Om eftertaxering för ringa belopp

Av länsassessorn Jan Sundin

Enligt 114 § taxeringsförordningen må eftertaxering icke åsättas, om vad som undgått taxering är att anse såsom ringa.

Vad som menas med denna begränsningsregel synes i viss mån oklart. I Taxeringshandbok av Hedborg m. fl. (2:a uppl. sid. 298) uttalas, att härmed "torde avses, att det skall röra sig om ett skattebelopp, som absolut inte är ringa och som inte heller framstår som mindre betydelsefullt i förhållande till den skattskyldiges samlade skattebörda. Stadgandet får anses ge uttryck för att taxeringsmyndigheterna inte bör tillgripa en sådan åtgärd som eftertaxering, när det gäller mer obetydliga belopp. Det nyss anförda får å andra sidan inte tolkas så att ett icke obetydligt belopp ej bör eftertaxeras därför att den skattskyldiges inkomst varit synnerligen stor. Någon ändring i förhållande till tidigare praxis torde stadgandet inte innebära."

Lundevalls tolkning (Handbok i taxeringsförfarandet, sid. 313 o. f.) synes helt sammanfalla med författarnas till Taxeringshandbok.

Man kan icke påstå, att dessa uttalanden är särskilt klargörande, när det gäller att avgöra vad som skall anses såsom ringa. Å ena sidan utsäges, att frågan, hurvida beloppet är ringa skall bedömas bland annat med beaktande av den skattskyldiges samlade skattebörda. Å andra sidan förklaras, att detta icke får leda till att ett icke obetydligt belopp undgår eftertaxering därför att inkomsten varit synnerligen stor.

Som bekant fanns icke något motsvarande stadgande i de intill år 1956 gällande bestämmelserna om eftertaxering. I proposition nr 160 år 1955 föreslogs emellertid, att bestämmelserna om eftertaxering skulle kompletteras med en begränsningsregel, som i någon mån motsvarade den numera gällande bestämmelsen. Begränsningsregeln utformades så, att det utsades, att det oriktiga meddelandet skulle hava lämnats "i avseende å förhållande, som icke varit av allenast

---

svärsrätt föreligga och biföll yrkandet i sak. I besvär hos KR yrkade Tham tax. = TN. KR: ej ändring. Hos RR fullföljde Tham sin talan. Tham framhöll därvid, att målet var av liknande beskaffenhet som det av RR den 22 maj 1962 avgjorda målet angående A:s taxering. RR = TN, enär N:s underlåtenhet att tidigare framställa ifrågavarande avdragsyrkande icke framstode såsom ursäktlig i den mening som avsåges i 100 § andra stycket taxeringsförordningen, och N:s yrkande följaktligen icke bort av PN upptagas till prövning."

Då RR motiverat sin vägran att medgiva extraordinär besvärsrätt med att ursäktlighetskravet brustit, får utslaget generell räckvidd. Frågan om extraordinär besvärsrätt föreligger får därmed anses vara avgjord.[1]

[1] Se även Sv. Skattetidning RR-utslag 1961 s. 67 utslag den 5 september.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:26

oväsentlig betydelse för taxeringen". I propositionen (sid. 162) uttalades, att det syntes — i viss överensstämmelse med vad som gällde den skattskyldiges möjlighet att vinna rättelse i efterhand — böra föreskrivas, att den felaktighet i taxeringen, som sammanhängde med den skattskyldiges åtgärd, icke finge vara av oväsentlig betydelse. Någon nämnvärd avvikelse från tillämpad praxis torde detta dock inte innebära, sade departementschefen.

Propositionens förslag i denna del vann riksdagens bifall.

1955 års taxeringssakkunniga (SOU 1955 : 51, sid. 201) ansåg, att bestämmelserna om eftertaxering, i vad anginge förutsättningarna för åsättande av sådan taxering, fått en ändamålsenlig utformning genom 1955 års riksdagsbeslut. Någon ändring av uttryckssättet föreslogs icke av de sakkunniga.

I den proposition, som sedermera kom att ligga till grund för 1956 års taxeringsförordning, berördes icke detta spörsmål. Emellertid hade uttryckssättet ändrats så att reglerna om eftertaxering erhållit den utformning, som de nu har.

Innebörden av den år 1955 införda begränsningsregeln har närmare analyserats av Sandström i Svensk Skattetidning 1955 sid. 355 o. f. Sandströms slutsats var, att någon begränsning av rätten till eftertaxering icke kunde anses hava skett genom den då införda regeln. I vart fall kunde begränsningen endast innebära, att eftertaxering vore utesluten, då det undandragna beloppet utgjorde en synnerligen ringa del av den ifrågavarande inkomsten.

