Underrättelsen om avvikelse från självdeklaration

av kammarrättsassessorn Bertil Wennergren

Taxeringsarbetet pågår nu för fullt i taxeringsnämnderna. Flitens lampa lyser sent om nätterna hos mången granskande ordförande och vårsolen förmår inte locka ut den idogt arbetande ens på någon timmes söndagspromenad. Det gick väl an om det räckte med att upptäcka felen och rätta deklarationerna, pustar mången, och sträcker sig endast motvilligt efter formulär 11 "Underrättelse om ifrågasatt avvikelse från självdeklaration". Och till på köpet fordras det att avvikelsen motiveras. Deklaranten borde väl själv kunna läsa sig till varför han inte får avdraget. Förresten gjorde han samma fel förra året. Han bryr sig ju inte om att läsa vad jag skriver. Vad tjänar det då till att underrätta honom? Låt se nu, när kan jag låta bli att sända ut en underrättelse på formulär 11? Tydligen bara om det är fråga om ett slarvfel eller liknande uppenbart fel.Och så om det inte går att nå deklaranten. Men det vet jag ju inte förrän jag försökt. Slutlig underrättelse på formulär 11 a skall gå ut under alla förhållanden. Bäst gripa sig an verket.

Så kan tankarna gå, medan deklarationerna mals genom granskningskvarnen. De flesta som sysslar med dessa maktpåliggande uppgifter upplever nog de — oftast dubbla — underrättelserna som ett illasinnat byråkratiskt påfund, som lägger sten på en redan tung börda. Tidsmarginalerna är små och deklarationerna många. Underrättelserna främjar mest andra intressen än själva deklarationskontrollen. I riksdagen, som ju råder över beskattningsmakten, har man dock fäst mycket stor vikt vid att taxeringsnämnden inte dömer någon deklarant ohörd och att nämnden ger deklaranten ett fullständigt besked om beslutade avvikelser med klargörande motiveringar. Också JK och JO har riktat sin uppmärksamhet mot dessa moment i taxeringsarbetet som de betraktar som förstarangsfrågor när det gäller skyddet av enskild rätt i skatteärenden.

Nog tar det åtskillig tid att författa underrättelserna men knappast oproportionerligt lång tid i förhållande till de övriga arbetsmomenten. Småningom växer det fram mallar som förvandlar större delen av detta skrivarbete till rutin. Den språkliga utformningen kan vara en stötesten i början. Ofta beror det på att ordföranden föreställer sig att han bör använda ett allvarligt och värdigt ämbetsspråk. Det bör strax sägas ifrån att det väsentliga är att man använder ett språk som deklaranten förstår. Det är ju till honom man skriver. Skriv alltså gärna till bönder på bönders vis. Men skriv inte till lärde män på latin. Vårdat talspråk är det som tas till förebild numera.

En underrättelse skall inte bara lämna upplysning om varje ändring i deklarationen och svar på varje yrkande som framställts där utan också redovisa skälen för taxeringsnämndens åtgärd. Skä-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:30

len behöver uppges endast i yttersta korthet. En domstol disponerar i allmänhet sin dom så att den först redogör för sina bedömningar och värderingar samt därefter tillkännager själva avgörandet. Hos taxeringsnämnden blir den omvända ordningen i regel naturligare som framgår av följande mallar: "Yrkat avdrag på ... kr för ... har ej medgivits, därför att ..." — "För ... har avdrag medgivits med ... kr i stället för yrkade ... kr, därför att ...".

I enklare fall formuleras upplysningen om själva ändringen så att också motivet till avvikelsen framgår av densamma t ex: "Till deklarerad inkomst av tjänst har lagts 350 kr enligt kontrolluppgift från AB Förenade industrier" — "Allmänt avdrag för kommunalskatt medgivet med 3.089 kr enligt Eder debetsedel på slutlig skatt i stället för yrkade 3.789 kr" — "En felräkning till Eder fördel på 1.000 kr under inkomst av tjänst har rättats" — "Allmänt avdrag för försäkringspremier medgivet bara med det tillåtna maximibeloppet 500 kr i stället för yrkade 675 kr" — "Ej yrkat extra avdrag på 200 kr från fastighetsintäkten har författningsenligt tillgodoräknats".

