Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt Direkt skatt – Taxering

Nr 11 1978 – Årg. 8

Riksskatteverkets föreskrifter och anvisningar m m om skattetillägg och förseningsavgift vid 1978 års taxering;[1]

RSV Dt 1978:12

RSFS 1978:23

utfärdade den 21 juni 1978.

1 Inledning

1.1 Nya regler fr o m 1978 års taxering

År 1971 infördes ett administrativt sanktionssystem på skatte- och avgiftsområdet. För inkomst- och förmögenhetsskatternas del finns bestämmelser om sanktionsavgifterna intagna i taxeringslagen (1956:623), TL. Grundtanken vid utformningen av systemet har varit att förfarandet skall vara enhetligt, snabbt och billigt. Reglerna är därför enkla och schabloniserade. Skattetillägg påförs när vissa lätt konstaterbara förhållanden föreligger. Subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet beaktas i princip inte.

Riksdagen har 1978 antagit nya regler för sanktionsavgifterna.[2] De nya reglerna innebär bl a att nivån för skattetillägg har sänkts från 50 till 40 % i normalfallen och från 25 till 20 % i de fall den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxeringen. Tillämpningsområdet för den lägre procentsatsen och möjligheterna att efterge skattetillägg och förseningsavgift har vidgats.

Med stöd av 45 a § taxeringskungörelsen (1957:513) i dess senaste lydelse (1978:323) har RSV den 21 juni 1978 beslutat meddela följande föreskrifter och anvisningar om påföring av och befrielse (eftergift) från skattetillägg och förseningsavgift.

2 Skattetillägg

2.1 Grunder för påföring av skattetillägg

Skattetillägg enligt TL påförs om

- skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för sin taxering lämnat uppgift som befinnes oriktig (116 a § första stycket första meningen)
- skattskyldig skriftligen lämnat oriktig uppgift i mål om sin taxering (116 a § första stycket andra meningen)
- avvikelse skett från deklarationen med stöd av 21 § TL (116 b §)
- inkomst eller förmögenhet uppskattats med stöd av 21 § TL på grund av utebliven självdeklaration (116 c §)

[1] Jfr RSFS 1977:11 RSV Dt 1977:4
[2] SFS 1978:196, Prop 1977/78:136, SkU 1977/78:50

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

2.2 Förutsättningar för skattetillägg vid oriktig uppgift i taxeringen (116 a § första stycket första meningen)

2.2.1 Deklaration eller annat skriftligt meddelande

En förutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras enligt detta lagrum är att den skattskyldige lämnat deklaration eller annat skriftligt meddelande. Skattetillägg kan endast påföras för oriktigt meddelande som den skattskyldige lämnat själv eller genom legal ställföreträdare. Det är endast den skattskyldige som kan påföras skattetillägg.

Skriftligt meddelande som lämnats för skattskyldig som är juridisk person skall anses avlämnat av den juridiska personen, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige (116 e §).

Meddelandet skall ha lämnats till ledning vid den skattskyldiges taxering. Meddelanden som lämnas till myndighet för annat ändamål än taxering omfattas inte av bestämmelsen.

Skattetillägg påförs inte heller den som lämnat oriktig uppgift till beskattningsmyndighet om någon annans ekonomiska förhållanden i t ex kontrolluppgift. Detta beivras i annan ordning.

Som skriftligt meddelande räknas även meddelande som inte undertecknats, t ex inte undertecknad deklaration. Ett sådant meddelande kan normalt antas komma från den skattskyldige. Som regel torde det vara ytterst ovanligt att någon lämnar deklarationsuppgift för annan utan dennes vetskap och vilja. Meddelandet måste emellertid innehålla något som ger belägg för att det kommer från den skattskyldige som meddelandet avser. Vid bedömningen av om ett inte undertecknat meddelande kommer från den skattskyldige får sakupplysningarna om de personliga och ekonomiska förhållandena granskas med ledning av tillgängligt kontrollmaterial. Om en sådan granskning visar att flertalet sakuppgifter om den skattskyldige är korrekta, kan meddelandet som regel antas komma från den skattskyldige.

2.2.2 Oriktig uppgift

Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall påföras är att den skattskyldige har lämnat *oriktig uppgift*. Med oriktig uppgift avses inte enbart att skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift utan även att han underlåtit att lämna en uppgift som är av betydelse för att en riktig taxering skall kunna ske. Den oriktiga uppgiften kan bestå i att en intäkt inte redovisats eller redovisats med för lågt belopp eller att en kostnad redovisats med för högt belopp.

Som oriktig uppgift anses inte oriktigt yrkande eller värdering som grundar sig på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (jfr 116 f § andra stycket och 4.2). Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Oriktig uppgift föreligger som regel även om en värdering är så felaktig att den på ett missvisande sätt karaktäriserar en förmån eller en avdragspost.

Begreppet oriktig uppgift har utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild. Detta innebär bl a att en enhetlig gräns mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande är avsedd att gälla i eftertaxerings- och skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

tilläggssammanhang.

Vid gränsdragningen mellan vad som utgör oriktig uppgift och oriktigt yrkande kan ledning hämtas från de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildats vid tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet.

Skattetillägg utgår sålunda inte om ett yrkande redovisats öppet. Detta innebär att skattetillägg inte påförs om fråga är om en uppgiven avdragspost är avdragsgill eller inte. Till oriktigt yrkande hänförs inte sådana yrkanden som är dolda i underlaget för deklarationen t ex i bokföringen. I de fall där redovisningen i deklarationsformuläret är summarisk, såsom för rörelseidkare, är det därför av betydelse att tveksamma frågor redovisas öppet.

Yrkandet måste framgå av deklarationen eller annan tillgänglig handling. För att ett yrkande skall anses öppet redovisat krävs i princip att yrkandet kan bedömas på grundval av lämnade uppgifter eller andra omständigheter.

Vad som utgör oriktig resp riktig uppgift bör ses mot bakgrunden av stadgandet i 31 § 1 mom TL. Enligt detta lagrum bör den skattskyldige, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, meddela de upplysningar till ledning för egen taxering som kan vara av betydelse för att åsätta en riktig taxering. Frågan om hur långt uppgiftsskyldigheten sträcker sig kan emellertid inte besvaras generellt utan får avgöras från fall till fall.

Till ledning för bedömning av om oriktig uppgift eller oriktigt yrkande föreligger anges här följande exempel.

Har skattskyldig underlåtit att t ex redovisa naturaförmåner i sin deklaration skall i princip skattetillägg påföras, eftersom han förtigit ett sakförhållande. Har han emellertid redovisat naturaförmånen, men värderat den till för lågt belopp, skall skattetillägg i regel inte påföras. Är värderingen så felaktig att den på ett missvisande sätt karaktäriserar förmånen, bör som regel en oriktig uppgift anses föreligga.

Har skattskyldig i fråga om avdrag för bilresor uppgett för högt antal dagar eller för lång körsträcka föreligger oriktig uppgift. Detta gäller även när avdrag för bilkostnader yrkas men färd skett med allmänna kommunikationsmedel. Likaså har oriktig uppgift lämnats om den skattskyldige yrkar avdrag för ökade levnadskostnader, utan att det framgår av hans uppgifter att yrkandet avser kostnader på den vanliga verksamhetsorten.

Skattetillägg skall i princip påföras oberoende av om den oriktiga uppgiften lämnats av uppsåt eller vårdslöshet.

2.2.3 Bevisvärdering

För att skattetillägg skall kunna påföras gäller det i 116 a § första stycket första meningen angivna villkoret att den skattskyldige lämnat uppgift som *befinnes* vara oriktig.

Uttrycket ”befinnes” innebär att det skall framgå av omständigheterna att en oriktig uppgift har lämnats. När det gäller utelämnade intäkter torde det som regel inte uppstå problem med bevisningen. I fråga om avdragen kan situationen vara mer komplicerad. Den skattskyldige kan inte påföras skattetillägg enbart på den grunden att han vägrats ett avdrag som han inte kunnat styrka. Detta innebär att man måste hålla isär bedömningen av om avdraget är styrkt i taxeringssammanhang från bedömningen av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i skattetilläggssammanhang. I taxeringsfrågan gäller som huvudregel att den skattskyldige har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

bevisbördan i fråga om yrkade avdrag. Om den skattskyldige inte tillfredsställande visat att han är berättigad till ett yrkat avdrag, vägras avdraget, helt eller delvis, vid taxeringen. För att skattetillägg skall kunna påföras i sådant fall måste det framgå av omständigheterna att en oriktig uppgift har lämnats. Motsvarande gäller i fråga om eftertaxering, där bevisbördan i princip faller på det allmänna.

Om den skattskyldige visserligen inte visat sig berättigad till ett yrkat avdrag, men vissa omständigheter talar för att han kan ha haft den uppgivna kostnaden bör skattetillägg inte påföras. Myndigheten kan utreda omständigheterna närmare och därigenom få ett bättre underlag för bedömningen av frågan om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller inte. Föregående års självdeklaration kan innehålla viktiga upplysningar till ledning för bedömningen. I det fall att fråga är om betalning från den skattskyldige till en viss person kan myndigheten utreda om betalningen mottagits. Om det konstateras att betalning faktiskt skett, kan skattetillägg inte påföras. Detta gäller utan hinder av att den skattskyldige kan ha vägrats avdrag för beloppet vid taxeringen. Frågan om rättelse av taxeringen får sedan prövas i vederbörlig ordning.

Särskilda problem föreligger i sådana fall då den skattskyldige inte svarar på förfrågningar. Framför den skattskyldige ett yrkande om avdrag utan att ange något stöd för detta och svarar han inte på förfrågningar från taxeringsnämnden eller beslutsmyndigheten, kan man ofta utgå från att det finns förutsättningar att påföra skattetillägg. Enbart den omständigheten att förfrågningar inte besvarats av den skattskyldige utgör emellertid inte tillräckliga skäl att påföra skattetillägg. Det bör i sådant fall framgå av omständigheterna i övrigt att oriktig uppgift har lämnats för att skattetillägg skall kunna påföras.

2.2.4 Avvikelse från den skattskyldiges meddelande

Den oriktiga uppgiften skall ha lett till avvikelse från deklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.

2.2.5 För lågt skatteuttag

En förutsättning för att skattetillägg skall påföras är att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och det för låga skatteuttaget. Det krävs inte att den oriktiga uppgiften leder till en beloppsmässig ändring av taxeringen. Skatteuttaget påverkas även t ex då personer som uppgett sig inte ha sammanlevt skall taxeras enligt för gifta gällande bestämmelser.

Om den oriktiga uppgiften skulle ha påverkat skatteberäkningen för samtaxerad make eller med den skattskyldige samtaxerat barn skall skattetillägg påföras. Vid avgiftsberäkningen beaktas även den skatt som skulle ha påförts efterlevande make som samtaxeras med skattskyldigs dödsbo.

2.2.6 Beräkning av undandragen inkomst i visst fall (kvittning)

Enligt praxis får den skattskyldige inte kvittningsvis tillgodoräkna sig avdrag på grund av för högt upptagna intäkter eller för lågt beräknade avdrag när det belopp som grundar skattetillägg skall bestämmas. Däremot medges att inte tidigare redovisade kostnader som har en direkt anknyt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

ning till en utelämnad intäktspost, dras av vid beräkning av undandraget belopp. När sådant direkt samband föreligger beräknas skattetillägget på nettobeloppet, dvs oriktig uppgift ./. utelämnad kostnadspost. Beräkningssättet utgör en form av kvittning.

Praktiska synpunkter och rättviseskäl har i lagens förarbeten (SkU 1977/78:50 sid 52 f) ansetts tala för att den skattskyldiges kvittningsrätt utvidgas.

Innan kvittning sker bör deklarationen "rätträknas". Med rätträkning avses förutom rättelse av felräkning, sådana åtgärder som taxeringsnämnden skall vidta ex officio, såsom ändring av schablonavdrag av olika slag. En felräkning till den skattskyldiges nackdel i deklarationen får således inte åberopas till hans fördel vid kvittningen.

Kvittningsrätten bör begränsas till den förvärvskälla som den utelämnade intäkten eller det för högt upptagna avdraget avser.

Som villkor för den vidgade kvittningsrätten bör gälla att kvittningsyrkandet inte förutsätter ett ändrat bokslut.

Kvittning medges inte om uppenbart försök till missbruk föreligger. Har den skattskyldige t ex vid taxering för tidigare år undgått skattetillägg genom att åberopa ett tidigare inte yrkat avdrag kan missbruk befaras föreligga. Det bör dock i sådant fall krävas att även omständigheterna i övrigt visar att missbruk föreligger för att skattetillägg skall komma i fråga.

Kvittning påverkar avgiftsberäkningen endast om kvittningsinvändningen beaktats vid taxeringen. Om kvittning yrkas först hos lokal skattemyndighet påverkas inte myndighetens beräkning av skattetillägg för en konstaterad oriktig uppgift. Frågan om kvittningsposten kan godtas får då prövas genom besvär hos länsskatterätten.

Följande exempel på kvittningsrätten kan anges.

Den skattskyldige har angett nettointäkten av viss förvärvskälla till 50 000 kr. Det konstateras vid granskning att 10 000 kr utelämnats. Den skattskyldige har enligt vad som framgår av deklarationen, dessutom räknat fel till sin nackdel med 3 000 kr. Vidare konstateras, att han är berättigad till avdrag med ytterligare 5 000 kr. Nettointäkten uppgår efter ändringar till 52 000 kr. Utgångspunkten för beräkningen är (50 000 ./. 3 000) 47 000 kr. Den oriktiga uppgiften, 10 000 kr, reduceras med kvittningsposten 5 000 kr. Skattetillägget skall därför beräknas på ett underlag av 5 000 kr.

