Eftertaxering i belysning av nyare rättsfall

Av landskamreraren Erik Lilliesköld

Som rubriken anger avser artikeln inte en total kartläggning av institutet eftertaxering. En utförlig redogörelse härför finns i den av Hedborg m fl utgivna taxeringshandboken (2:a upplagan sid 294—307). Vidare kan nämnas länsassessor Birger Wennbergs artikel i Skattenytt 1961 sid 309—331. Avsikten är nu att göra en påbyggnad av tidigare redogörelser genom en inventering av nyare rättsfall från regeringsrätten av större intresse. I avsnittet om "ringa belopp" behandlas dock även underinstansernas praxis, då frågor härom endast sällan förs vidare. Till grund för artikeln ligger ett föredrag från hösten 1967. Senare avgjorda mål av intresse har emellertid inarbetats i texten. Slutligen har särskild uppmärksamhet fästs vid regeringsrådet Sten Walbergs artikel om bevisbördan vid bl a eftertaxering, Skattenytt 1968 sid 303—315.

Bestämmelserna om eftertaxering för inkomst och för förmögenhet finns i 114—116 §§ taxeringsförordningen (TF). Före den nya taxeringsförordningens tillkomst hade motsvarande regler sin plats i kommunalskattelagen m fl författningar. Bestämmelserna om beskattningsort och skatteberäkning vid eftertaxering finns fortfarande i kommunalskattelagen, 62 och 63 §§. De gamla reglerna hade delvis en annorlunda innebörd, vilket man bör hålla i minnet när man läser äldre rättsfall. De nya reglerna har under sin mer än tioåriga tillvaro inte ändrats. Tillämpningen har genom en mängd avgöranden fått en viss klarhet och stadga. Eftertaxering är dock fortfarande ett komplicerat institut. Nya mål om eftertaxering som bedömts olika i skilda instanser dyker därför ständigt upp.

Huvudbestämmelserna sammanfattas i 114 § på följande sätt:

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet föranlett att den skattskyldige icke blivit taxerad eller att han blivit för lågt taxerad till kommunal inkomstskatt inom vederbörande kommun eller till statlig inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt, skall han eftertaxeras för vad som genom berörda förfarande förut undgått taxering. Eftertaxering må dock ej åsättas, om vad som undgått taxering är att anse som ringa. – – – Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, om skattskyldig, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning.

De angivna förutsättningarna kan återges i följande fyra punkter:

1. Den skattskyldige måste ha lämnat ett *oriktigt meddelande* eller ha *underlåtit* att lämna meddelande i uppgift eller upplysning till ledning för taxering.

2 Han skall ha blivit *för lågt taxerad* eller *inte taxerad.*

3 Meddelandet eller underlåtenheten skall ha *följts* eller eljest *föranlett* att den skattskyldige blivit för lågt taxerad eller undgått taxering.

4. Som en fjärde förutsättning kan man räkna bestämmelsen om att vad som undgått taxering *inte* får vara *ringa.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

Förutsättningen enligt punkt 2 har betydelse endast i samband med orsakssammanhanget enligt punkt 3 och begreppet "Ringa belopp" enligt punkt 4. I framställningen nedan kommer punkterna 2 och 3 att behandlas tillsammans.

Omständighet som inte ansetts innebära oriktig uppgift eller underlåtet meddelande

I sin självdeklaration lämnar den skattskyldige rent faktiska sakuppgifter, t ex rörande lön, antal rum som en bostadsförmån omfattar, kostnader för intäkternas förvärvande. Oriktiga uppgifter om sakförhållanden kan grunda eftertaxering. Oriktiga uppgifter är nämligen vad som enligt 114 § TF kallas oriktigt meddelande. I deklarationen framlägger den skattskyldige också påståenden eller yrkanden, som grundar sig på hans bedömningar. Oriktiga yrkanden utgör inte grund för eftertaxering (jfr Hedborg m. fl. sid 52 och 296). — Ett oriktigt meddelande föreligger t ex om den skattskyldige i deklarationen uppgett att han som löneförmån disponerat "tjänstebostad om 3 rum" men bostaden faktiskt omfattat 5 rum. Om han däremot skrivit "bostadsförmån 1.500 kr avseende värdet av tjänstebostad om 5 rum" har han endast kommit med ett yrkande. Även om värdet av bostadsförmånen uppgår till 4.000 kr kan det oriktiga yrkandet inte grunda eftertaxering. I de närmast följande rättsfallen har frågan om oriktigt meddelande lämnats eller ej satts på sin spets.

