskild skatteberäkning inom ett år efter det att sådant beslut meddelades. Om längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen gäller denna längre tid i stället.
Fel myndighet	Det har ingen betydelse om ansökan getts in till SKV eller till en förvaltningsdomstol. Den prövas ändå under förutsättning att den kommit in i tid.
TL, LSK	Bestämmelserna i LSK samt i TL gäller om inte annat framgår av IL.
Ej laga kraft	Taxeringarna för de år skatteberäkningen grundar sig på behöver inte ha vunnit laga kraft.
Ändring av den beskattningsbara förvärvsinkomsten	Ändras en beskattningsbar förvärvsinkomst som legat till grund för skatteberäkningen av domstol eller av SKV, ska Skatteverket besluta om eventuell ändring av skatteberäkningen. SKV är således alltid första instans för skatteberäkningen. Detta innebär att om den beskattningsbara inkomsten eller beskattningsbara förvärvsinkomsten för något av de år som ingått i en genomsnittsberäkning ändras, ska en följdändring göras av skatteberäkningen. Beslutet om beskattningsbar förvärvsinkomst behöver inte ha vunnit laga kraft för att skatteberäkningen ska kunna omprövas.
Oriktiga förutsättningar	Om särskild skatteberäkning har skett och det senare visar sig att den grundats på oriktiga förutsättningar får SKV besluta om ny skatteberäkning. Detta ska ske inom fem år efter utgången av det kalenderår, då den ansökan som föranlett den särskilda skatteberäkningen kommit in. Har den skattskyldige avlidit får en sådan ny skatteberäkning inte ske om inte frågan därom har prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, då bouppteckning efter honom getts in för registrering.