2.3 Förutsättningar för skattetillägg vid oriktig uppgift i skattemål (116 a § första stycket andra meningen)

Skattetillägg kan påföras om skattskyldig skriftligen har lämnat oriktig uppgift i mål om sin taxering. Bestämmelsen gäller även i mål om eftertaxering (116 s §). Har uppgiften lämnats i annan typ av mål, t ex mål om eftergift av särskild avgift kan den inte leda till skattetillägg.

Bestämmelsen omfattar endast skriftliga meddelanden som den skattskyldige riktat till domstolen. Har meddelandet lämnats till taxeringsrevisor eller taxeringsintendent i samband med revision eller eftergranskning kan avgift inte påföras. Meddelandet kan i sådant fall inte anses riktat till domstolen.

Det saknar betydelse i vilken typ av handling uppgiften lämnats. Den oriktiga uppgiften kan ha lämnats t ex i besvärsskrift, genmäle eller annat svaromål.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift i deklarationen och vidhåller denna uppgift i meddelande till domstolen, kan skattetillägg bli aktuellt endast för uppgiften i deklarationen.

Den skattskyldige kan i en fråga ha lämnat motstridiga uppgifter i mål om taxering. Om en av uppgifterna är riktig får frågan om skattetillägg bedömas mot bakgrunden av bestämmelsen om frivillig rättelse i 116 f § tredje stycket.

Bestämmelsen gäller även för det fall att den oriktiga uppgiften inte har prövats i taxeringsmålet. Att uppgiften inte prövats kan bero på att den skatteskyldige återkallat sin talan utan att frivillig rättelse kan anses föreligga eller att besvären anförts för sent.

Taxeringsintendentens besvärsrätt vid fall av oriktig uppgift i taxeringsmål regleras i 116 n § tredje stycket.

2.4 Förutsättningar för skattetillägg vid skönsmässig höjning (116 b §)

Denna paragraf anger villkoren för skattetillägg vid skönsmässig höjning i de fall deklaration lämnats. Om en skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla till följd av brister i deklaration eller bristfälligt underlag för sådan inte kan tillförlitligen beräknas, utan måste uppskattas med stöd av 21 § TL, skall skattetillägg påföras. Till skönsmässig höjning enligt detta lagrum hänförs de fall då samtliga intäkter eller kostnader i förvärvskälla i brist på utredning uppskattas enligt 21 § TL.

Fr o m 1978 års taxering gäller, att beslutsmyndigheten skall undanta rättelse av oriktig uppgift, som kan föranleda skattetillägg, när avgiften på det skönsmässiga påslaget beräknas. För den oriktiga uppgiften beräknas skattetillägg enligt punkt 3.1 eller 3.2 nedan. I beslutet skall därför klart anges vilket belopp som avser konstaterade oriktiga uppgifter och vilket belopp som avser skönsmässigt påslag. För att den avsedda uppdelningen skall kunna ske är det viktigt att taxeringsnämnden i sitt beslut anger i vad mån oriktiga uppgifter ingår i en skönshöjning.

2.5 Förutsättningar för skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration (116 c §)

Förutsättningarna för att skattetillägg skall kunna påföras enligt denna grund är att inkomst eller förmögenhet har uppskattats utan ledning av självdeklaration eller annat skriftligt meddelande.

Avsikten är att skattetillägget i detta fall skall fungera som ett vite. Fr o m 1978 års taxering gäller som ytterligare förutsättning för skattetillägg att anmaning att deklarera har sänts ut till den skattskyldige. Har taxeringsnämnden underlåtit att sända ut anmaning, kan villkoret uppfyllas senare genom att taxeringsintendenten utfärdar anmaning. Det krävs dock inte att den skattskyldige har tagit del av anmaningen för att skattetillägg skall kunna påföras.

Det är av stor vikt att anmaningen uppfyller de krav som 52 § TL ställer på innehållet i formellt avseende. Brister i sådant hänseende kan medföra att skattetillägg inte kan påföras.

Fr o m 1978 års taxering gäller att skattetillägg påförs enligt 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige.

Har den skattskyldige t ex lämnat en inte undertecknad deklaration skall rättelse av oriktiga uppgifter i meddelandet alltså föranleda att skat-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

tetillägg påförs enligt 116 a §. Till den del taxeringsnämnden frångår meddelandet och uppskattar inkomsten med stöd av 21 § TL skall skattetillägg påföras enligt 116 c §.

3 Grunder för beräkning av skattetillägg

3.1 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (116 a § andra stycket)

Skattetillägg påförs i normalfallet med 40 % av den inkomst- eller förmögenhetsskatt som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Vid beräkning av underlag för skattetillägg beaktas även den skatt som skulle ha debiterats make eller barn, som sambeskattas med den skattskyldige. I det fall att skattskyldigs dödsbo samtaxeras med efterlevande make skall underlaget för skattetillägg beräknas enligt de grunder som nu har angetts.

Såsom angetts under 2.2.5 skall det föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget. Har t ex gift skattskyldig som inkomst av kapital redovisat totalt 150 kr mot rätteligen 1 200 kr påförs honom inte skattetillägg eftersom han skall tillgodoföras extra avdrag med 1 600 kr. Skulle i nämnda exempel kapitalinkomsten uppgå till 3 000 kr påförs honom skattetillägg. Tillägget beräknas dock på 1 400 kr (3 000 ./. 1 600). I exemplet har förutsatts att den skattskyldiges make inte haft inkomst av kapital.

Om tillägg av en utelämnad intäktspost medför rätt till högre förvärvsavdrag skall till grund för beräkning av skattetillägget läggas nettobeloppet, dvs skillnaden mellan den utelämnade intäkten och det härpå belöpande förvärvsavdraget.

Den skattskyldige undgår tillägg för oriktig uppgift om han, trots att oriktig uppgift konstaterats, åsatts så låg taxering, att beskattningsbar inkomst inte uppkommer. Felaktigheten har då inte påverkat skatteuttaget och tillägg skall därför inte utgå.

När det gäller makar skall hänsyn tas till bådas skatt för inkomst och förmögenhet. Förhållandet kan vara det att den ene maken redovisar underskott som den andre maken skall tillgodoräknas. Beräkningen av skattetillägget skall därför grundas på den sammanlagda förändringen av makarnas skatt. Motsvarande gäller beräkningen av skattetillägg vid förmögenhetstaxeringen, där omyndiga barns förmögenhet skall beaktas vid föräldrarnas taxering.

Om den ene maken i sin deklaration utelämnar inkomster och samtidigt redovisar underskott som har betydelse för den andre makens taxering resp debitering utgår skattetillägg även om rättelsen av den oriktiga uppgiften inte medför att beskattningsbar inkomst åsättes uppgiftslämnaren. Skulle den oriktiga uppgiften t ex ha påverkat makes skattereduktion (1 800 kr-avdraget) enligt 2 § 4 mom uppbördslagen (UBL) påförs skattetillägg. Den make som lämnat den oriktiga uppgiften skall i sådant fall påföras skattetillägg fastän någon skatt inte debiteras honom. Tillägget beräknas i sådant fall på det belopp som den andre maken skulle ha fått i lägre skatt.

Vid rättelse av oriktig uppgift skall i inkomstslagen jordbruk och rörelse också schablonavdraget för egenavgifter rättas. Skattetillägg kan endast komma ifråga för nettobeloppet (oriktig uppgift ./. höjning av schablonavdrag). Medför rättelse av flera oriktiga uppgifter att procentsatsen ändras för schablonavdraget bör förändringen i avdraget anses jämnt för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

delad på de olika underlagen. Se även under 3.5 om beräkning av skattetillägg efter olika procentsatser och förändringar i schablonavdraget.

Har 80/85 %-regeln tillämpats vid uträkning av skatt efter taxeringsnämndens rättelse, skall denna regel tillämpas även vid beräkning av skattetillägget.

Om den särskilda skattereduktionen (250 kr-avdraget) enligt 2 § 5 mom UBL eller det s k minimiavdraget för folkpensionärer (500 kr-avdraget) enligt p 2,8 st av anvisningarna till 50 § kommunalskattelagen (KL) skulle påverkas av en höjning av taxerade inkomster skall hänsyn härtill inte tas vid beräkning av skattetillägget.

3.2 Beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (116 a § tredje stycket)

Enligt detta lagrum skall avgiftsberäkning ske efter 20 % om oriktig uppgift rättats eller kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. I lagrummet lämnas exempel på sådant material.

Det kontrollmaterial som anges i lagtexten är taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för nästföregående beskattningsår samt uppgift som det enligt TL åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering.

Meddelande från annan taxeringsnämnd omfattas inte av bestämmelsen.

Av det uppräknade kontrollmaterialet torde taxeringsavi och föregående års självdeklaration som regel finnas till hands för taxeringsnämnden. För fel som kunnat rättas med ledning av taxeringsavi eller den i lagen angivna självdeklarationen tillämpas den lägre procentsatsen även om dessa handlingar inte varit tillgängliga vid taxeringen.

Skyldigheten för arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna uppgift till ledning för annans taxering regleras i en rad olika bestämmelser i TL.

I fråga om sådant kontrollmaterial som inte tillhör det i lagtexten särskilt angivna blir tillämpningen av bestämmelsen beroende av om materialet kan anses vara normalt tillgängligt vid taxering.

RSVs föreskrifter ►

För att kontrollmaterial skall anses normalt tillgängligt krävs att materialet tas fram årligen. Detta innebär inte, att kontrollmaterialet måste ha använts under ett visst antal år för att kravet på regelbundenhet skall anses uppfyllt. Det avgörande är om syftet med materialet är att kontroll skall ske regelbundet. Redan första året kan ett kontrollmaterial därför vara av kvalificerande art. Vidare bör materialet vara generellt i den meningen att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i visst län som haft intäkt, kostnad etc av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Till sådant generellt material bör inte räknas uppgifter som avser banktillgodohavanden för alla skattskyldiga i landet med namn enligt vissa bokstavskombinationer.

Det bör genom administrativa rutiner vara sörjt för att taxeringsnämnden regelmässigt får tillgång till materialet. I regel bör det vara fråga om sådant material som mer eller mindre automatiskt överlämnas till taxeringsnämnd t ex genom att det insorteras i deklarationerna.

Till ledning för tillämpningen kan anges att uppgift om aktieutdelning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

enligt 43 § TL, som det utdelande bolaget utan särskild anmaning skall lämna in till skattemyndigheterna omfattas av bestämmelsen. Detsamma gäller besked från värdepapperscentralen angående verkställd utdelning, bilregisterutdrag, uppgift om försäljning av fastighet, uppgift om taxeringsvärde och bankuppgift om investeringskonto eller skogskonto.

Till normalt tillgängligt kontrollmaterial räknas däremot inte uppgifter som RSV eller viss länsstyrelse på grund av kontrollaktioner ställer till taxeringsnämnds förfogande. ◄

För samtliga de fall som kan grunda avgiftsberäkning enligt den lägre procentsatsen gäller, utom då fråga är om taxeringsavi och självdeklaration för nästföregående år, att uppgiften skall ha kommit in till taxeringsnämnden före taxeringsperiodens slut – dvs senast den 30 juni – för att kunna beaktas. Saknas sådan kontrolluppgift och kan den skattskyldige inte göra troligt att uppgiften likväl kommit in till taxeringsnämnden påförs skattetillägg med 40 %.

Den oriktiga uppgiften skall ha rättats eller ha kunnat rättas med ledning av det i lagrummet avsedda kontrollmaterialet. Detta innebär att uppgiftens oriktighet klart skall framgå av detta material. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet. Kan man med ledning av tillgängligt bilregisterutdrag konstatera att den skattskyldige har bil, som inte redovisats på förmögenhetsbilagan, kan den lägre procentsatsen tillämpas utan hinder av att bilens värde inte anges på utdraget.

Bedömningen blir densamma om den skattskyldige underlåtit att redovisa bilförmån, trots att det av kontrolluppgift framgår att han åtnjutit sådan förmån. Däremot skall skattetillägg inte beräknas efter den lägre procentsatsen om kontrollmaterialet inte ger någon ledning för att vidta rättelse.

RSVs föreskrifter ►

Ifråga om rättelse med ledning av föregående års självdeklaration skall den oriktiga uppgiften klart framgå vid jämförelse mellan denna deklaration och det aktuella årets. Rättelsemöjligheten bör emellertid inte anses inskränkt till sådana uppgifter som framgår av den skattskyldiges egna meddelanden. Även uppgift som lämnats i avvikelse från deklarationen bör kunna beaktas. Uppgiftens oriktighet skall dock klart framgå av avvikelsen. Detta får anses vara fallet om avvikelsen avser rättelse av balansposter. ◄

När det gäller rättelse av andra uppgifter än balansposter kan det ofta inte konstateras enbart med ledning av föregående års självdeklaration att förhållandena är identiska för de båda beskattningsåren. Framgår det av föregående års deklaration t ex att en naturaförmån inte deklarerats, måste i regel utredning göras för att klarlägga att förmånen utelämnats även för det aktuella året. Visar det sig först efter sådan utredning att oriktig uppgift lämnats kan rättelse inte anses ha skett med ledning av föregående års självdeklaration. Skattetillägget måste i sådant fall beräknas efter 40 %.