RÅ 1963 ref 38 avsåg fråga om skattskyldig i uppgifter till ledning för taxering lämnat oriktigt meddelande beträffande yrkat avdrag för periodiskt understöd till studerande minderårig son, som inte tillhörde den skattskyldiges hushåll. B yrkade i sin självdeklaration 1957 avdrag för periodiskt understöd till en son och anförde: "Angivet understöd utgör underhållsbidrag enligt Stockholms rådhusrätts utslag . . . till son i tidigare äktenskap född 17/1 1939. Detta utgår med 190 kronor/månad. Då sonen icke längre är skolpliktig är underhållet icke bidrag till uppfostran eller studier." Ingen instans ansåg formella förutsättningar för eftertaxering föreligga. B ansågs uppenbarligen inte ha lämnat ett oriktigt meddelande — som TI hävdat — utan endast ha gjort ett felaktigt yrkande. En ledamot i RR ansåg emellertid att B:s förfarande inneburit att oriktigt meddelande lämnats och ville därför eftertaxera.

Mot detta referatmål bör man ställa RÅ 1964 Fi 346 och 1967 Fi 1851, som visar att hinder för eftertaxering inte föreligger om den skattskyldige i den aktuella deklarationen inte lämnat uppgift om att barn är minderårigt eller studerande. Den omständigheten att den skattskyldige i tidigare deklaration lämnat uppgift om förhållandet utesluter inte eftertaxering. Detta framgår av RÅ 1964 Fi 346.

I RÅ 1969 Fi 363 ansågs ett travsällskap, som anordnat ett totalisatorspel och underlåtit att redovisa överskottet, 51.453 kr, för en tävlingsdag inte ha lämnat oriktigt meddelande. Sällskapet hade i deklarationen under särskilda upplysningar och yrkanden antecknat: Under året har anordnats en tävlingsdag, s k särdag, vars överskott fördelats lika mellan Västra Sveriges Travhästägareförening och Åby Travtränareförening. Inga priser till vinnare utdelades. Utredning pågår rörande framtida utformningen av sådana särdagar samt om användningen av överskott vid dessa dagar (pensioneringsändamål). — KR ansåg att sällskapet genom denna upplysning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

hade underställt TN frågan om beloppet utgjorde en avdragsgill kostnad i sällskapets rörelse. Sällskapet kunde därför inte anses ha lämnat oriktigt meddelande, som föranlett att sällskapet undgått taxering. RR lämnade besvär av TI utan bifall.

I rättsfallet RÅ 1967 Fi 1941 (Sv Skattetidn RR-utslag 1967 sid 120) ansågs ej heller en vid Statens vattenfallsverk anställd montör R ha lämnat oriktig uppgift genom att yrka avdrag för kostnad för resor mellan hemmet och arbetsorten trots att skattefritt traktamente utgått med 2.025 kr, vilket motsvarade 12,60 kr per dygn. Traktamentet hade bräknats efter 3,15 kr för varje påbörjat 6-tal timmar, som bortovaron från stationeringsorten omfattat. R yrkade i deklarationen avdrag för 175 resor mellan hemmet och arbetsorten. TN medgav avdrag för 155 resor med 821 kr. TI yrkade att R skulle eftertaxeras eftersom traktamentet fick anses ha varit avsett att täcka samtliga ökade levnadskostnader oavsett om R övernattat på arbetsorten eller om han rest hem varje dag. R fick genom sitt yrkande om avdrag, enligt TI, anses ha lämnat felaktig sakuppgift eftersom yrkandet måste innebära en antydan om utgifter trots att R fått dessa ersatta genom skattefria traktamenten. — Även om R:s yrkande var obefogat med hänsyn till att han uppburit skattefria traktamenten innebar det emellertid inte någon oriktig uppgift. TI:s yrkande om eftertaxering bifölls inte heller i någon instans.

I rättsfallet RÅ 1968 Fi 628 ansågs uppgifter om värdet av vissa naturaförmåner inte innefatta sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § TF. Fru O tog i deklarationer 1958 upp värde av "naturaförmåner" till 4.000 kr för sig och 2.000 kr för sin omyndiga dotter. TN följde deklarationerna. TI uppskattade förmånernas värde till 16.000 kr och yrkade eftertaxering. PN fann skäligt uppskatta värdet till 13.500 kr och eftertaxerade fru O för 9.500 kr. KR ej ä. RR undanröjde eftertaxeringen samt yttrade:

> O har upplyst att vid taxeringen 1952, då hennes man i sin självdeklaration redovisat motsvarande förmåner för sig och sin familj, vederbörande TN efter förfrågan om förmånernas omfattning beslutat uppskatta värdet av dessa till 7.000 kr samt att vid taxeringen år 1957 dödsboet efter mannen i sin självdeklaration upptagit värdet av förmånerna till 6.000 kr, vilket TN godtagit. — För taxeringen 1958 har O i sin självdeklaration uppgivit att hon haft bostad på stadshotellet i Karlstad och att hon, förutom lön och styrelsearvode, haft naturaförmåner från stadshotellet till ett värde av 4.000 kr. Vidare har i självdeklaration avgiven för hennes 1949 födda dotter, som tillhört hennes hushåll, upptagits naturaförmåner till ett värde av 2.000 kr. Vid nu angivna förhållanden kan icke anses att den av O i 1958 års deklaration lämnade uppgiften om naturaförmånernas värden innefattat sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § TE.