När det gäller tolkningen av den numera gällande begränsningsregeln kan det vara av intresse att påpeka, att såväl Hedborg m. fl. som Lundevall i sina ovanberörda kommentarer till taxeringsförordningen hänvisar till ett uttalande av taxeringssakkunniga i SOU 1955 :51, sid. 204. Å detta ställe i betänkandet beröra de sakkunniga frågan om förutsättningarna för extraordinär besvärsrätt för skattskyldig. Vissa begränsningar måste enligt de sakkunniga uppställas för att sådan besvärsrätt skall föreligga. En sådan begränsning — yttrade de sakkunniga — ligger däri att felet skall ha föranlett att taxeringen blivit väsentligt för hög, d. v. s. det skall röra sig om ett skattebelopp, som absolut sett inte är ringa och som inte heller framstår såsom mindre betydelsefullt i förhållande till den skattskyldiges samlade skattebörda.

Detta uttalande gällde således förutsättningarna för extraordinär besvärsrätt och icke eftertaxering. Det förhållandet att Hedborg m. fl. — vilka voro verksamma vid tillkomsten av den nya taxeringsförordningen — hänvisat till detta uttalande, när fråga är om förutsättningar för eftertaxering, synes giva vid handen, att lagstiftaren haft för avsikt att såsom förutsättning för eftertaxering kräva, att taxering skett till väsentligt för lågt belopp. Man kan i detta sammanhang jämföra uttryckssättet i 100 § första stycket under 6) och 7) taxeringsförordningen. Ett sådant antagande strider emellertid både mot författningstextens lydelse och mot departementschefens år 1955 gjorda uttalande, att den då föreslagna bestämmelsen icke torde innebära någon nämnvärd avvikelse från tillämpad praxis.

I en artikel i Svensk Skattetidning år 1957 sid. 7 o. f. har dåvarande byråchefen Dryselius något berört detta spörsmål. Man kan naturligtvis disku-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:26

tera — säger författaren — om härmed avses att det undandragna beloppet i och för sig är förhållandevis lågt eller om man äger beakta att det skattebelopp man vinner genom eftertaxering med hänsyn exempelvis till förekommande underskott, ortsavdrag eller s. k. ömmande avdrag är av ringa storlek. Författaren fortsätter: "I praktiken torde emellertid knappast några svårigheter uppkomma härvidlag med tanke på att taxeringsintendenterna (och det blir i framtiden dessa som huvudsakligen kommer att ta initiativ till eftertaxering) måste se till att taxeringsarbetet bedrivs så att man icke spiller tid på oväsentligheter. Bestämmelsen bör ses ur denna synpunkt d. v. s. som ett led i det numera alltmer framträdande önskemålet att icke belasta taxeringsmyndigheterna och irritera allmänheten med småsaker. Intendentens yrkande om höjningar i anledning av den årliga granskningen av deklarationsmaterialet måste av praktiska skäl begränsas till att avse belopp av ej alltför obetydlig storlek. I fråga om eftertaxeringarna bör man i vart fall icke tillämpa en lägre gräns än för yrkanden beträffande den ordinarie taxeringen."

Onekligen ligger det mycket i detta resonemang, även om Dryselius icke närmare förklarar, huru stadgandet skall tolkas. Gentemot Dryselius måste man dock invända, att det kan vara värdefullt även för taxeringsintendenterna att hava en någorlunda klar princip att tillämpa. Vidare kan man invända, att frågan om ett belopp är att anse som ringa i ett mål om eftertaxering ofta kan komma under de besvärsprövande instansernas bedömande. Så är förhållandet exempelvis i följande fall. En taxeringsintendent yrkar hos prövningsnämnden, att eftertaxering skall åsättas för ett belopp, som uppenbarligen icke är ringa, låt oss säga 1.500 kronor. Under målets handläggning — kanske i högre instans — visar det sig, att målet kommer att röra sig om ett avsevärt mindre belopp, till exempel 200 kronor.