Vid tillämpning av 20 %-regeln skall i övrigt gälla vad som sagts om avgiftsberäkningen i andra stycket 116 a § TL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

3.3 Beräkning av skattetillägg vid skönsmässig höjning (116 b §)

Skattetillägg påförs med 40 % av den skatt som hade undgått debitering om den uppgift som frångåtts hade godtagits. Vid beräkningen skall i övrigt bestämmelserna i 116 a § andra stycket tillämpas. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall tillägg utgå enligt bestämmelserna i 116 a §.

Det sistnämnda innebär att avgiften beräknas efter 20 % om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som anses normalt tillgängligt vid taxeringen.

Skattetillägget beräknas på den skatt som utgår på skillnaden mellan nettointäkten i förvärvskällan bestämd med stöd av 21 § TL och det belopp deklarationen utvisar efter korrigering. Det innebär att deklarationen först skall rättas med hänsyn till fel som kan hänföras till felräkning. Vidare skall rättelse ske för sådana ändringar som inte grundar skattetillägg. Jämför även vad som anförts om kvittning under 2.2.6.

Exempel

Den skattskyldige har redovisat inkomst i sin deklaration med 35 000 kr. Det föreligger förutsättningar att tillämpa 21 § TL. Taxeringsnämnden som finner att intäkter p g a felräkning angetts 5 000 kr för högt, bestämmer den taxerade inkomsten skönsmässigt till 50 000 kr. Med anledning av detta skall skattetillägg beräknas på skatten på skillnaden mellan 50 000 och 30 000 kr i intäkt.

Hade det i exemplet i stället varit fråga om en bortglömd avdragspost på 5 000 kr i samma förvärvskälla skulle skattetillägget ha reducerats till 15 000 kr (kvittning, jfr 2.2.6).

Till grund för skattetillägg enligt 116 b § skall läggas endast det skönsmässiga påslaget. Därvid tillämpas i övrigt reglerna i 116 a § andra stycket. Till den del höjningen innefattar konstaterade oriktiga uppgifter skall tilllägget beräknas enligt 116 a § andra stycket.

Det sagda kan illustreras med följande exempel.

En skattskyldig uppger nettointäkt av en förvärvskälla till 50 000 kr. Vid granskning av deklarationen konstateras, att ett avdrag genom oriktig uppgift har tagits upp 4 000 kr för högt och att en balanspost har förts över med felaktigt belopp från nästföregående års deklaration och sänkt nettointäkten med 6 000 kr. Bristfällig bokföring m m ger stöd för skönstaxering. Nettointäkten bestäms därför till 75 000 kr. Skattetillägg avseende 10 000 kr (4 000 + 6 000) skall beräknas enligt 116 a §. Därvid sker avgiftsberäkningen enligt andra stycket (40 %) såvitt avser 4 000 kr och enligt tredje stycket (20 %) såvitt avser 6 000 kr. Till den del taxeringsbeslutet innefattar uppskattning dvs 15 000 kr skall skattetillägg beräknas enligt 116 b § med tillämpning av 116 a § andra stycket.

3.4 Beräkning av skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration (116 c §)

Skattetillägg påförs med 40 % av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige. Vid beräkningen skall i övrigt bestämmelserna i 116 a § andra stycket tillämpas. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall skattetillägg påföras enligt bestämmelserna i 116 a §.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Till grund för skattetillägg enligt 116 c § skall läggas endast den skönsmässiga delen av taxeringen. Taxeringsuppgifter som den skattskyldige lämnat i skriftligt meddelande, t ex i en inte undertecknad deklaration, skall räknas honom till godo. Ingår i uppskattningen rättelse av oriktig uppgift i sådant meddelande skall skattetillägg utgå enligt 116 a §. Följande exempel kan tjäna som ledning vid tillämpningen.

En skattskyldig har i deklaration som han inte undertecknat tagit upp intäkter i inkomstslaget rörelse med 15 000 kr och yrkat avdrag med 5 000 kr. Han uppger således en nettointäkt på 10 000 kr. Taxeringsnämnden finner avdragen styrkta till endast 2 000 kr. Inkomsten i förvärvskällan bestäms skönsmässigt till 40 000 kr. Skattetillägg enligt 116 c § skall i detta fall beräknas på skatten på 30 000 kr (40 000 ./. 10 000). Om det av omständigheterna framgår att yrkandet beträffande de 3 000 kr, för vilka avdrag vägrats, innefattar oriktig uppgift, skall skattetillägg beräknas på detta belopp enligt 116 a §. Skattetillägg enligt 116 c § skall då beräknas på skatten på 27 000 kr (30 000 ./. 3 000) i stället för på skatten på 30 000 kr.

Det är alltså av vikt att taxeringsnämnden i sitt beslut om skönsmässig taxering i avsaknad av självdeklaration anger i vad mån uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift i skriftligt meddelande från den skattskyldige.

Skattetillägg som påförts enligt 116 c § skall undanröjas eller nedsättas till 10 % under de förutsättningar som anges i 116 d §. Sådant undanröjande resp nedsättning gäller inte den del av skattetillägget som avser oriktig uppgift, lämnad i skriftligt meddelande, eftersom skattetillägg i sådant fall utgår enligt 116 a §.

3.5 Beräkning av skattetillägg efter skilda procentsatser (116 r §)

Enligt de nya reglerna kan skattetillägg komma att påföras efter både 20 % och 40 % vid en och samma taxering. I sådant fall skall enligt 116 r § andra stycket det totala skatteblopp som belöper på underlagen för avgiftsberäkningen fördelas efter den andel som underlaget för 20 % resp 40 % utgör av det sammanlagda avgiftsunderlaget.

Exempel

Den skattskyldige har fått sin taxering höjd med 15 000 kr vid både taxering till statlig och kommunal inkomstskatt. Med hänsyn till omständigheterna bör skattetillägg på den skatt som belöper på 5 000 kr utgå efter 20 %. Skatteuttaget på de 15 000 kr utgör sammanlagt 9 000 kr. Skattetillägg skall sålunda utgå med 40 % på $\frac{10\,000}{15\,000}$ av 9 000 kr och med 20 % på $\frac{5\,000}{15\,000}$ av 9 000 kr.

Skall skattetillägg samtidigt utgå enligt skilda lagrum och olika procentsatser måste den sammanlagda skattetilläggsgrundande höjningen uppdelas på flera underlag. Det kan alltså samtidigt förekomma skattetillägg enligt 116 a § med 40 % resp 20 % och skattetillägg enligt 116 b § eller 116 c §, dvs tre olika underlag. Uppdelning kan ske antingen genom att varje underlag uträknas för sig eller genom att underlagssumman proportioneras. Den senare metoden kan vara nödvändig när höjningarna berör samma förvärvskälla och tillsammans påverkar ett schablonavdrag,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

t ex vid inkomst av rörelse eller jordbruk. Skattetilläggsgrundande höjningar kan nämligen inte placeras i någon inbördes turordning. Proportioneringen tillgår så, att nettohöjningen (höjningen efter kvittningar och schablonavdrag) fördelas efter den andel som resp oriktig uppgift utgör av det sammanlagda beloppet av dessa uppgifter. Metoden framgår av följande exempel.

Exempel

En skattskyldig redovisar nettointäkt av rörelse med 5 400 kr vilket motsvarar 6 000 kr före schablonavdrag. Taxeringsnämnden höjer med 2 000 kr för oriktig ingående balanspost, med 4 000 kr för utelämnad inkomst, med 5 000 kr för skönsmässigt påslag och avräknar slutligen efter yrkande från den skattskyldige 1 500 kr avseende ett bortglömt avdrag i förvärvskällan. Sammanlagd skattetilläggsgrundande höjning utgör alltså 9 500 kr. Efter schablonavdrag för egenavgifter (10 resp 20 %) fastställes nettointäkten till 13 400 kr, dvs en nettohöjning med 8 000 kr. Underlagen för skattetillägg enligt 116 a § 20 %, 116 a § 40 % och 116 b § uträknas på följande sätt.

$$116\text{ a § }20\,\%\text{: } \frac{2\,000 \times 8\,000}{11\,000} = 1\,455 \text{ kr}$$

$$116\text{ a § }40\,\%\text{: } \frac{4\,000 \times 8\,000}{11\,000} = 2\,909 \text{ kr}$$

$$116\text{ b § }40\,\%\text{: } \frac{5\,000 \times 8\,000}{11\,000} = 3\,636 \text{ kr}$$

Summa underlag 8 000 kr

Uträkningen av själva skattetillägget utförs på liknande sätt. Därvid är det emellertid endast de skilda procentsatserna som behöver beaktas. Först beräknas skatten på underlagssumman. Därefter fördelas skatten efter den andel som 20- resp 40-procentsdelarna utgör av den totala underlagssumman.

Om skatten i det föregående exemplet höjs med 3 500 kr, blir uträkningen av skattetillägget följande.

Skattetillägg med 20 %: Skattetillägg med 40 %:

$$20\,\% \times \frac{1\,455 \times 3\,500}{8\,000} = 127 \text{ kr} \qquad 40\,\% \times \frac{6\,545 \times 3\,500}{8\,000} = 1\,145 \text{ kr}$$

Summa skattetillägg 1 272 kr

Samma proportioneringsmetod skall användas när den slutliga taxerade eller beskattningsbara inkomsten är lägre än skattetilläggsunderlaget. I sådana fall är det den totala skatten som skall proportioneras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

3.6 Beräkning av skattetillägg enligt 116 d §

Bestämmelsen avser skattetillägg som påförts på grund av utebliven deklaration enligt 116 c §. Kommer deklaration in inom två månader från det att den skattskyldige fått del av beslutet om skattetillägg skall skattetillägget undanröjas. Lämnar den skattskyldige deklarationen efter tvåmånadersfristen men före utgången av året efter det att skattetillägget enligt 116 c § beslutades skall tillägget sättas ned till 10 % av det tillägg som skall utgå enligt detta lagrum. Gör den skattskyldige sannolikt, att han inte fått kännedom om skattetilläggets storlek inom den sistnämnda tiden skall skattetillägget undanröjas under förutsättning att deklarationen kommer in inom två månader från det att han fått sådan kännedom.

Skattetillägg som påförts enligt 116 c § kan inte öka i storlek men väl sänkas om deklaration föreligger vid omprövningen. Innehåller den avlämnade deklarationen oriktig uppgift kan skattetillägg dessutom påföras enligt 116 a §.

Den särskilda spärregeln på 10 000 kr vid skönstaxering har mönstrats ut liksom taxeringsintendentens skyldighet att göra anmälan till skatterätten om de fall då skattetillägget skall undanröjas eller sättas ned. En nyhet är att sådant skattetillägg skall undanröjas även när deklaration lämnas sedan skatterätten avgjort besvär över avgiftsbeslut eller taxering.

Regeln om nedsättning av skattetillägget till 10 % gäller endast fysiska personer. Följande exempel lämnas till ledning för hur och när reducering av skattetillägg bör ske.

Exempel

Skattskyldig kommer in med deklaration först mer än två månader efter det han har fått del av beslutet om skattetillägg men före utgången av året efter det då tillägget beslutades. Enligt 116 d § första stycket kan beslutet om tillägg i sin helhet inte undanröjas utan beslutet kvarstår i princip. Skatterätten skall då sätta ned tillägget till 10 % av det skattetillägg som skall påföras enligt 116 c §. Om taxeringarna på grund av den inkomna deklarationen sätts ned skall enligt 116 p § andra stycket därav föranledd ändring av avgift beslutas. Skattetillägget skall således omräknas på grundval av den ändrade taxeringen. Härefter får med stöd av jämkningsregeln i 116 d § skattetillägget beräknas till 10 % av det omräknade tillägget.

Ändras exemplet på så sätt att taxeringarna blir oförändrade eller bestäms till högre belopp i enlighet med deklarationen kan skattetillägget varken höjas eller nedsättas utan endast jämkas till 10 % av det skattetillägg som påförts enligt 116 c §.

Även skattetillägg som upptagits på debetsedeln på tillkommande skatt kan reduceras. Detta blir fallet när t ex påfört tillägg har höjts genom beslut av skatterätt.

4 När skattetillägg inte skall påföras

Intäkter skall redovisas till fulla belopp och avdrag motsvaras av verkliga kostnader av det slag som har angetts av den skattskyldige. Den som åsidosätter dessa krav på sanningsplikt skall i princip påföras skattetillägg. Felaktighet som kan hänföras till uppenbar felräkning eller misskrivning som framgår av deklarationen eller avser yrkande och värdering medför

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

dock inte att skattetillägg påförs. Har uppgift rättats frivilligt påförs inte skattetillägg.

Skattetillägg påförs inte heller om det föreligger omständigheter som utgör grund för eftergift.

4.1 Felräkning eller misskrivning (116 f §)

Skattetillägg påförs inte i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Bestämmelsen täcker även uppenbar felräkning och misskrivning i handling som lämnas i taxeringsmål. Felsummering och liknande som skett i det material som ligger till grund för meddelandet hänförs i princip till oriktig uppgift. Till oriktig uppgift hänförs även felaktig överföring från deklarationsunderlag. En felaktighet får anses som uppenbar om den med hänsyn till övrig av den skattskyldige lämnad information är så framträdande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten. Den omständigheten att den korrekta uppgiften framgår av kontrolluppgift, taxeringsavi eller annat kontrollmaterial som normalt finns tillgängligt vid granskningen medför inte att den felaktiga uppgiften anses som uppenbar felräkning eller misskrivning. (Jämför bestämmelserna i 116 a § tredje stycket TL om avgiftsberäkning efter 20 %).