I avsnittet om orsakssammanhanget mellan oriktigt meddelande och för låg taxering redovisas ett fall om för lågt deklarerad bostadsförmån, RÅ 1967 Fi 409, där det blev motsatt utgång. Men i det fallet var det inte ett oriktigt yrkande utan otillräcklig uppgift.

Oriktigt meddelande respektive underlåtenhet att lämna uppgift

I RÅ 1966 Fi 1643 konstaterade RR att S inte ägt rätt till avdrag för värdeminskning av värdepapper, som inte utgjort omsättningstillgång i hans rörelse. Trots att han var uppgiftspliktig hade han underlåtit att lämna uppgift på rörelsebilagan om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

nedskrivningen. Genom sin underlåtenhet att redovisa avdraget i rörelsebilagan ansågs han ha förtigit ett sakförhållande varom upplysning bort lämnas. Detta hade föranlett att han obehörigen erhållit avdrag.

Om S lämnat uppgift på rörelsebilagan om nedskrivningen kan det antas att nedskrivningen bedömts som ett felaktigt yrkande om avdrag. Han hade då inte kunnat eftertaxeras.

Om det vid en taxeringsrevision framkommer att en skattskyldig utelämnat intäktsbelopp är det uppenbart att den första förutsättningen för eftertaxering — oriktigt meddelande eller underlåtenhet — föreligger. En vanlig anledning till eftertaxering torde vara det förhållandet att oredovisade intäkter kommit fram vid taxeringsrevision.

Den omständigheten att skattskyldig anser att en sakuppgift utan betydelse, t ex därför att han tror att en intäkt inte är skattepliktig föranleder i princip inte befrielse från eftertaxering. Man kan här peka på att eftertaxering för jordstyckningsrörelse skett i flera fall där uppgifter inte lämnats om att rörelse bedrivits eller sådana uppgifter lämnats att det inte framgått att tomtförsäljning drivits rörelsemässigt. Så t ex har förutsättning för eftertaxering ansetts föreligga trots att skattskyldig i deklarationen uppgivit att tomter sålts, se bl. a. RÅ 1965 Fi 253.

I ett fall hade en skattskyldig, som under en lång följd av år uppburit livränta, inte upptagit ett under 1956 erhållet belopp i sin självdeklaration 1957. Som anledning härtill uppgav hon att hon inte beskattats första gången då hon uppbar räntan. Invändningen friade henne inte från eftertaxering för 1957. Det konstaterades att hon var skattskyldig för livräntan och dess kapitalvärde och att livräntan inte upptagits i självdeklarationen 1957 med påföljd att hon varken inkomstbeskattats för räntebeloppet eller förmögenhetsbeskattats för kapitalvärdet vid den ordinarie taxeringen, RÅ 1966 Fi 127 (jfr ovan RÅ 1964 Fi 346).

Såsom exempel på oriktig uppgift om förmån av hyresbillig bostad kan nämnas RÅ 1966 Fi 342 där RR lämnade följande utförliga motivering:

I p 3 anv till 32 § KL föreskrives att såsom intäkt av tjänst skall upptagas hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten, samt att, om tjänsteinnehavaren fått utgiva ersättning för bostaden, bostadens uppskattade värde därmed skall minskas. Genom sin underlåtenhet att i avgiven självdeklaration lämna uppgift om hyresvärdet av åtnjuten bostadsförmån, minskat med utgiven ersättning, får S anses ha lämnat oriktigt meddelande av den art, som avses i 114 § TF. Därigenom har föranletts, att S blivit för lågt taxerad. S bör därför eftertaxeras för vad som förut undgått taxering. Den omständigheten att S:s arbetsgivare underlåtit att — på sätt stadgas i 37 § TF — lämna uppgift om bostadsförmånen och om det därför av S erlagda vederlaget utgör icke hinder mot åsättande av eftertaxering. — (Två ledamöter skiljaktiga).