I löntagardistrikten dominerar den senast skildrade typen av underrättelser. I åtskilliga fall måste dock den omständligare metodiken med uppdelning på två led tillgripas, så att underrättelsen först upplyser om själva ändringen och sedan om skälen, t ex.: "Yrkat avdrag på 500 kr för inköp av Svensk uppslagsbok har ej medgivits, därför att verket inte kan betraktas som facklitteratur, som varit nödig för Eder tjänsts fullgörande" — "Till de deklarerade intäkterna har lagts 200 kr för förmån av fri uniform, därför att sådan naturaförmån alltid är skattepliktig oavsett värdet och förmånens värde i Edert fall skäligen kan uppskattas till nämnda belopp" — "För fördyrade levnadskostnader under resor har avdrag medgivits med 59 kr per dygn, motsvarande det av riksskattenämndens fastställda normalbeloppet, eller med tillsammans 590 kr i stället för yrkade 690 kr, därför att Ni inte utrett att Edra sammanlagda merkostnader varit större än summan av normalbeloppen" — "För resor till och från arbetsplatsen har avdrag medgivits med 250 kr, motsvarande priset på årskort med buss, i stället för yrkade 1.200 kr för resa med egen bil, därför att det inte framgått av Edra upplysningar att någon daglig tidsvinst av 1 1/2 timme gjorts genom att Ni tagit bil i stället för buss".

En motivering kommer helt naturligt att bygga på ordalagen i de tillämpade föreskrifterna. En särskild fråga är om det författningsrum som nämnden stöder sig på skall anges särskilt. I allmänhet torde det inte vara nödvändigt. Bara om det är fråga om något mera speciellt, sällan tillämpat eller svårfunnet stadgande blir det anledning att sätta ut det. Som exempel kan nämnas det av både taxeringsnämnder och deklaranter ofta förbisedda lagrummet 33 § 1 mom. tredje stycket KL som föreskriver, att ränta på studiegäld får och skall dras av under inkomst av tjänst, inte under inkomst av kapital.

Åtskilliga avgöranden bygger på uppskattningar, värderingar eller skälighetsbedömningar. Sådana är enligt sin natur vanskliga att motivera på ett meningsfullt sätt. De grundas ju på en samlad, ofta intuitiv, bedömning av en rad skilda omständigheter och erfarenheter. Vanligen går det dock att peka på vissa fakto-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:30

rer som övat särskilt starkt inflytande på beslutet, t ex: "Yrkat avdrag för nedsatt skatteförmåga på grund av sjukdom har inte medgivits, därför att merutgifterna för sjukdomen inte varit så stora i jämförelse med Edra inkomst- och förmögenhetsförhållanden att skatteförmågan kan anses ha varit väsentligen nedsatt" — "Vid beräkningen av jordbrukets nettointäkt har kostnaden för privat körning med bilen uppskattas till 2.000 kr i stället för deklarerade 1.500 kr med hänsyn till vad som är känt om Edra levnadsvanor å ena sidan och jordbruksdriftens karaktär å andra sidan."

Särskilt viktigt är det att på ett tillfredsställande sätt motivera en sköntaxering, som innebär att deklarantens inkomst av en förvärvskälla, t ex en affärsrörelse eller ett jordbruk, uppskattas efter skön i stället för att bestämmas med ledning av uppgifterna i deklarationen. Som förutsättningar för en sådan skönstaxering anger 21 § TF att det är så stora brister i deklarationen eller dess underlag att inkomsten av förvärvskällan inte kan beräknas tillförlitligen på grundval av deklarantens uppgifter. Inkomsten skall då uppskattas med hänsyn tagen till de föreliggande omständigheterna såsom verksamhetens art och omfattning. Med författningstexten för ögonen blir det tydligt att underrättelsen om en sköntaxering bör klargöra *för det första* vad det är som rubbat förtroendet för deklarationen så fundamentalt och *för det andra* vilka överväganden som legat till grund för själva beloppsbestämningen. Ofta är det en kontant- eller bruttovinstberäkning som föranleder att deklarationen frångås. Underrättelsen kan lyda: "Edra kontanta inkomster och utgifter har enligt deklarationen uppgått till 20.000 kr respektive 18.000 kr. Eftersom 2.000 kr inte kan ha räckt till Edra levnadskostnader, har deklarationens uppgifter ansetts vara så otillförlitliga att inkomsten av jordbruk måste uppskattas efter skön. Med hänsyn till vad som är känt om Edra levnadsförhållanden och det av Eder bedrivna jordbruket har inkomsten uppskattats till 15.000 kr i stället för deklarerade 11.000 kr" — "Enligt deklarationens uppgifter skulle bruttovinsten av rörelsen inte ha uppgått till mer än fem procent av omsättningen. Denna procent avviker utan godtagbar förklaring så mycket från den som är normal för branschen att inkomsten av rörelsen ansetts inte kunna beräknas tillförlitligen med ledning av deklarationen. Den har därför uppskattats efter skön. Med hänsyn till varusortimentet, affärsläget och förhållandena i övrigt har inkomsten uppskattats till 20.000 kr i stället för deklarerade 14.000 kr".