4.2 Yrkande och värdering (116 f §)

Skattetillägg skall inte utgå vid avvikelse som avser bedömning av yrkande, såvitt avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Som oriktig uppgift anses inte yrkande och värdering. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnat felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen.

För bedömningen av vad som utgör oriktig resp riktig uppgift hänvisas till 2.2.

4.3 Frivillig rättelse (116 f §)

Frivillig rättelse kan förekomma endast när det gäller oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande. Någon generell regel kan inte anges när frivillig rättelse skall anses föreligga, utan frågan får avgöras från fall till fall. En frivillig rättelse behöver inte göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom ombud. Frivillig rättelse bör göras skriftligen men kan också ske muntligen.

Har myndigheten begärt upplysningar av den skattskyldige med anknytning till den oriktiga uppgiften kan därefter anmäld rättelse inte anses som frivillig. Har skattskyldig blivit tillfrågad i ett avseende (A) och svarar han på detta samtidigt som han lämnar rättelse i ett annat avseende (B) får i regel frivillig rättelse anses föreligga vad avser B om något samband mellan A och B inte föreligger. Rättelse som sker efter det att skattskyldig fått kännedom om att myndighet ämnar vidta t ex bankkontroll eller taxeringsrevision kan som regel inte anses vara frivillig. Enbart den omständigheten att myndighet beslutat om kontrollaktion, som riktar sig mot samtliga skattskyldiga inom en viss region, innebär inte att skattskyldig inom regionen är betagen möjligheten till frivillig rättelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

4.4 Undantag för dödsbo i visst fall (116 i §)

Har den skattskyldige avlidit innan myndigheten fattat beslut om särskild avgift får avgift inte påföras. Skulle avgift ändå ha påförts och dödsboet försuttit den ordinarie besvärstiden föreligger rätt att anföra besvär i särskild ordning med stöd av 116 o §.

4.5 Eftergiftsgrunder (116 h §)

Skattetillägg får helt efterges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet som rör annat än vad som angetts i det föregående.

Skattetillägg kan efterges även i fall då det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Eftergiftsgrunderna är tillämpliga på de olika slagen av skattetillägg. Eftergift kan sålunda medges även för skattetillägg som påförts på grund av skönstaxering.

4.5.1 Utredningsansvaret

Huvudregeln bör vara att den skattskyldige själv får anföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för eftergift. Från denna princip gäller enligt 116 p § det viktiga undantaget, att eftergiftsbestämmelserna skall beaktas även om yrkande om eftergift inte framställts i den mån det föranleds av innehållet i tillgängligt material eller förhållanden som på annat sätt är kända för myndigheten.

Skyldigheten att beakta eftergiftsreglerna ex officio är alltså begränsad till de fall då frågan om eftergift har aktualiserats av vad som har förekommit i ärende hos lokal skattemyndighet eller mål hos domstol om särskild avgift.

Uppgift som har betydelse för bedömningen av eftergiftsgrunden ålder framgår av deklaration, kontrolluppgift för anställd och taxeringsavi. Frågan om eftergift på annan grund aktualiseras oftast genom att den skattskyldige har tagit kontakt med taxeringsmyndigheterna. I vissa fall kan den skattskyldiges bristande erfarenhet utläsas redan av deklarationshandlingarna. Det torde vidare i många fall vara möjligt att bilda sig en uppfattning om huruvida felaktigheten är ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Av handlingarna i ärendet kan framgå omständigheter som tyder på att den skattskyldige lider av sjukdom eller handikapp. När det finns grund att anta att viss eftergiftsgrund föreligger, skall beslutsfattaren höra med den skattskyldige om ytterligare upplysningar kan lämnas för bedömning av frågan om eftergift.

4.5.2 Tillämpningen av eftergiftsgrunderna

Eftergiftsreglerna är avsedda att förhindra att bl a en ursäktlig ovetskap eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel föranleder skattetillägg. De skall också förhindra att skattetillägg påförs för andra ursäktliga felaktigheter. Bristande noggrannhet vid fullgörande av deklarationsskyldigheten kan dock inte principiellt medföra frihet från sanktion.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Vid den praktiska tillämpningen av eftergiftsgrunderna är det nödvändigt att använda vissa presumtioner. Det förhållandet att RSV för vissa fall ställt upp schablonregler för eftergift får emellertid inte leda till att eftergift genomgående vägras i fall som inte täcks av schablonreglerna.

Den omständigheten att det finns regler om en i princip generell befrielse för t ex förstagångsdeklaranter och pensionärer får alltså inte uppfattas så att bristande erfarenhet och ålder aldrig kan åberopas som grund för eftergift av den som deklarerar för andra gången resp inte uppnått pensionsåldern.

Gäller det fall som tangerar de generella eftergiftsfallen bör grunderna för eftergift tolkas generöst. Myndigheten skall på grundval av tillgängligt material noggrant pröva om förhållandena i det enskilda fallet motiverar eftergift. Detta gäller även för det fall att föreskrifterna direkt anger, att den åberopade omständigheten normalt inte bör föranleda eftergift.

Vid bedömningen av om eftergift kan medges bör myndigheten göra en samlad bedömning av samtliga kända omständigheter av betydelse för eftergiftsprövningen. Flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd kan tillsammans ha en sådan styrka att eftergift bör ske.

Skattelagstiftningen är i vissa delar komplicerad. Med hänsyn till detta och för att undvika obilliga konsekvenser bör eftergiftsreglerna tillämpas generöst.

RSVs föreskrifter ►

4.5.3 Ålder

Enligt denna grund får skattetillägg efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha samband med den skattskyldiges ålder. Med uttrycket ålder avses såväl hög som låg ålder. Som bestämmelsen utformats fordras inte full bevisning om sambandet mellan åldern och felaktigheten. Det räcker att åldern kan antas ha varit orsak till felet. Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv bör i princip ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet.

Skattskyldig som under inkomståret fyllt 65 år eller som uppburit förtidspension bör om särskilda omständigheter inte föreligger – utan skriftväxling och särskild prövning – befrias från skattetillägg. Som särskild omständighet anses främst att den skattskyldige fortfarande är ekonomiskt aktiv. Har den skattskyldige haft mera betydande inkomst av förvärvsarbete vid sidan av uppburen pension tyder detta på ekonomisk aktivitet. I sådant fall bör den lokala skattemyndigheten söka utreda om förseelsen eller underlåtenheten är av sådan art att skattetillägg – trots den skattskyldiges ålder – bör påföras. Om frågan inte kan utredas av myndigheten, får det ankomma på den skatteskyldige att visa att förseelsen eller underlåtenheten har sådant samband med hans ålder att den på grund härav eller av annan anledning kan anses ursäktlig. Vid 1978 års taxering bör för mera betydande inkomst vid sidan av pension tillämpas en beloppsgräns på 10 000 kr. Detta innebär att skattskyldig, som utöver folkpension och/eller annan pension uppburit inkomst av förvärvsarbete, inte bör påföras skattetillägg om inkomsten av detta arbete uppgått till högst 10 000 kr. Överstiger emellertid inkomsten detta belopp, föreligger förutsättning att påföra skattetillägg. Skattetillägg skall i sådant fall bestämmas oberoende av om den felaktiga uppgiften avser förvärvsinkomst eller annan typ av inkomst. Detta innebär att även utelämnad folkpension kan medföra skattetillägg.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

4.5.4 Bristande erfarenhet

Eftergiftsgrunden bristande erfarenhet är tillämplig, då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser om viss förvärvskälla är obetydlig. Den tar således hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det kan t ex vara fråga om skattskyldig som deklarerar för första gången eller, som trots att han tidigare lämnat deklaration, för första gången har upprättat deklarationen själv vid den aktuella taxeringen. Den skattskyldiges bristande erfarenhet kan även bottna i otillräcklig skolunderbyggnad. Ett annat fall då eftergift kan komma ifråga avser skattskyldig som under en längre tid gjort uppehåll i sitt förvärvsarbete. Samma förhållande gäller t ex om en skattskyldig haft inkomst enbart av tjänst men under beskattningsåret erhållit ny förvärvskälla som jordbruksfastighet eller rörelse. Enbart det förhållandet att en skattskyldig redovisar viss förvärvskälla såsom annan fastighet eller tillfällig förvärvsverksamhet för första gången bör inte medföra generell eftergift. För eftergift då skattskyldig redovisar en förvärvskälla för första gången bör krävas att förseelsen eller underlåtenheten avser regler som är specifika för förvärvskällan. Utelämnas en klar inkomstpost eller dras utgifter av som inte förekommit under beskattningsåret bör eftergift normalt inte ske.

Omyndig skattskyldig med inkomst eller förmögenhet för vilken deklarationsskyldigheten skall fullgöras av förmyndare bör däremot om den skattskyldiges ålder eller bristande erfarenhet åberopas som ursäkt inte befrias från skattetillägg om det belopp som enligt bestämmelserna i 116 a § TL grundar skattetillägg hänför sig till sådan inkomst eller förmögenhet.

Skattskyldig som har ingen eller ringa kunskap i svenska språket och som vistats kort tid i landet, kan oftast förutsättas ha bristande erfarenhet av att deklarera. Sådan person som vistats kortare tid än tre år i Sverige kan därför utan skriftväxling i allmänhet befrias från skattetillägg. Framgår det emellertid av taxeringsmaterialet att skäl för eftergift föreligger även efter 3-årsperioden skall myndigheten beakta dessa omständigheter ex officio. Myndigheten skall då, eventuellt efter ytterligare utredning, efterge skattetillägg.

4.5.5 Sjukdom

Såväl fysiskt som psykiskt sjukdomstillstånd hos den skattskyldige kan medföra eftergift av skattetillägg om sjukdomen kan antas ha menligt påverkat dennes förmåga att lämna en korrekt deklaration. Sjukdomen som sådan utgör inte grund för eftergift utan det skall föreligga ett samband mellan sjukdomen och förseelsen eller underlåtenheten. Läkarintyg eller intyg från försäkringskassa bör dock infordras endast om det anses erforderligt för bedömningen. Även sjukdom hos deklarationsmedhjälpare kan medföra eftergift. Vid bedömningen av ursäktligheten i sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige har varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet på ett riktigt sätt.

Denna eftergiftsgrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklarationsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

4.5.6 "Därmed jämförligt förhållande"

Eftergift kan också medges vid förhållanden som anses jämförbara med ålder, sjukdom och bristande erfarenhet. Härmed avses inträffade yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t ex skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall.

Eftergift bör därför medges om den inträffade omständigheten kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter.

4.5.7 Den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet

Eftergiftsgrunden "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" är av objektiv natur och främst avsedd att möjliggöra eftergift i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Eftergiftsgrunden kan således bli tillämplig när lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser. Frågan kan också vara ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I sådana fall kan ursäktlighet anses föreligga oberoende av den skattskyldiges särskilda situation.

Bestämmelsen ger även utrymme för att beakta subjektiva omständigheter. Oriktig uppgift kan t ex ha lämnats därför att den skattskyldige, hans företrädare eller anställd hos den skattskyldige funnit en fråga svårbedömd och därför förfarit felaktigt vid uppgiftslämnandet. I dessa fall kan det också bli aktuellt att tillämpa eftergiftsgrunden "bristande erfarenhet".

Det torde bli särskilt vanligt att tillämpa eftergiftsgrunden när de materiella beskattningsreglerna nyligen ändrats. Fr o m 1977 års taxering gäller nya regler vid beskattning av fåmansföretag, företagsledare och delägare i fåmansföretag. Nya regler infördes samtidigt om uppdelning av inkomst mellan makar och för realisationsvinstbeskattningen. Dessa regler medför i vissa fall beskattningskonsekvenser som avviker från tidigare praxis. Missuppfattning av sådana bestämmelser kan vid 1978 års taxering bedömas som ursäktlig. Enbart den omständigheten att beskattning sker i annan förvärvskälla än enligt tidigare praxis bör dock inte utgöra grund för eftergift.

Skattetillägg bör inte påföras den som underlåtit att deklarera sådan ersättning (t ex ersättning enligt lag om statligt personskadeskydd, bidrag vid arbetsmarknadsutbildning, olika slag av studie- och utbildningsbidrag, värnpliktigas m fl förmåner som dagpenning, befattningspenning och avgångsvederlag samt sådan avgångsersättning för privat anställda som avses i 32 § anv p 11 sista stycket KL) som numera utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Skattetillägg bör inte påföras den som skall återföra schablonavdrag för egenavgifter och som därvid redovisat för lågt belopp.

I frågor om beslut, som avser tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning, påförs avgift om oriktig uppgift föreligger beträffande storleken av den inkomst och förmögenhet eller den skatt som regleras i avtalet. Det nu sagda gäller även vid tillämpningen av överenskommelse som regeringen träffat med annan stats regering enligt 72 § 2 mom KL, 20 § 2 mom lagen om statlig inkomstskatt och 20 § 2 mom lagen om statlig förmögenhetsskatt. I den mån regeringen förordnar att inkomst el-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

ler förmögenhet inte skall beskattas här i landet får också skattetillägg efterges.

Vad gäller eftergiftsgrunden "annan särskild omständighet" bör denna kunna tillämpas, när det visserligen föreligger en oriktig uppgift men denna särskilt har markerats av den skattskyldige. Den skattskyldige kan t ex ha haft svårigheter att fastställa om en lämnad uppgift varit helt riktig och försökt fästa myndighetens uppmärksamhet på detta förhållande genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet.