I RÅ 1964 ref 15 eftertaxerades en ingenjör med konsulterande arkitektverksamhet för utestående fordringar, som han inte deklarerat. TN hänförde L:s inkomst av denna verksamhet till rörelse i stället för tjänst men avvek inte från inkomstberäkningen, som alltså skedde enligt kontantmetoden. RR eftertaxerade L för inkomst av rörelse med 6.509 kr, enär inkomstberäkningen skulle ske enligt bokföringsmässiga grunder och hänsyn alltså skulle tas både till kontanta intäkter och till fordringar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

Genom att underlåta att vid inkomstberäkningen ta hänsyn till utestående fordringar eller att eljest lämna uppgift därom fick L anses ha lämnat oriktigt meddelande, som följts vid taxeringen och föranlett för låg taxering. Den omständigheten att han i förmögenhetssammanställningen upptagit bl a fordringar av inte angiven art utgjorde inte hinder för eftertaxering.

I RÅ 1964 Fi 1256 beskattades en hustru i enlighet med sin självdeklaration för lön från sin mans bilbolag till ett belopp av 6.000 kr. Hon fick förvärvsavdrag med 1.480 kr. TI ansåg att hon ej var berättigad till förvärvsavdraget och yrkade eftertaxering för beloppet. Alternativt yrkade han att mannen skulle eftertaxeras för den för hustrun uppgivna lönen 6.000 kr, varvid hustruns taxering skulle undanröjas. PN biföll inte något av TI:s yrkanden. KR däremot biföll TI:s andrahandsyrkande. RR fastställde KR:s utslag med följande motivering:

Såsom KR funnit får ifrågavarande belopp 6.000 kr anses ha utgjort inkomst för mannen och inte för hustrun. Då beloppet inte redovisats i mannens deklaration utan upptagits av hustrun såsom en inkomst av eget arbete med yrkande om s k förvärvsavdrag, har makarna lämnat oriktiga uppgifter, vilka följts vid taxeringen och därigenom föranlett för låg taxering.

I rättsfallet RÅ 1965 Fi 2013 ansågs oriktigt meddelande föreligga därför att yrkat avdrag för reparation av byggnad inte motiverats. Omständigheterna var följande:

Aktiebolaget S yrkade i sin självdeklaration 1962 avdrag för kostnader för reparationer med 87.189 kr och upplyste att kostnader för ny-, till- eller ombyggnad uppgått till 87.190 kr. På förfrågan av TO uppgav bolaget att underhållet tidigare varit eftersatt och lämnade specifikation över kostnaderna. Efter yrkande av TI eftertaxerades bolaget för 84.680 kr. RR slog fast att bolaget visserligen hade redovisat utgifterna men underlåtit att genom arbetsbeskrivningar eller på annat sätt uppge arten av eller ändamålet med de utförda arbetena. På grund härav och genom att bolaget hänfört väsentligt för stor del av de för året uppgivna byggnadskostnaderna till avdragsgilla reparationskostnader fick bolaget anses ha lämnat sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § TF och detta oriktiga meddelande hade följts vid taxeringen.

Av intresse i detta sammanhang är RÅ 1966 Fi 1223, som också gäller eftertaxering för obehörigen avdragna byggnadskostnader. Liksom i det föregående fallet illustrerar detta att utebliven uppgift i samband med yrkande om avdrag såsom för reparationskostnader kan föranleda eftertaxering. Det kan dessutom nämnas att i detta fallet en ledamot av TN hade kännedom om arbetenas art. Detta förhållande hindrade emellertid inte eftertaxering. Det avgörande var att den skattskyldige brustit i sin uppgiftsskyldighet, vilket torde framgå av följande redogörelse för omständigheterna.

A fick vid 1959 års taxering sådant avdrag med 30.727 kr. Vid taxeringsrevision anmärktes bl a att med hänsyn till de arbeten som utförts på fastigheten reparationsavdraget borde nedsättas med 15.000 kr. TI yrkade eftertaxering för 15.000 kr men PN avslog yrkandet med följande motivering. A hade på fastighetsbilaga till självdeklarationen uppgivit att kostnad för reparation uppgått till 30.727 kr. Av handlingarna framgick att A på anmodan av TO att redogöra för de utförda arbetena hänvisat till att en ledamot av TN utfört dessa arbeten, varför denne kunde lämna uppgift om arbetens art. Enär det under angivna förhållande måste antagas, att TN ägde nödig kännedom angående reparationer och grundförbättringar, och A icke kunde anses ha lämnat oriktigt meddelande, förelåg icke förutsättningar för eftertaxering. KR fann

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

inte skäl att bifalla besvär av TI, men det gjorde RR med följande motivering. Genom att A, som icke lämnat någon beskrivning av ifrågavarande arbeten, i sin år 1959 avgivna deklaration hänfört hela beloppet 30.727 kr till avdragsgilla reparationskostnader, ehuru utredningen ger vid handen, att en väsentlig del av kostnaderna avser icke avdragsgilla kostnader för nybyggnads- och ombyggnadsarbeten, får A anses ha lämnat sådant oriktigt meddelande, som avses i 114 § TF. Handlingarna föranleder icke till antagande att TN, som följt det oriktiga meddelandet, haft kännedom om de rätta förhållandena. Förutsättningar för eftertaxering får därför anses föreligga. – Jfr nedan om orsakssammanhang.