Underrättelseskyldigheten fullgörs under ämbetsansvar. Varje underlåtenhet att underrätta om avvikelse utgör i princip straffbart tjänstefel. Åliggandet kan tyckas väl rigoröst. Det ges ju ingen pardon från underrättelseskyldigheten ens för den mest bagatellartade ändring och inte heller för avvikelser till förmån för deklaranten. När det gäller bagatellerna är jag för egen del av den uppfattningen att en ordförandes tid med all sannolikhet kan användas bättre under taxeringsarbetet än till bagatellrättelser. Om ett fel är så bagatellartat *till beloppet* att det förefaller löjligt att underrätta om en rättelse av det, står man enligt min mening inför ett fel som man inte behöver bry sig om. I fråga om avvikelser till skattskyldigs fördel bärs underrättelsekravet huvudsakligen upp av allmänna ordnings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:30

Om anskaffningskostnad för nyemitterade aktier

Av professor Leif Mutén

När detta skrives pågår en nyemission i AB Volvo. På fem A-aktier emitteras en B-aktie till 150 %, alltså 75 kr. B-aktierna har 1/10 röst men är i övrigt likställda med A-aktierna. Fria B-aktier utges för fria A-aktier, bundna B-aktier för bundna A-aktier. Likvid för de nya aktierna erläggs senast den 31/5 med 6 % ränta från 15/4. De nya aktierna ger utdelning första gången år 1967. Teckningstiden avslutas 31/5, men emissionen sker under förutsättning av ordinarie bolagsstämmans godkännande. Stämmodagen är den 9/5.

Frågan är nu vilken anskaffningskostnad, som vid framtida realisationsvinstberäkning skall gälla för ägare av nyemitterade Volvo-aktier av serie B, liksom även på vilket sätt anskaffningsvärdet för gamla A-aktier skall beräknas, sedan teckningsrätterna avskilts. Denna fråga är särskilt viktig numera, sedan vi fått skäl att räkna med en framtida, evigt realisationsvinstbeskattning som resultat av aktievinstutredningens mödor.

Gängse lösning av problemet är i handboksframställningarna (GRS Skattehandbok, 6:e uppl., s. 419, Lundevall, Skattehandbok, 5:e uppl., s. 484) knuten till den med gällande rätt ofta aktuella frågan om vinstberäkning vid *avyttring av teckningsrätt*. Enligt RÅ 1933 ref 43 delar man här upp anskaffningsvärdet för den gamla aktien så, att den del av

---

skäl. Man äventyrar normalt inte någon den skattskyldiges rätt genom att inte underrätta honom om rättelser av felräkningar som leder till lägre taxering för honom eller rättelser av andra *uppenbara* fel eller försummelser som han gjort till sin nackdel. Även om det i princip är fel att låta bli att sända deklaranten underrättelse vid självklara rättelser till hans förmån kan det alltså inte betraktas som ett lika allvarligt fel som när underlåtenheten gäller en avvikelse till hans nackdel.

En ledande tanke bakom underrättelsekravet är att den skattskyldige, när han får sin debetsedel, antingen skall finna full överensstämmelse mellan sedelns och deklarationens slutsiffror eller också med ledning av en underrättelse om avvikelse skall kunna stämma av debetsedeln mot deklarationen. Det behöver väl knappast framhållas vilken betydelse det har för förtroendet för taxeringsnämnderna och för de skattskyldigas möjligheter att bevaka sina intressen att underrättelseskyldigheten fullgörs på åsyftat sätt.

Till sist en praktisk detalj. Varför inte framställa underrättelseformulären i A 4-format så att TO slipper vända bladen när de mera ordrika underrättelserna skrivs ut. Ett irritationsmoment skulle försvinna och tid vinnas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:30