4.5.8 Ringa belopp

Överstiger inte det belopp som till följd av felaktighet eller underlåtenhet kunde ha undandragits vid inkomsttaxeringen 1 000 kr bör i regel skattetillägg inte påföras. Om flera ringa belopp föreligger bör denna gräns förskjutas uppåt till 1 500 kr. Om avvikelsen som i och för sig grundar skattetillägg sammanlagt inte överstiger 1 500 kr och inte något av delbeloppen är större än 1 000 kr bör eftergift alltså medges.

Vidare bör skattskyldig med låg inkomst inte påföras skattetillägg även om undandragen inkomst skulle något överstiga nämnda belopp. Med låg inkomst avses i detta sammanhang "sammanräknad inkomst" som ej uppgår till 15 000 kr. Skattskyldig med låg inkomst bör inte påföras skattetillägg om det undanhållna beloppet inte överstigit 1 500 kr. Inte heller bör tillägg påföras om undandraget belopp utgör endast en obetydlig del av de totala inkomsterna, dvs om undanhållet belopp understiger 1 % av den taxerade inkomsten. Om undanhållet belopp överstiger 10 000 kr bör inte 1 %-regeln tillämpas.

Vid förmögenhetstaxeringen bör som ringa belopp anses förmögenhet som – utöver skattefritt belopp – inte överstiger 20 000 kr. ◄

4.5.9 "Mjuk" tillämpning

Eftergiftsgrunderna bör tillämpas generöst. Det kan i tveksamma fall vara lämpligt att låta bero med den skriftväxling som kan ha skett i avgiftsfrågan med den skattskyldige. Denne bör under alla förhållanden underrättas om beslutet.

5 Administrativa avgifter – skattebrott

Det administrativa sanktionssystemet är avsett att förbättra deklarationsmoralen. Systemet innebär att den skattskyldige vid mindre allvarliga förseelser undgår polisutredning, åtal och inställelse inför allmän domstol och att de allmänna domstolarna avlastas arbete med mindre grova fall av överträdelser mot skatteförfattningarna.

Det förhållandet att den skattskyldige påförts skattetillägg eller förseningsavgift utesluter emellertid inte att han kan ställas till ansvar inför allmän domstol för brott mot skattebrottslagen. Skattetillägg kan nämligen påföras vid förseelse som samtidigt kan medföra straff enligt skattebrottslagen. Detta gäller vid allvarligare överträdelser mot skatteförfattningarna.

6 Förseningsavgift

6.1 Grunder för påföring av förseningsavgift

6.1.1 Enkel förseningsavgift (116 g § första stycket)

Den som skall lämna självdeklaration utan anmaning påförs enkel förseningsavgift om han

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

- underlåtit att lämna självdeklaration eller
- lämnat självdeklaration först efter utgången av den i 34 § 1 mom TL föreskrivna tiden eller
- lämnat självdeklaration efter utgången av den med stöd av 34 § 2 mom TL föreskrivna tiden.

Självdeklaration, som skall avges utan anmaning, skall normalt lämnas senast den 15 februari under taxeringsåret. Den som varit bokföringsskyldig har anstånd med att lämna självdeklaration till den 31 mars. Förutsättningen härför är att räkenskapsåret gått till ända senare än den 31 oktober året näst före taxeringsåret. Dessa regler tillämpas också på delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag eller rederi (34 § 1 mom TL).

Har deklaration lämnats senast kl 24.00 den dag som satts ut i anmaning eller beslut om anstånd anses den ha kommit in i rätt tid. Detta förhållande måste beaktas när myndigheten ankomststämplar handlingar m m.

Förseningsavgift kan påföras i varje kommun där den skattskyldige haft att lämna deklaration men försummat detta.

6.1.2 Dubbel förseningsavgift (116 g § andra och tredje styckena)

Dubbel förseningsavgift påförs

- den som trots anmaning underlåtit att lämna självdeklaration inom i anmaning föreskriven tid eller
- den som inte inom i anmaning föreskriven tid undertecknar deklarationshandling som han lämnat i rätt tid.

Anmaning att lämna självdeklaration eller att fullständiga i rätt tid avlämnad deklarationshandling med underskrift skall göras skriftligen. Det är av stor vikt att anmaningen uppfyller de formella kraven på innehållet (52 § TL). Brister i sådant hänseende kan medföra att dubbel förseningsavgift inte kan påföras.

En förutsättning för att dubbel förseningsavgift skall kunna påföras är att anmaningen har delgetts den skattskyldige. Det är därför av vikt att myndigheten tar reda på den skattskyldiges aktuella adress för att anmaningen skall kunna skickas dit. Den skattskyldige bör som regel tillställas anmaningen i rekommenderat brev med mottagningsbevis.

I anmaningen skall anges när deklarationen senast skall lämnas eller deklarationshandling undertecknas. Har t ex i anmaning angetts att deklaration skall vara inkommen ”senast inom åtta dagar efter mottagandet av anmaningen” skall mottagningsdagen inte räknas in i denna tidsfrist. Detta innebär att fristens längd beräknas från och med dagen efter mottagningsdagen.

I 47 § TL föreskrivs att deklarationsskyldigheten i vissa fall skall fullgöras av annan än den skattskyldige. Myndigheten bör därför iaktta att anmaningen i dessa fall sänds till den deklarationsskyldige och inte till den skattskyldige.

6.2 Grunder för beräkning av förseningsavgift

6.2.1 Enkel förseningsavgift

Enkel förseningsavgift påförs annan skattskyldig än aktiebolag med 1 % av den skattskyldiges högsta beskattningsbara inkomst vid taxering

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

för inkomst i kommunen. Förseningsavgift kan påföras i varje kommun där den skattskyldige haft att lämna deklaration men försummat detta. Underlaget för förseningsavgiften skall vara den högsta av de beskattningsbara inkomster som ligger till grund för den statliga resp den kommunala beskattningen. Höjs eller sänks någon av dessa inkomster skall en förnyad jämförelse göras.

Enkel förseningsavgift påförs annan skattskyldig än aktiebolag med 0,3 % av den vid taxeringen fastställda skattepliktiga förmögenheten i den mån den överstiger skattefritt belopp som tillkommer den skattskyldige vid förmögenhetsbeskattningen. Detta innebär att förseningsavgiften för ensamstående, som inte sambeskattas med annan, beräknas på beskattningsbar förmögenhet minus 200 000 kr. För sambeskattade beräknas förseningsavgiften på beskattningsbar förmögenhet minus 200 000 kr, proportionerad i förhållande till den skattepliktiga förmögenheten och den totala förmögenheten för de sambeskattade.

Enkel förseningsavgift påförs annan än aktiebolag med högst 300 kr vid en och samma taxering.

Aktiebolag påförs enkel förseningsavgift med 500 kr.

6.2.2 Dubbel förseningsavgift

Dubbel förseningsavgift påförs annan än aktiebolag med lägst 100 kr och högst 600 kr. Aktiebolag påförs dubbel förseningsavgift med 1 000 kr.

6.2.3 Undantag för dödsbo i visst fall (116 i §)

Förseningsavgift får inte påföras sedan den skattskyldige avlidit.

6.2.4 Kombination av skattetillägg och förseningsavgift

Förseningsavgift, som inte uppgår till minst 100 kr skall i princip inte påföras. Om skattetillägg och förseningsavgift vid en och samma taxering tillsammans uppgår till minst 100 kr skall emellertid avgift påföras (116 r §).

6.3 Eftergiftsgrunder (116 h §)

Förseningsavgift får efterges helt. Fråga om eftergift av förseningsavgift bör bedömas efter förhållandena den dag, då deklarationen rätteligen skulle ha lämnats.

RSVs föreskrifter ►

Enligt förarbetena skall en eller annan dags försening inte leda till att förseningsavgift påförs. Denna tidsfrist gäller emellertid inte när deklaration kommer in efter tidpunkt som satts ut i anmaning eller beslut om anstånd.

Bestämmelserna om påföring av förseningsavgift skall vid 1978 års taxering tillämpas så att

- deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom TL skall lämna självdeklaration senast den 15 februari 1978, inte påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda senast den 17 februari 1978

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

□ deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom TL har anstånd med att lämna självdeklaration till den 31 mars 1978, inte påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda senast den 3 april 1978.

Skattskyldig kan efter ansökan medges anstånd med att lämna självdeklaration (34 § 2 mom TL). RSV har meddelat anvisningar om anstånd (RSV Dt 1977:19). Har gift skattskyldig medgetts anstånd efter ansökan, tillämpas i fråga om påföring av förseningsavgift motsvarande anståndstid beträffande maken och hemmavarande barn under 18 år, även om särskild framställning härom inte gjorts. Detsamma gäller i det fall gift skattskyldig enligt 34 § 1 mom TL har anstånd till den 31 mars.

Skattskyldig, som inte ansökt om anstånd, skall enligt förarbetena inte påföras förseningsavgift, om skäl att medge anstånd enligt 34 § 2 mom TL kan anses ha förelegat. Vid bedömning av avgiftsfrågan i sådant fall bör även beaktas den anståndstid som normalt skulle medgetts om ansökan gjorts. Har självdeklaration lämnats efter utgången av denna tid bör förseningsavgift påföras. ◄

Självdeklaration skall lämnas till länsstyrelse eller till lokal skattemyndighet eller till ordföranden i vederbörande taxeringsnämnd. Länsstyrelsen kan medge att deklaration även får lämnas på annat sätt (35 § TL). Den omständigheten att självdeklaration lämnats till taxeringsnämndsordförande i annat distrikt än det inom vilket taxering skall äga rum, bör inte leda till att förseningsavgift påförs.

Annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse, som skall åsättas taxering i flera kommuner inom ett län och som är skyldig lämna allmän självdeklaration i detta län, skall i förekommande fall påföras förseningsavgift endast i hemortskommunen. Föreligger skyldighet att avlämna endast särskild självdeklaration inom ett län påförs förseningsavgift i den kommun i länet, där den högsta beskattningsbara inkomsten tas till beskattning.

Förseningsavgift får efterges om förseningen eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om förseningen eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till någon särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i förra meningen.

Ringabeloppsregeln gäller enligt de nya reglerna inte förseningsavgift. Regeln innebär en skärpning i förhållande till tidigare regler och skall enligt övergångsbestämmelserna tillämpas först vid 1979 års taxering. Vid 1978 års taxering är ringabeloppsregeln alltså fortfarande tillämplig för förseningsavgift.

För andra personer än aktiebolag är förseningsavgiften anpassad efter storleken av den skattskyldiges inkomst och förmögenhet och bortfaller därför normalt om underlaget för beräkningen är ringa. Detta beror på att endast avgift som uppgår till 100 kr påförs. I fråga om aktiebolag påförs förseningsavgift med fasta avgifter. Detta förhållande talar mot att eftergift medges endast på den grund att bolaget inte taxerats eller taxerats för ringa belopp. Förarbetena till 1972 års lagregler stöder denna tolkning. Om fråga är om ringa belopp och dessutom andra ursäktliga omständigheter föreligger kan bolaget dock vid 1978 års taxering undgå förseningsavgift. Vid bedömningen av eftergiftsfrågan saknar det betydelse om bolaget är rörelsedrivande eller inte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

6.3.1 Ålder

Med ålder avses både hög och låg ålder. Eftergiftsgrunden ålder bör i detta sammanhang tillämpas endast beträffande fall där åldern kan antas ha ett samband med förseningen eller underlåtenheten. För skattskyldig som vid deklarationstidpunkten fyllt 65 år kan åldern som regel antas ha haft samband med förseningen eller underlåtenheten. Förseningsavgift bör därför i sådana fall efterges utan skriftväxling och särskild prövning. Framgår det av deklarationsmaterialet eller av vad som förekommit i ärendet att åldern kan ha haft samband med deklarationsförsummelse även för en några år yngre person skall myndigheten utreda om avgift bör påföras.

En ekonomiskt aktiv person bör i princip ansvara fullt ut för deklarationsförsummelse. För innebörden av uttrycket "ekonomiskt aktiv" hänvisas till 4.5.3. Myndigheten bör ifråga om ekonomiskt aktiv person tillämpa samma förfaringssätt vid utredningen som angetts under 4.5.3.

För en skattskyldig som har att lämna deklaration första gången kan åldern antas ha haft samband med förseningen eller underlåtenheten. Eftergiftsgrunden ålder kan i sådant fall sammanfalla med grunden bristande erfarenhet.

6.3.2 Bristande erfarenhet

Eftergiftsgrunden bristande erfarenhet kan tillämpas för eftergift av förseningsavgift då den skattskyldiges erfarenhet av deklarationsförfarandet är obetydlig. Det kan t ex vara fråga om realisationsvinst eller ränta på kapital nedlagt i fastighet som skall redovisas statligt i en kommun men kommunalt i en annan. Underlåtenhet att deklarera i "utbokommun" bör, om den skattskyldige har ringa erfarenhet av redovisning av förvärvskällan, medföra eftergift. Eftergift bör även kunna meddelas invandrare eller annan person som har bristfällig kännedom om det svenska deklarationsförfarandet.