Orsakssammanhanget mellan oriktigt meddelande och för låg taxering m m

Såsom Walberg påpekar (SN 1968 sid 305 och 314) upptar 114 § TF en särskild bevisbörderegel, som innebär en presumtion för att en oriktig uppgift förorsakat en för låg taxering om uppgiften följts vid den ordinarie taxeringen. Denna presumtion kan ej motbevisas. Walberg tillägger (sid 315) att bevispresumtionen föranlett att man i dylika fall numera inte fäster någon vikt vid invändningar om att taxeringsmyndigheterna vid den ursprungliga taxeringen kan antas ha känt till att uppgiften var oriktig – förutsatt att myndigheterna inte därmed tagit ställning till någon rätts- eller uppskattningsfråga.

Det har i förbigående redan nämnts att den omständigheten att ledamöter i TN — däribland TO — känt till ett visst sakförhållande inte utesluter eftertaxering d v s orsakssammanhanget bryts inte av nämnda förhållande. Se t ex RÅ 1969 Fi 351 angående lantbrukaren S.

S bedrev ungdjursuppfödning. Inga kor fanns på gården. 1959 sålde han till sina två bröder 2/3 av samtliga 34 ungdjur för 18.000 kr. I deklarationen redovisade han sitt djurbestånd vid 1959 års utgång till 1/3 av 23 ungdjur. Försäljningen av djuren till bröderna omnämndes ej. TN följde deklarationen. PN eftertaxerade för 18.000 kr. Hos KR yrkade S undanröjande av eftertaxeringen och anförde därvid att han upplyst TO om försäljningen och att även TN känt till denna. Vidare framgick det av S:s deklaration att han hade endast 1/3 av djurbesättningen kvar 31.12.1959. Av brödernas deklarationer framgick det vidare att bröderna ägde 1/3 var av besättningen. KR ej ä med följande motivering: Enär av 1960 års deklaration och därvid fogade handlingar icke framgår, att ifrågavarande djur försålts föreligger förutsättningar för eftertaxering oberoende om TO haft kännedom om försäljningen eller ej. RR ej ä.

Såsom exempel på orsakssammanhang mellan oriktig uppgift och för låg taxering kan också nämnas RÅ 1964 Fi 367, vilket avsåg jordstyckningsrörelse. Omständigheterna var följande.

Under en följd av år före 1953 hade beskattningsnämnderna beräknat nettointäkten av tomtförsäljningar från en större jordegendom till 10 procent av bruttointäkterna. I sin självdeklaration 1953 uppgav L under rubriken inkomst av rörelse "Tomtförsäljning beräknad enl. PN:s beslut 2/3" samt utförde i sifferkolumnen 54.000 kr. Därmed avsåg L att 10 procent av köpeskillingen (810.000 kr) för tomtförsäljningar under beskattningsåret utgjorde inkomst av rörelse och att 2/3 härav belöpte på henne. RR konstaterade att L:s uppgifter i deklarationen innebar att kostnaderna och ingångsvärdet tillhopa utgjorde ungefär 90 procent av bruttointäkterna eller omkring 750.000 kr i stället för högst 434.872 kr enligt utredning i målet. L ansågs – förutom att hon oriktigt angivit bruttointäkterna (810.000 kr i stället för rätteligen 836.400 kr) – ha lämnat oriktig uppgift om beloppet av ingångsvärde och kostnader. Detta ansågs ha förorsakat att hon blivit för lågt taxerad. (Dessutom ansågs hon ensam skattskyldig för den uppkomna vinsten, ej blott för 2/3 därav). Jfr Walbergs ovan anmärkta uttalande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

I rättsfallet RÅ 1967 Fi 409 föranledde en för lågt deklarerad bostadsförmån eftertaxering.

L ansågs inte ha lämnat vederbörlig specifikation till ledning för beräkningen av förmånens värde. Hon hade underlåtit såväl att ange antalet rum i bostaden som att förmånerna innefattade kostnadsfri uppvärmning. Underlåtenheten fick anses ha föranlett att de av L på grund av hennes tjänst åtnjutna förmånerna vid den ordinarie taxeringen upptagits till beskatting med belopp som med åtminstone 1.500 kr understeg deras värde. Jfr Hedborg m fl sid 297.