Dryselius berör emellertid något en annan intressant fråga, nämligen frågan om taxeringsintendentens rätt och skyldighet att i den vanliga processen yrka höjning av skattskyldigas taxeringar. Någon begränsning till visst belopp gäller som bekant icke för sådana yrkanden. I praktiken torde taxeringsintendenterna emellertid underlåta att framställa sådana yrkanden, när fråga är om mindre belopp. Olika beloppsgränser torde därvid tillämpas å olika länsstyrelser. Stundom synes förekomma, att viss till beloppet fixerad gräns tillämpas, därest den skattskyldige icke anfört besvär över taxeringen; har denne anfört besvär, gäller däremot icke någon sådan gräns. Anledningen till denna åtskillnad synes icke lätt att förklara. I de fall, där viss beloppsgräns tillämpas, torde allenast beloppets storlek i och för sig vara avgörande.

Det förefaller önskvärt, att taxeringsförordningen kompletterades med en bestämmelse av innehåll, att taxeringsintendenten icke är skyldig att i den vanliga processen framställa yrkande om höjning av skattskyldigs taxering, när beloppet är att anse som ringa. Även om man icke anser, att en sådan bestämmelse är befogad, synes det förnuftigt att — i enlighet med Dryselius' ståndpunkt — tillämpa en högre beloppsgräns i fråga om eftertaxering än för vanliga besvärsyrkanden. Om sålunda å viss länsstyrelse tillämpas en gräns av 500

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:26

kronor för sistnämnda yrkanden, kan det vara befogat att i fråga om eftertaxeringsyrkanden fastställa gränsen till förslagsvis 800 eller 1.000 kronor.

Emellertid kvarstår frågan, huruvida man i fråga om eftertaxeringsyrkanden skall tillämpa en fixerad beloppsgräns, som gäller för alla skattskyldiga, eller om man skall taga hänsyn även till den skattskyldiges samlade skattebörda. Lagstiftarens mening synes ju hava varit, att man skall beakta även sistnämnda förhållande. Detta måste dock i praktiken leda till mycket besvärliga avvägningsfrågor. Antag att det vid en kontroll av vissa skattskyldigas banktillgodohavanden visar sig att två skattskyldiga underlåtit att deklarera ränteintäkter; det undandragna beloppet uppgår för varje skattskyldig till 500 kronor. För den ene uppgår den beskattningsbara inkomsten enligt den ursprungliga taxeringen till 500 kronor och för den andre till 15.000 kronor. Skall man då eftertaxera i förra fallet men ej i det senare? Detta synes icke rättvist.

För övrigt skall — åtminstone enligt Hedborg m. fl. — jämförelsen göras mellan det undandragna skattebeloppet och den samlade skattebördan. Man frågar sig vad som menas med detta. Den samlade skattebördan måste väl rimligen vara den skatt, som den skattskyldige debiterats på grund av den urspungliga taxeringen, därvid även varuskatt och förmögenhetsskatt med mera skall medräknas. Härav skulle följa, att ett undandraget inkomstbelopp kan te sig som försvinnande obetydligt i förhållande till den samlade skattebördan, därest till exempel varuskattetaxeringen är mycket hög.

Oavsett vilken lagstiftarens avsikt må hava varit med begränsningsregeln, synes det icke vara praktiskt möjligt att tillämpa densamma på annat sätt än att man har en för alla gemensam beloppsgräns. Man skulle då komma fram till en regel, som överensstämde med den i norsk skattelagstiftning gällande principen, att eftertaxering får ske, därest ett "icke ubetydelig belöp" undgått beskattning.

Å andra sidan kan man kanske hävda, att det kan vara rimligt att man — även om man har en dylik beloppsgräns — i vissa fall kan göra undantag. Antag att viss skattskyldig undgått taxering både för inkomst, förmögenhet och varuskatt. De undandragna beloppen understiger de vid vederbörande prövningsnämnd tillämpade beloppsgränserna. Man kan också antaga, att det visar sig, att viss skattskyldig underlåtit att deklarera ränteinkomst å 200 kronor under fem år. I dylika fall kan det måhända med visst fog hävdas, att hänsyn bör tagas till summan av den undandragna skatten.

Stundom synes man även vilja hävda, att det kan vara rimligt att eftertaxera obetydliga belopp, därest fråga kan bliva om åtal för oriktig självdeklaration. Det ter sig svårt — synes man vilja hävda — att anmäla ett fall av oriktig självdeklaration till åtal, därest beloppet icke kan eftertaxeras.

Onekligen är den gällande begränsningsregeln mycket oklart utformad, och man kommer — huru man än tillämpar densamma — icke ifrån svåra och ömtåliga avvägningsfrågor. Man har också anledning antaga, att rättstillämpningen icke är enhetlig vid prövningsnämnderna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:26