6.3.3 Sjukdom

Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom hos den skattskyldige som kan antas ha menligt påverkat hans möjligheter att avlämna deklaration inom föreskriven tid. För eftergift fordras att det föreligger ett direkt samband mellan sjukdomen och den skattskyldiges underlåtenhet att lämna deklaration i tid. Sjukdomen skall således ha utgjort hinder för den skattskyldige att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Om hänsyn skall tas till deklarationsmedhjälpares sjukdom, får bedömas från fall till fall. Vid bedömningen av ursäktligheten beträffande sjukdom hos deklarationsmedhjälpare bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige har varit beroende av viss medhjälpare för att kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet. Så får normalt anses vara fallet då deklarationsupprättaren även har hand om den löpande bokföringen.

Denna eftergiftsgrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklarationsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

6.3.4 "Därmed jämförligt förhållande"

Till förhållande som är jämförbart med ålder, sjukdom och bristande erfarenhet bör räknas inträffad yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga t ex skilsmässa, närståendes sjukdom eller dödsfall.

Kan den inträffade omständigheten antas ha påverkat den skattskyldiges möjlighet att lämna deklaration i rätt tid bör alltså eftergift medges.

6.3.5 Annan särskild omständighet

Deklarationer från skattskyldiga i utlandet kommer många gånger in för sent. Om det föreligger särskilda omständigheter som är betingade av utlandsvistelsen, t ex att den deklarationsskyldige inte haft tillgång till deklarationsblanketter i tid eller att postgången fungerat otillfredsställande, kan förseningen anses ursäktlig. Förseningsavgift bör efterges, om det kan antas att förseningen berott på omständigheter över vilka den deklarationsskyldige inte kunnat råda.

Aktiebolag, som bildats efter den 1 juli 1977 och som tillämpar kalenderårsredovisning bör vid 1978 års taxering inte påföras förseningsavgift om bolaget meddelat att räkenskapsåret förlängts. Ej heller bör under år 1977 bildat bolag med brutet räkenskapsår påföras förseningsavgift vid 1978 års taxering om räkenskapsåret gått till ända efter den 28 februari under taxeringsåret.

Från och med 1 januari 1982 skall aktiekapitalet i aktiebolag uppgå till minst 50 000 kr. Bolag kan dessförinnan upplösas genom att avföras ur aktiebolagsregistret, om samtliga aktieägare och styrelseledamöter samt verkställande direktören begär det före utgången av oktober 1981. Särskilda regler finns om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform m m (1974:990). Enligt dessa regler skall aktiebolag lämna självdeklaration för tiden fram till upplösningen. Har bolag lämnat dels begäran om upplösning, dels självdeklaration för bolagets sista bokslut i samband med avvecklingen, bör förseningsavgift inte påföras enbart av den anledningen att bolaget inte avförts ur aktiebolagsregistret. ◄

7 Beslut om särskild avgift (116 q §)

Beslut om särskild avgift skall innehålla skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas samt underlaget för beräkningen. I fråga om förseningsavgift skall dessutom avgiften anges siffermässigt i beslutet.

Påförs skattetillägg efter olika grunder skall i beslutet tydligt anges hur tillägget fördelar sig på dem. Detta gäller t ex om skattskyldig påförs skattetillägg dels på grund av oriktig uppgift, dels på grund av skönsmässig höjning.

Dessa föreskrifter m m tillämpas vid 1978 års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt Direkt skatt – Taxering

Nr 14 1978 – Årg. 8

Riksskatteverkets anvisningar om värdering av aktier m m;[1]

RSV Dt 1978:15

RSFS 1978:34

utfärdade den 21 juni 1978.

För beräkning av skattepliktig förmögenhet har RSV den 21 juni 1978 beslutat meddela följande anvisningar för värdering av aktier som inte är noterade på fondbörs eller liknande. Anvisningarna gäller i tillämpliga delar även värdering av andel i ekonomisk förening, handelsbolag och kommanditbolag. Anvisningarna är i fråga om förmögenhetsbeskattningen avsedda att tillämpas fr o m 1979 års taxering. För arvs- och gåvobeskattningen se punkt 2 nedan.

1 Allmänt om värderingen samt författningsbestämmelser

Värderingsreglerna för beräkning av skattepliktig förmögenhet anges i 1–5 §§ samt i anvisningarna till 3 och 4 §§ i lagen om statlig förmögenhetsskatt (SFL). Dessa regler har delvis ändrats genom beslut av 1977 års riksmöte.[2]

Enligt 1 § SFL utgör kalenderåret före taxeringsåret beskattningsår vid förmögenhetsbeskattningen. Värdering av aktier sker normalt med ledning av det senast upprättade bokslutet. Vid värdering av andelar i handelsbolag och kommanditbolag skall – såvida inte bokslutet sammanfaller med beskattningsårets utgång – justering ske med hänsyn till gjorda insättningar och uttag.

Vid förmögenhetsbeskattningen gäller olika värderingsgrunder för aktier och andelar beroende på om dessa omsätts på kapitalmarknaden eller inte.

Aktier och andelar som omsätts på kapitalmarknaden skall i princip tas upp till marknadsvärdet (börsvärdet, se 2.1). Aktier och andelar som inte omsätts på kapitalmarknaden skall däremot värderas enligt de grunder som anges i anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL (se 3.2).

De förslag till värden som lämnas av länsstyrelserna sammanställs i en för hela riket gemensam aktievärderingslista.

Värdering behöver ske endast om förmögenheten föranleder skattskyldighet i Sverige. Sålunda värderas inte bolag och föreningar som ägs av exempelvis stat och kommun, vissa stiftelser eller av personer som inte är bosatta i Sverige. I regel värderas inte heller bolag som ägs av ekonomiska föreningar.

Enligt 41 § taxeringslagen (TL) föreligger skyldighet för aktiebolag och ekonomisk förening att efter anmaning lämna uppgift om tillgångar och skulder samt andra omständigheter av betydelse för värderingen.

Dessa uppgifter lämnas tillsammans med bolagets årsredovisning till länsstyrelsen i det län inom vilket bolaget har sin hemortskommun. Har bolaget bytt hemortskommun till kommun inom annat län skall uppgif-

[1] Jfr RSV Dt 1976:15 (RSV Dt 1974:27 och 1974:60)
[2] SFS 1977:1173, Prop 1977/78:40, SkU 1977/78:19

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

terna lämnas till det län där under beskattningsåret bolaget taxerades eller skulle ha taxerats. För koncerner gäller dock att samtliga bolag inom koncernen värderas av den länsstyrelse som har att värdera koncernens moderbolag. Till grund för de förslag till värden som upprättas av länsstyrelsen kan dessutom användas bl a uppgifter i bolagets allmänna självdeklarationer.

2 Orientering om värderingsregler vid arvs- och gåvobeskattningen

Vid arvsbeskattningen gäller i huvudsak samma värderingsregler som vid förmögenhetsbeskattningen. Vid arvsbeskattningen tillämpas de genom 1977 års lagstiftning ändrade värderingsreglerna i fråga om dödsfall som inträffat fr o m 1978 års ingång. I fråga om arvsfall före denna tidpunkt jämför upplysningarna i RSVs tidigare anvisningar enligt följande.

Arvsfall	*Anvisningar*
Före 1974-06-25	RSV 1972 Serie I nr 7
1974-06-25–1976-06-22	RSV Dt 1974:27
1976-06-23–1977-12-31	RSV Dt 1976:15

Vid gåvobeskattningen gällde beträffande gåvotillfällen före 1974-06-25 samma värderingsregler som vid arvsbeskattningen. 1974 års lagstiftning om lättnader i kapitalbeskattningen innebär att arvs- och förmögenhetsbeskattningens värderingsregler endast under vissa förutsättningar får tillämpas vid gåva av aktie eller andel i företag. Gåvan skall bl a omfatta givarens samlade innehav av aktier eller andelar i företaget och vara förbehållslös. Vidare krävs att egendomen eller väsentlig del därav förblir i gåvotagarens ägo under en tid av minst 5 år efter det att skattskyldighet inträtt för gåvan. Är dessa förutsättningar inte uppfyllda värderas aktierna enligt tidigare regler, jfr härom upplysningarna i RSVs anvisningar RSV 1972 Serie I Nr 7. Om arvs- och förmögenhetsbeskattningens värderingsregler får tillämpas, används de värderingsregler som gällde vid tidpunkten för inträdet av skattskyldigheten för gåvan. I sistnämnda fall gäller alltså de genom 1977 års lagstiftning ändrade värderingsreglerna för gåvor fullbordade fr o m 1978 års ingång.

3 Värderingsgrunder

3.1 Aktier som omsätts på kapitalmarknaden

Aktier som noteras på in- eller utländsk fondbörs eller är föremål för liknande notering skall enligt 4 § sjätte stycket SFL tas upp till det noterade värdet eller, om detta inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, till det pris som skulle kunna påräknas vid en sådan försäljning. På motsvarande sätt bör sådana aktier värderas, som inte är börsnoterade eller är föremål för liknande notering, men som ändå omsätts på kapitalmarknaden (s k marknadsbolag).

Bland svenska aktier som omsätts på kapitalmarknaden kan särskiljas tre olika kategorier, nämligen börsnoterade aktier, aktier noterade av fondhandlareföreningen och aktier som inte är föremål för sådan notering, men som med hänsyn till aktiernas spridning och omsättning står de noterade aktierna nära.

Av de aktier som kan anses omsatta på kapitalmarknaden är flertalet noterade på fondbörsen eller av fondhandlareföreningen. Förmögenhetsvärdet på dessa aktier anges i fondhandlareföreningens s k deklarationslista, intagen i RSVs deklarationsupplysningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Av övriga aktier som kan anses omsatta på kapitalmarknaden noteras flertalet av dessa regelmässigt i vissa allmänt spridda affärstidskrifter. Om det med ledning av bl a aktiernas omsättning kan visas att det sålunda noterade värdet motsvarar ett sannolikt marknadsvärde, bör en sådan notering godtas vid förmögenhetsberäkningen. Om noteringen avser endast minoritetsaktier bör dock iakttas att sådana noteringar normalt inte kan läggas till grund för värderingen av majoritetsaktierna. Om marknadsvärdet inte kan fastställas genom sådan utredning, kan värdet bestämmas med ledning av dessa anvisningar.

3.2 Aktier som inte omsätts på kapitalmarknaden

Aktier som inte omsätts på kapitalmarknaden värderas i regel enligt *substansvärdemetoden* (se 4.1), vars huvudregel innebär att förmögenhet som är nedlagd i förvärvskälla i inkomstlagen jordbruk eller rörelse skall värderas till 30 % av ett på särskilt sätt beräknat substansvärde. Om förvärvskällan innehas med fideikomissrätt är motsvarande procentsats 20. Om bolaget innehar fastigheter, kan dock högre värde åsättas enligt den s k spärregeln (se 4.1.2). Någon reducering till 30 resp 20 % görs inte för s k rörelsefrämmande förmögenhet, dvs tillgångar och skulder som inte är nedlagda i jordbruk eller rörelse.

Förmögenhetsvärdet (substansvärdet) reduceras inte heller vid värdering av aktier i fåmansbolag där bolaget närmast utgör en yttre form för en eller flera aktieägasres innehav av en förmögenhetsmassa.

Lägre värde än vad som framkommer vid en värdering enligt substansvärdemetoden kan åsättas om det kan göras sannolikt att verkliga värdet (marknadsvärdet) är lägre. En sådan beräkning bör i regel ske utifrån en likvidations- eller avkastningsvärdeberäkning eller annan liknande värdering. En likvidationsvärdeberäkning bör godtas endast om en avveckling inom en snar framtid av bolaget framstår som sannolik. Vid en sådan beräkning bör tillgångarna, om omständigheterna i det enskilda fallet inte föranleder annat, värderas som om avyttring kunnat ske under normala förhållanden och avvecklingen i övrigt kunnat genomföras med iakttagande av en förhållandevis lång avvecklingstid.

Ett sådant lägre värde, som beräknas med stöd av avkastningsvärdemetoden, bör godtas endast i de fall en avveckling av bolaget av bl a sysselsättningspolitiska orsaker inte skäligen kan ifrågasättas eller det av annan anledning inte kan ifrågasättas att verksamheten överförs i annan företagsform (jfr dock 4.3). En avkastningsvärdeberäkning bör normalt ske utifrån en bedömning av vinstutvecklingen under en längre tidsperiod, 5–10 år. Se även 3.2 och 3.3 av RSVs anvisningar RSV Dt 1976:15.

Lägre värde än värdet enligt spärregeln får inte åsättas.

Varje förvärvskälla skall värderas för sig. Bolag som har att redovisa flera förvärvskällor skall i princip lämna en särskild värdering för varje förvärvskälla. En sådan uppdelning på förvärvskällor är emellertid ur värderingssynpunkt erforderlig endast i de fall där fastighet ingår i någon av förvärvskällorna (jfr 4.1.2 ”spärregeln”).

Om bolaget inte äger någon fastighet kan värderingen alltid göras med utgångspunkt från en gemensam värdering av bolagets samtliga tillgångar och skulder.

4 Värderingsmetoder

4.1 Substansvärdemetoden

Substansvärdet är enligt huvudregeln (se 4.1.1) skillnaden mellan bolagets tillgångar och skulder, beräknade enligt de värderingsregler som an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

ges i SFL. Om fastighet ingår i förvärvskällan skall värdet även beräknas enligt spärregeln (se 4.1.2).

Om bolaget har flera förvärvskällor och det i någon av dessa ingår fastighet, skall således substansvärdet för sådan förvärvskälla beräknas med ledning av både huvudregeln och spärrregeln.