Om en taxering föregåtts av en total taxeringsrevision kan en ny taxeringsrevision inte grunda eftertaxering, om de felaktigheter som vidlåder räkenskaperna i allt väsentligt uppdagades redan vid den första granskningen. Att en efter taxeringsrevision åsatt taxering likväl blivit för låg ansåg RR i målet RÅ 1964 Fi 2051 inte ha föranletts av oriktiga meddelanden från den skattskyldige utan fick antas väsentligen ha berott på att de påvisade felaktigheterna bedömts på annat sätt vid den ordinarie taxeringen än vid eftertaxering. RR ansåg därför inte förutsättningar för eftertaxering föreligga. — Här har alltså kausaliteten d v s orsakssammanhanget mellan den skattskyldiges oriktiga uppgifter och för låg taxering brutits genom att resultatet av taxeringsrevisionen bedömdes felaktigt vid den ordinarie taxeringen.

Om väsentliga brister i bokföringen däremot kommit i dagen först vid den senare taxeringsrevisionen skulle kravet på orsakssammanhang mellan de oriktiga meddelandena och den felaktiga taxeringen med sannolikhet ha ansetts uppfyllt. En taxeringsrevision hindrar alltså inte eftertaxering på grundval av vad som framkommer vid senare granskning. Detta gäller i synnerhet vid partiell revision men kan också vara fallet vid en total revision, nämligen om felaktigheterna inte kunnat upptäckas vid den första revisionen.

I fallet RÅ 1959 ref 34 eftertaxerades ett aktiebolag för åren 1948 och 1950 i anledning av ett med för högt belopp yrkat avdrag för reparation och underhåll. TN hade nämligen vid taxeringarna 1948 och 1950 följt bolagets uppgifter i deklarationerna. Däremot eftertaxerades bolaget inte för år 1949 "vid det förhållandet att vederbörande TN, om än med ledning av otillräckliga uppgifter, företagit en uppskattning av de avdragsgilla reparations- och underhållskostnaderna och med ledning av denna uppskattning avvikit från bolagets deklaration". Jfr Hedborg m fl sid 301 och 302.

RÅ 1966 ref 5 avser likaledes ett fall där TN tagit ställning i en uppskattningsfråga. Anna S var bosatt i Gladhammar och ägde en jordbruksfastighet i Södra Vi. Under åren 1957 och 1958 lät hon utföra byggnadsarbeten på fastighetens boningshus. Arbetena drog en kostnad av omkring 55.000 kr med ungefär hälften vardera året. I 1958 års deklarationer yrkade hon avdrag för reparationskostnader med cirka 17.000 kr och angav att knappt 11.000 kr utgivits för förbättringskostnader. TN i Södra Vi fordrade in en redogörelse för byggnadsarbetenas art och omfattning samt kostnaderna och prutade sedan ned avdraget med 2.400 kr. TN i Gladhammar fick vederbörligt meddelande från TN i Södra Vi men godkände dock deklarationen helt. Båda taxeringsnämndernas beslut vann laga kraft. I sina självdeklarationer 1959 yrkade Anna S avdrag för reparation och underhåll med knappt 14.000 kr och angav kost-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

nader för förbättringar till ett ungefär lika stort belopp. Båda TN vägrade avdrag. Anna S besvärade sig, varefter fastigheten besiktigades av bland andra byggnadssakkunnig och ledamöter i PN. Med hänsyn till vad som därvid framkom avstyrkte TI besvären över 1959 års taxering och yrkade dessutom att Anna S skulle eftertaxeras för 1958 därför att ingen del av kostnaderna kunde anses avdragsgill. PN biföll TI:s talan men KR undanröjde eftertaxeringarna med hänsyn till att TN i Södra Vi "om än med ledning av otillräckliga uppgifter företagit en uppskattning av de avdragsgilla kostnaderna och därvid avvikit från Anna S:s deklaration". RR ändrade inte KR:s utslag.

Att eftertaxeringen också undanröjdes i Gladhammars kommun torde sammanhänga med att TN i Gladhammar fått del av TN:s i Södra Vi synpunkter och således kunde anses ha känt till förhållandet. På grund av att TN i Gladhammar försummat att begagna sig av de upplysningar, som lämnats av TN i Södra Vi ansågs synbarligen orsakssammanhanget mellan oriktigt meddelande och för låg taxering avklippt. Det är alltså en väsentlig skillnad mellan det fall att TN känner till ett förhållande och då en enskild ledamot känner till förhållandet, som var fallet i tidigare nämnda RÅ 1966 Fi 1223 samt i RÅ 1965 Fi 823.

Ringa belopp

Taxeringshandböckerna talar om tre förutsättningar för eftertaxering. I likhet med Wennberg har jag tagit med en fjärde eftersom även den står inskriven i 114 § TF, nämligen att eftertaxering ej skall åsättas om vad som undgått taxering är att anse som ringa. Vad som är ringa är vanskligt att avgöra. Enligt förarbetena (SOU 1955: 51 sid 204) bör det obeskattade beloppet varken absolut sett vara ringa eller framstå som mindre betydelsefullt i förhållande till den skattskyldiges samlade skattebörda. Frågan har behandlats, förutom i taxeringshandböckerna av landskamreraren Stefan Dryselius i Svensk Skattetidning 1957 sid 7 ff, Wennberg i Skattenytt 1961 sid 322 ff och taxeringsintendenten Jan Sundin i Skattenytt 1963 sid 153 ff.

Regeringsrättsutslag med anknytning till frågan om ringa belopp förekommer sparsamt. Notiserna i RÅ brukar dessutom inte ge någon upplysning om den skattskyldiges skattebörda. Emellanåt kommer frågan upp i PN. I första hand är det dock TI som måste ta ställning till om han skall framställa ett yrkande om eftertaxering eller ej.

I flertalet län tillämpas en fix nedre beloppsgräns eller en ungefärlig undre gräns i fråga om eftertaxering för inkomst. Endast undantagsvis går gränsen under 500 kr. I fråga om eftertaxering för förmögenhet har man i flertalet län ej kunnat ange någon lägsta gräns och de få gränser som tillämpas har stora inbördes variationer. Sambandet med inkomsttaxeringen beaktas ofta. För eftertaxering till allmän varuskatt hade endast en tredjedel av länen en fix nedre gräns och även här var variationerna stora. Någon "relativgräns" vid sidan om det fixa beloppet finns inte i annan mån än vad som sagts om förmögenhetstaxeringen och att man på några håll sneglat på storleken av undandragen skatt, som i något fall ansetts böra uppgå till lägst 100

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

kr. Flertalet TI har förklarat sig tillämpa samma gränser för framställning om eftertaxering om den gäller både statlig och kommunal inkomstskatt som då den avser enbart endera. Här finns emellertid en ganska stor minoritet som vill skärpa kraven om endast endera taxeringen är aktuell eller som vill gå ned i beloppsgräns om yrkandet avser båda taxeringarna.

I fråga om eftertaxering för en serie av år finns en klar majoritet för eftertaxering med underskridande av minimigränsen för något enstaka år i serien, dock att även för dessa en undre gräns på 300—400 kr angetts. Den vanliga minimigränsen brukar inte heller efterges för det äldsta året.

Flertalet TI har någon gång av olika skäl avstått från ett i och för sig berättigat yrkande om eftertaxering — mest i fråga om varuskatt, där lagen ger direkt möjlighet därtill — men även vid inkomsttaxering. Så har t ex skett av sociala skäl eller då fråga varit om eftertaxering av dödsbo, vidare då det framstått som uppenbart att eftertaxering skulle vara ett slag i luften på grund av att medel till skattens erläggande saknats. En TI har anfört som ett typfall för underlåtenhet att yrka eftertaxering att skattskyldig vissa år blivit för lågt, andra år för högt taxerad.

Exempel på avgöranden i högsta instans då eftertaxering ej åsatts på grund av ringa belopp är RÅ 1964 Fi 505 (inbesparade levnadskostnader under en resa till USA, som arbetsgivaren bekostat) och RÅ 1967 Fi 510 (påvisbart undandraget belopp uppgick till endast 277 kr).

Mot dessa utslag kan ställas fallet RÅ 1968 Fi 1538. W hade av PN eftertaxerats för 12.953 kr (minkfarm). Hos KR yrkade W att eftertaxeringen måtte undanröjas med undantag för ett belopp av 356 kr avseende återbäring som inte redovisats i rörelsens räkenskaper. KR begränsade eftertaxeringen till detta belopp och RR gjorde ej ändring häri.

Den 6 december 1969 avgjorde RR ett par fall, som gällde frågan ringa belopp. I ett av fallen åsattes eftertaxering för ett belopp av 600 kr. I sammanhanget kan nämnas att den skattskyldiges beskattningsbara inkomster utgjorde 15.700 kr respektive 17.700 kr.

Det förekommer att samtaxerade makar eftertaxeras och därvid det undandragna beloppet för den ene är ringa. I PN torde makar i allmänhet betraktas som en enhet vid eftertaxering och så kan man ha resonerat i RÅ Fi 1966 1290. Båda makarna eftertaxerades för odeklarerade räntor, mannen för 289 kr och hustrun för 758 kr.