Värdet av aktierna beräknas på det faktiska antalet aktier vid utgången av beskattningsåret. Har aktiekapitalet efter bokslutsdagen höjts genom ny- eller fondemission eller har aktiekapitalet sänkts beaktas detta, dock endast om ändringarna registrerats hos patentverket (PRV) före beskattningsårets utgång. Vid nyemission skall det tillskjutna beloppet tas upp som tillgång.

4.1.1 Huvudregeln enligt substansvärdemetoden

Tillgångar nedlagda i jordbruk eller rörelse

Fastighet skall i princip tas upp till det för beskattningsåret åsatta taxeringsvärdet om fastigheten inte är omsättningstillgång (se nedan). Fastighet som innehas med tomträtt, tas upp till taxerat byggnadsvärde. (Angående värdering av tomträtt se nedan).

Annat värde än taxeringsvärdet kan användas om fastighetens värde ökat eller minskat på sådant sätt att omtaxering rätteligen borde ha skett (jfr 13 § KL). Vid ny- eller ombyggnad kan, om inte annat visas, värdeökningen beräknas till 70 % av nedlagda kostnader.

Om fastigheten inte åsatts taxeringsvärde trots att detta rätteligen borde ha skett, bör värdet uppskattas med ledning av de värderingsgrunder som gäller för att bestämma sådant värde.

Fastighet som är belägen i utlandet bör i princip värderas till marknadsvärde. Om detta inte går att fastställa, kan värderingen ske utifrån anskaffningsvärdet. Med hänsyn till bl a riskerna för prisfall bör dock något lägre värde godtas, om fastigheten anskaffats under något av de senaste fem beskattningsåren. Som regel kan i dessa fall godtas att fastigheten tas upp till 75 % av anskaffningsvärdet. Om fastigheten anskaffats tidigare bör den tas upp till anskaffningsvärdet om det inte görs sannolikt att detta väsentligt avviker från ett uppskattat marknadsvärde.

Vidare bör vid värderingen beaktas att det i taxeringsvärdet kan ha medräknats tillgångar som i vissa fall även upptagits som annan tillgång (byggnads-, markinventarier, markanläggningar). Vid värderingen måste uppgifter därför – såvida detta inte redan framgår av exempelvis balansräkningen – lämnas om bokfört oavskrivet värde av sådana tillgångar. Dessa värden skall inte medräknas, eftersom de i princip ingår i fastighetens taxeringsvärde. Sådana tillgångar som inte ingår i taxeringsvärdet skall däremot medräknas bland de skattepliktiga tillgångarna, t ex egendom som avses i 2 kap 3 § jordabalken (industritillbehör).

Inventarier bör i princip tas upp till anskaffningsvärdet minskat med den med hänsyn till tillgångens ekonomiska livslängd beräknade planenliga avskrivningen. En sådan beräkning bör som regel alltid göras om det föreligger en betydande dold reserv, vilket exempelvis kan förekomma i rederier, åkerier, uthyrningsföretag eller i företag som avskrivit tillgångarna mot fondavsättning. Den årliga avskrivningen kan normalt beräknas till 10 % av tillgångens anskaffningsvärde. För bussar, lastbilar, grävmaskiner, kranar o d kan dock godtas en något högre avskrivningsprocent (15–20). Fartyg bör avskrivas efter något lägre procentsats (6–8).

Värdet av inventarier kan i övriga fall – om inte annat värde görs sannolikt – tas upp till bokfört värde.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Omsättningstillgångar (lager). Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj. Som värde godtas det lägsta av anskaffnings- respektive återanskaffningsvärdet enligt principen först in – först ut. Tillgångar som tillverkats inom det egna företaget tas upp till tillverkningskostnaderna, såväl direkta som indirekta, varvid dock bortses från ränta på eget kapital. Lager av djur på jordbruksfastighet eller renar i renskötselrörelse värderas med ledning av RSVs föreskrifter.

Dessa värden får minskas med hänsyn till inkurans och prisfallsrisk.

Avdrag för inkurans beräknas efter samma grunder som vid inkomsttaxeringen, vilket innebär att – såvida inte annat visas – avdrag normalt medges med 5 %.

Avdrag för inkurans medges dock inte när detta framstår som uppenbart opåkallat. För vissa branscher medges däremot utan särskild utredning högre avdrag, enligt följande uppställning.

Bransch	*Avdrags-procent*	*Bransch*	*Avdrags-procent*
Textildetaljhandeln	20	Trikäindustrin	10
Pälsdetaljhandeln	15	Läderindustrin	10
Den manuellt arbetande glasindustrin	15	Handskindustrin	10
Skodetaljhandeln	10	Skinnvaruindustrin (tillverkning av skinnkläder och handskar)	10
Ur- och optikdetaljhandeln	10	Glas- och porslindetaljhandeln	8
Guldsmedsbranschen, detalj- och grosshandel	10		

Avdrag för prisfallsrisk bör i regel schablonmässigt medges med 15 % av lagrets värde efter inkurans. Om det är uppenbart att prisfallsrisken i visst fall är väsentligt mindre än denna schablon, bör avdraget i motsvarande mån minskas.

Avdrag för prisfallsrisk bör inte medges om försäljningspriset för varorna redan är säkerställt, t ex genom statlig prisgaranti eller för fartyg under byggnad.

Fastighet som utgör lagertillgång skall liksom övriga omsättningstillgångar värderas till det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet för fastighet som uppförts i egen regi räknas därför både direkta och indirekta kostnader. Anskaffningsvärdet får vidare minskas med anvisade årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag för inkurans och prisfallsrisk medges endast om det kan visas att marknadsvärdet är lägre.

Fastighet får inte tas upp till lägre värde än taxeringsvärdet eller – om fastigheten innehas med tomträtt – taxerat byggnadsvärde.

För varje fastighet skall uppgift lämnas om taxeringsvärde, anskaffningsvärde samt bokfört värde. Av uppgiften om taxeringsvärdet bör framgå hur stor del som utgörs av taxerat markvärde samt av uppgiften om anskaffningsvärdet hur stor del som utgörs av indirekta kostnader och hur dessa beräknats.

Tvångslager av mineraloljor tas upp till halva beloppet av skillnaden mellan lagrets anskaffningsvärde och den skuld som belöper på detta lager.

Vid värdering av *pågående arbeten* i företag för vilka vid inkomsttaxeringen anvisats särskilda regler kan dessa regler tillämpas även vid värderingen (jfr RSV Dt 1975:23 och 1976:48). I övriga fall där liknande redovisning skett bör som regel något värde av pågående arbete inte tas upp som tillgång. Erhållna likvider för dessa arbeten räknas inte heller som skuld.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Värdet av *kontraherade tillgångar* (avseende fastigheter, inventarier och varulager) samt på sådana tillgångar belöpande skulder medräknas inte vid värderingen, om inte avdrag för nedskrivning på sådan tillgång kan medges vid inkomsttaxeringen.

Naturtillgångar och fyndigheter, som ingår i annan än av bolaget ägd fastighet, tas upp till anskaffningsvärdet minskat med skäligt belopp för eventuell substansminskning, dvs som regel bokfört värde. Något värde av sådan tillgång tas inte upp om tillgången tillhör egen fastighet eftersom detta då ingår i fastighetens taxeringsvärde.

Patenträtt som inte utgör omsättningstillgång tas upp till anskaffningsvärdet minskat med skäligt avdrag för värdeminskning.

Andel i bostadsrättsförening, tomträtt och vattenfallsrätt skall i princip tas upp till marknadsvärdet. Andel i bostadsrättsförening kan som regel värderas utifrån de belopp som tillskjutits till föreningen om inte ett på sådant sätt beräknat värde väsentligt avviker från marknadsvärdet.

Värdepapper, som inte utgör lagertillgång och inte utgör aktier i dotterbolag, skall specificeras och tas upp till samma värde som skulle gällt för en fysisk person med motsvarande värdepappersinnehav. Angående aktier i dotterbolag, se 4.4.

Som tillgång medräknas inte värde av *goodwill, hyresrätt eller aktiverade organisations- och etableringskostnader.* De på sådana tillgångar belöpande skulderna får däremot medräknas som skuld.

Skulder

Värdet av tillgångar nedlagda i rörelse eller jordbruk får vid substansvärderingen minskas med förutom låneskulder, varuskulder och andra liknande skulder även vissa andra åtaganden i samband med den bedrivna verksamheten, som visserligen inte kan anses utgöra skulder i egentlig bemärkelse utan snarare får ses som reserveringar för lämnade förpliktelser, ingångna avtal o d. Däremot räknas inte som skuld sådana statliga eller kommunala lån som har bidragskaraktär, bl a s k avskrivningslån. (Jfr 19 § KL).

Vid värderingen gäller i övrigt följande.

Avsättning för garantirisker räknas som skuld om avsättning gjorts i räkenskaperna och i den mån avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen.

Obeskattad fondavsättning (t ex investeringsfond, arbetsmiljöfond och fond för återanskaffning av fastighet) får medräknas som skuld med belopp motsvarande hälften av det avsatta beloppet.

Om bland skulderna ingår *pensionsskuld* skall närmare uppgifter lämnas om formerna för åtagandenas tryggande m m. Detta kan lämpligen ske på blankett RSV 3096.

Skuld på grund av pensionsåtagande räknas i princip som skuld om och i den mån åtagandet är avdragsgillt vid inkomsttaxeringen.

Även om pensionsåtagande inte tagits upp bland skulderna i balansräkningen utan endast angetts "inom linjen" eller omnämnts på annan plats i bolagets årsredovisning men villkoren i övrigt för avdrag vid inkomsttaxeringen är uppfyllda, bör åtagandet räknas som skuld.

Vad gäller annan arbetstagare än den som har bestämmande inflytande över bolaget medräknas beträffande pensionsåtagande även sådan del för vilken avdrag inte medges vid inkomsttaxeringen om den angetts i årsredovisningen.

Den del av pensionsåtagandet som täcks av pensionsstiftelses förmögenhet får inte medräknas bland skulderna. En värdering av pensionsstiftelsens förmögenhet kan således bli aktuell i samband med beräkning av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

pensionsskulderna i bolaget.

Samma värderingsgrunder som vid värdering av aktier tillämpas vid värderingen av stiftelsens tillgångar och skulder oavsett att stiftelsen inte är skattepliktig för annan förmögenhet än fastighet.

Om stiftelsen tecknat kapitalförsäkring på de pensionsberättigades liv, bör såsom värde på försäkringarna tas upp återköpsvärdet eller i fråga om inte återköpsberättigad försäkring, det tekniska återköpsvärdet.

Som skuld räknas i princip samtliga vid beskattningsårets utgång debiterade inte betalda *skatter,* som belöper på rörelsen eller jordbruksfastigheten. I fråga om odebiterade svenska allmänna skatter räknas som skuld vad som enligt god redovisningssed kan beräknas med ledning av bokslut som fastställts under beskattningsåret.

Skatteskulder som aktualiserats efter bokslutstidpunkten exempelvis med anledning av taxeringsåtgärder får beaktas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Som skuld räknas inte vad aktieägare tillskjutit i bolaget t ex med villkor att återbetalning skall ske om vinst uppkommer – s k villkorligt aktieägaretillskott.

Vid substansvärderingen av aktiebolag bör hänsyn även tas till bolagets beräknade *utskiftningsskatteskuld* – s k latent utskiftningsskatteskuld. Denna skuld beräknas till 40 % av skillnaden mellan bolagets tillgångar och summan av bolagets skulder och de belopp som aktieägare tillskjutit bolaget i pengar eller annat – tillskjutet belopp – varvid tillgångarna och skulderna värderas enligt dessa anvisningar. Den sålunda beräknade utskiftningsskatteskulden medräknas bland skulderna till halva beloppet. Om det i bolaget även finns s k rörelsefrämmande poster skall utskiftningsskatteskulden fördelas om de rörelsefrämmande tillgångarna överstiger de rörelsefrämmande skulderna.

Skillnaden mellan samtliga tillgångar och skulder i förvärvskälla inom inkomstslagen rörelse eller jordbruk – förvärvskällans substansvärde – tas vid förmögenhetsbeskattningen upp till 30 %. Beträffande fideikomiss tillämpas dock 20 %.

S k rörelsefrämmande poster

Sådana tillgångar och skulder som inte ingår i förvärvskälla inom inkomstslagen rörelse eller jordbruk – s k rörelsefrämmande poster – skall värderas för sig. Dessa poster skall värderas enligt reglerna i SFL. Någon reducering får således inte göras av sådan förmögenhet.

Som s k rörelsefrämmande poster räknas sådana tillgångar och skulder som inte kan anses ha ett naturligt samband med eller som inte varit direkt föranledda av den bedrivna verksamheten. Som exempel på sådana tillgångar kan nämnas kapitalplaceringsaktier och fastighet som varken utgör omsättningstillgång eller används i rörelsen. Om fastighet används delvis i verksamheten bör en fördelning göras utifrån fastighetens utnyttjande.

Vid värdering av börsnoterade *värdepapper* kan av praktiska skäl kursvärdet (lägsta betalkurs eller om köp inte förekommit lägsta köpkurs) den 1 september värderingsåret användas om inte värdet av hela aktieinnehavet den 1 september väsentligt avviker från värdet den 31 december. Om värdepapper försålts eller anskaffats efter bokslutsdagen och om kursvärdet avviker väsentligt från köpeskillingen bör justering göras för skillnaden.