Skönstaxering

Till övervägande del avser eftertaxeringar rättelse av fel, som siffermässigt kan påvisas. Om förutsättningarna enligt 114 § första stycket TF är för handen kan emellertid eftertaxering åsättas med ett skönsmässigt beräknat belopp. Andra stycket i samma paragraf stadgar härom:

"Föreligga sådana omständigheter att eftertaxering skall åsättas och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av den skattskyldige lämnade uppgifter icke varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering, skall eftertaxeringen åsättas med tillämpning av 21 §."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

För en skönsmässig uppskattning vid eftertaxering krävs alltså att förutsättningarna för både eftertaxering enligt 114 § och skönstaxering enligt 21 § TF föreligger. Walberg har i sin ovannämnda artikel framhållit skillnaden mellan vanlig skönstaxering och skönsmässig eftertaxering och därvid uttalat att för den senare fordras att TI kunnat påvisa en oriktig uppgift och ett icke ringa konkret belopp och att dessutom deklaration eller räkenskaper är så allmänt bristfälliga att de inte förtjänar tilltro. Uttalandet får nog inte pressas. Om TI visar att t ex både bruttovinst i förhållande till omsättning och enligt deklarationen tillgängliga medel för kontanta levnadskostnader uppenbart visar på en underdeklaration har jag svårt att tänka mig att eftertaxering för ett skönsmässigt uppskattat belopp skulle vara utesluten endast därför att TI inte kunnat påvisa något konkret undandraget belopp. Kan det slås fast att deklarerad inkomst uppenbarligen varit otillräcklig eller att den skattskyldige måste ha haft högre inkomst än vad han deklarerat föreligger förutsättning för eftertaxering.

Såsom Walberg säger fordras dock uppenbarligen betydligt större mått av bevisning vid eftertaxering än som anses tillräckligt i ett vanligt taxeringsmål för att deklaration och räkenskaper skall mista sitt vitsord, särskilt vid skönsmässig uppskattning. Enligt Walbergs uppfattning brukar skönstaxeringar i eftertaxeringsmål begränsas i anslutning till vad inkomsten *minst* kan beräknas ha uppgått till. Walberg hänvisar till RÅ 1963 Fi 640 och 1966 Fi 1406. Därmed avses uppenbarligen att RR inte stannat vid vad som kunnat påvisas av utelämnade inkomster. Jfr t ex RÅ 1965 Fi 210 nedan.

I RÅ 1966 Fi 1406 grundade RR en skönsmässigt beräknad eftertaxering på följande premisser. Deklarerad bruttovinst — 16,75 procent av omsättningen — hade avsevärt understigit den för jämförliga rörelser normala — 25 procent — utan att någon godtagbar förklaring kunnat lämnas. Vid taxeringsrevision hade också konstaterats ett antal smärre felaktigheter som nedbringat vinsten. Därigenom fick anses ådagalagt att den verkliga inkomsten av rörelse med väsentligt belopp överstigit den deklarerade. Eftertaxering skulle därför äga rum. Bokföringen utvisade sådana brister att den inte kunde läggas till grund för en tillförlitlig taxering. Eftertaxeringen skulle därför åsättas med tillämpning av 21 § TF. PN eftertaxerade för 10.000 kr, KR undanröjde, RR ansåg förutsättningar för eftertaxering föreligga men stannade vid 6.000 kr.

I rättsfallet RÅ 1966 Fi 655 ansågs två negativa kassasaldon och onormalt låg bruttovinstprocent inte utgöra tillräckliga skäl för eftertaxering. Omständigheterna var följande. Den skattskyldiga drev damfrisering, drosktrafikrörelse och bensinförsäljning. Vid taxeringsrevision framkom det att räkenskapsunderlaget var bristfälligt och att negativa kassasaldon förekommit vid två tillfällen. Det ena kassasaldot var på 646 kr och det andra på 6.809 kr. Det framkom vidare att bruttovinstprocenten var onormalt låg, 2 à 3 procent i stället för i branschen normalt 25 procent. Den skattskyldiga uppgav som förklaring till kassaunderskotten att hon haft fyra rörelser men endast en kassa. Som förklaring till den låga bruttovinsten uppgav hon att hon sålt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33

ut ett gammalt varulager. — RR undanröjde eftertaxeringarna av följande skäl: Det är visserligen klarlagt att räkenskapsunderlaget för S:s självdeklaration icke varit i allo tillfredsställande. Emellertid kan varken härigenom eller genom övrig förebragt utredning anses styrkt, att hon lämnat oriktigt meddelande till taxeringen och till följd därav blivit för lågt taxerad.

I RÅ 1965 Fi 210 var situationen den att en skrotfirma, ett aktiebolag, konstaterades ha gjort en otillåten nedskrivning av fordringar med 121.112 kr och genom felaktig bokföring ytterligare nedbringat bolagets skattepliktiga inkomst med 9.348 kr. Bolaget eftertaxerades skönsmässigt för en beskattningsbar inkomst av 150.000 kr, alltså för ett belopp, som med närmare 20.000 kr översteg vad som faktiskt hade påvisats som undandragen inkomst. Med hänsyn till rörelsens art och omfattning och omständigheterna i övrigt ansågs denna beräkning motiverad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:13:33