Värdepapper som inte är noterade men ändå omsätts på kapitalmarknaden tas i princip upp till saluvärdet. Övriga värdepapper tas upp till det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

värde som framkommer vid en värdering enligt dessa anvisningar (jfr dock 4.5 angående aktier i dotterbolag).

Även *utlänade medel* som saknar direkt samband med verksamheten, t ex lån till aktieägare eller styrelseledamöter och dem närstående personer, räknas som rörelsefrämmande tillgång.

Som rörelsefrämmande tillgång kan i vissa fall även anses viss del av bolagets likvida tillgångar. Om bolagets likvida medel är onormalt stora och dessa väsentligt överstiger de kortfristiga skulderna kan viss del av medlen anses utgöra s k rörelsefrämmande tillgång om det inte görs sannolikt att medlen är erforderliga med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet. Enbart den omständigheten att bolagets likvida medel tillfälligtvis är onormalt stora till följd av t ex avyttring av anläggningstillgång bör som regel ej heller föranleda att dessa medel anses som rörelsefrämmande.

Även inventarier kan utgöra s k rörelsefrämmande tillgång.

Till de s k rörelsefrämmande skulderna räknas även den del av utskiftningsskatteskulden som belöper på den rörelsefrämmande förmögenheten (se 4.1.1).

4.1.2 Spärregeln

Spärregeln innebär att förmögenhetsvärdet av förvärvskälla hänförlig till inkomstslagen rörelse eller jordbruk inte får tas upp till lägre belopp än vad som svarar mot ägaren tillhörliga fastigheter i verksamheten minskat med de skulder som belöper på fastigheterna. Fastighet i rörelse skall enligt spärregeln tas upp till det taxerade markvärdet och jordbruksfastighet till taxeringsvärdet minskat med den del av byggnadsvärdet som avser ekonomibyggnader. Fastighet som inte ägs av bolaget respektive den skattskyldige – såsom arrenderad fastighet – berörs inte av spärregeln. Vid värdering av förvärvskälla i inkomstslaget rörelse berörs således inte heller fastighet som innehas med tomträtt. Som fastighet i rörelse anses även fastighet som utgör omsättningstillgång oavsett att avkastningen beskattas som inkomst av annan fastighet.

Det sålunda beräknade tillgångsvärdet enligt spärregeln minskas med de skulder i förvärvskällan som belöper på fastigheter. På fastigheterna skall anses belöpa så stor del av de totala skulderna i förvärvskällan som de av spärregeln omfattade fastighetsvärdena (t ex för rörelse de taxerade markvärdena) utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan varvid fastigheterna tas upp till hela taxeringsvärdena (se exemplet i bilaga 1). Övriga tillgångar i förvärvskällan tas vid denna bedömning upp till de värden som åsatts enligt huvudregeln. Med skulder avses låneskulder, leverantörsskulder, omkostnadsskulder, skatteskulder, avsättningar för tryggande av lämnade pensionsutfästelser och andra egentliga skulder men däremot inte sådana avgående poster som fond- och garantiavsättningar och i förekommande fall den skattskyldiges privata skatteskulder (handels- och kommanditbolag).

Spärregeln är inte tillämplig på förvärvskälla som innehas med fideikomissrätt.

4.2 Bolagets förmögenhetsvärde

Bolagets förmögenhetsvärde är summan av 30 % eller för fideikomiss 20 % av substansvärdet, eller värdet enligt spärregeln – antingen detta är positivt eller negativt – av bolagets förvärvskällor i inkomstslagen rörelse och jordbruk, värdet av aktier i dotterbolag (se 4.4) samt substansvärdet av s k rörelsefrämmande poster.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

4.3 Schablonmässig avkastningsvärdemetod

En avkastningsvärdering av aktier med ledning av bolagets vinstutdelning samt förväntade utdelning kan göras för

1. marknadsbolag, där representativa betalkurser inte kan urskiljas
2. bolag som inte är marknadsbolag men där aktiernas spridning och bolagens utdelningspolitik står marknadsbolagen nära
3. förvaltningsbolag, som inte är fåmansbolag.

Avkastningsvärderingen, som görs genom en schablonmässig beräkning utifrån den utdelning bolaget lämnat och den beräknade framtida vinstutdelningen, förutsätter att vinstutdelning sker i skälig omfattning och att vinstdisposition i form av löneuttag o d inte förekommer.

Vid tillämpningen av den schablonmässiga avkastningsvärdeberäkningen kan följande procentsatser användas.

	Kapitaliserings-procent		*Kapitaliserings-procent*
Verkstadsindustri och bruk	5 %	Färgindustri	6 %
Byggnadsindustri	5 %	Annan kemisk-teknisk industri	5 %
Trä- och cellulosaindustri	6 %	Varuhandel	7 %
Pappersbruk	6 %	Rederier	8 %
Grafisk industri	5 %	Fastighetsbolag	4 %
Textilindustri	8 %	Investmentbolag	5 %
Läkemedelsindustri	3 %		

Om bolagets verksamhet inte direkt tillhör ovan angivna branscher kan viss ledning erhållas av uppgifterna om näraliggande branscher. De angivna procentsatserna bör i vissa fall höjas, dock inte med mer än 1,5 procentenheter, eftersom det kan antas att högre krav på utdelning ställs på inte börsnoterade aktier.

4.4 Värdering av koncern

I koncerner åsätts i princip endast moderbolagets aktier värde varvid hänsyn tas till dotterbolagens förmögenhet. Med dotterbolag avses dotterföretag i aktiebolagslagens mening (se 1 kap 2 § aktiebolagslagen). I samband med värderingen av moderbolaget värderas således även samtliga dotterbolag. Bolag, som anmanats lämna värderingsuppgift, skall därför även bifoga värderingsuppgifter för dotterbolagen. Dotterbolag som anmanats lämna värderingsuppgift behöver därför på blanketten endast ange ägarförhållandena om inte särskilt värde skall åsättas dess aktier. Om ägarna är flera eller en del av aktierna ägs av fysiska personer bör dotterbolag lämna värderingsuppgift.

Koncernen värderas antingen genom en värdering av varje bolag för sig eller genom en värdering av koncernen i dess helhet med ledning av koncernbalansräkning. Värdet av moderbolagets aktier enligt substansvärdemetoden är summan av substansvärdena av samtliga i koncernen ingående bolag, varvid även negativa värden får medräknas.

Substansvärdet enligt substansvärdemetodens huvudregel skall således reduceras till 30 % i varje särskilt bolag, dock ej beträffande de rörelsefrämmande posterna. Vid värderingen beaktas resp aktiebolags utskiftningsskatteskuld. De bolag som äger fastigheter skall även värderas enligt substansvärdemetodens spärregel. Värderas koncernen som helhet med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

ledning av koncernbalansräkning, görs tillägg i de bolag där värdet enligt spärregeln är högre än enligt huvudregeln. Negativa värden av bolag som framkommer vid värdering enligt substansvärdemetoden reduceras till 30 %.

Vid värderingen av aktier i moderbolaget bortses från värdet av aktier i dotterbolag. Även moderbolagets utskiftningsskatteskuld beräknas utan hänsyn till moderbolagets innehav av aktier i dotterbolag. Framkommer negativt värde av moderbolaget reduceras detta värde till 30 %.

Vid värdering av aktier i fastighetsförvaltande dotterbolag får värdering ske som om bolaget varit rörelsedrivande under förutsättning att bolagets samtliga aktier ägs av rörelsedrivande byggnadsaktiebolag, dvs utgör lageraktier hos moderbolaget.

På samma sätt sker värderingen för fastighetsförvaltande koncernbolag vars fastighet *helt* används i rörelse eller jordbruk av annat i koncernen ingående bolag. Motsvarande bör gälla s k oäkta koncerner, dvs om två eller flera bolag ägs av samma ägare, samt om bolagets fastighet helt används i en av bolagets ägare bedriven rörelse.

Värdering av utländska dotterbolag bör ske på motsvarande sätt.

5 Speciella frågor för ekonomiska föreningar och handelsbolag (kommanditbolag)

Av 3 § 1 mom d) SFL framgår att bl a andelar i ekonomiska föreningar och bolag utgör skattepliktig förmögenhet, som därför även skall värderas för förmögenhetsbeskattningen. Med bolag avses i detta sammanhang även oskiftat dödsbo som vid inkomsttaxeringen skall behandlas som handelsbolag.

I 4 § sjätte stycket SFL anges värderingsgrunderna för *värdepapper*, vilket följaktligen innebär att samma värderingsregler gäller för andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag som för aktier i aktiebolag – jfr p 2 anvisningarna 3 och 4 §§ SFL.

Det bör beaktas att ekonomiska föreningar och handelsbolag inte påförs någon utskiftningsskatt varför sådan skuld inte skall avräknas.

Värdet av andel i ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation endast delvis skall skiftas mellan medlemmarna, tas upp till ett värde som motsvarar den del av föreningens förmögenhet som skulle fallit på andelen, om föreningen trätt i likvidation (4 § elfte stycket SFL).

Värdet av andel i bostadsrättsförening tas i princip upp till marknadsvärdet. (Om värderingstidpunkt för andelar i handelsbolag se p 2 andra stycket ovan.)

6 Gemensamma regler

Särskilt värde på minoritetsaktier bör som regel endast åsättas på begäran av bolaget eller aktieägare och när tillfredsställande motivering lämnas. Om sådant värde understiger genomsnittsvärdet av aktierna i bolaget, bör skillnaden tilläggas värdet av majoritetsaktierna.

I fråga om bolag med stam- och preferensaktier kan särskilda värden åsättas de olika aktieserierna beroende på de olika förmåner, som är förknippade med aktierna. Preferensaktiernas värde är beroende bl a av den utdelning som lämnas och på möjligheten att vid likvidation få ut aktiens nominella belopp samt eventuell ackumulerad utdelning. Aktiestockens hela värde utöver vad som belöper på preferensaktierna tilläggs stamaktierna. Vid substansvärderingen räknas i sådana fall preferensaktiekapitalet och eventuell ackumulerad utdelning som skuld.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Om hembudsskyldighet föreligger får detta, beroende på villkoren i hembudsklausulen, antas påverka värdet av minoritetsposter.

Det framräknade värdet per aktie avrundas till närmast lägre hundratal kronor om aktiens nominella belopp är 1 000 kr, till närmast lägre tiotal kronor om aktiens nominella belopp är 100 kr osv. Negativt värde på aktie och andelar tas upp till 0 kr vid förmögenhetsbeskattningen.

Dessa anvisningar tillämpas från och med 1979 års taxering.

Exempel på fall där spärregeln blir tillämplig *Bilaga 1*

Bolagets förmögenhet antas nedlagd i en och samma förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Tillgångar		*Skulder*	
Fastighet i rörelse taxeringsvärde (markvärde 600 000)	1 000 000	Låneskulder, leverantörsskulder och skatteskulder	900 000
Övriga tillgångar	200 000	Eget kapital[1] (= substansvärde)	300 000
S:a tillgångar	1 200 000	S:a skulder och eget kapital	1 200 000

Beräkning av utskiftningsskatteskuld

Tillskjutet belopp	60 000
Substansvärde	300 000
Som avgående skuld räknas	
$1/2 \frac{40}{100} \times (300\,000 - 60\,000) =$	48 000
Förmögenhetsvärde	
enligt huvudregeln	
$\frac{30}{100} \times (300\,000 - 48\,000) =$	75 600
enligt spärregeln	
$600\,000 - \frac{600\,000 \times 900\,000}{1\,200\,000}$	150 000

[1] I detta exempel lika med bolagets substansvärde.

Exempel på värdering av koncern *Bilaga 2*

Moderbolag (MB)

Tillgångar (ej fastighet)	1 000	Skulder	900
Aktier i A	200	Eget kapital	300
Aktier i B	0		
	1 200		1 200

Dotterbolag 1 (DB 1)

Fastigheter	1 000	Skulder	900
Övr tillgångar	100	Eget kapital	200
	1 100		1 100

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Dotterbolag 2 (DB 2)

Tillgångar		Skulder	550
(ej fastighet)	500	Eget kapital	50
Balanserad förlust	100		
	600		600

Förutsättningar

DB helägda av MB

Värdet på tillgångarna och skulderna enligt balansräkningarna antas överensstämma med de lägsta värden som får tillämpas vid förmögenhetsberäkningen.

Inga rörelsefrämmande poster.

Summan av fastigheternas i DB 1 taxerade markvärden är 700.

Tillskjutet belopp	MB	50
	DB 1	100
	DB 2	50

Förmögenhetsberäkningar

Värde enligt spärregeln för DB 1 $700 - \frac{900 \times 700}{1\,100} = 127$

	Moderbolag (MB)		Dotterbolag 1 (DB 1)		Dotterbolag 2 (DB 2)	
Tillgångar ./. skulder	100[1]	100	200	200	−50	−50
Tillskjutet belopp	−50		−100		−50	
Återstår	50		100		−50	
Utskiftningsskatteskuld 40 % av återst belopp	20		40		0	
Hälften därav	10	10	20	20	0	0
Substansvärde		90		180		−50
30 % därav		27		54		−15
Värde enligt spärregeln		–		127		–
Lägsta förmögenhetsvärde		27		127		−15

Värde av aktierna i MB

Förmögenhetsvärde för MB innan hänsyn tagits till värdet på DB-aktierna	27
Förmögenhetsvärde för DB 1	127
Förmögenhetsvärde för DB 2	−15
Förmögenhetsvärde för MB sedan hänsyn tagits till värdet på DB-aktierna	139

[1] Observera att värdet av aktierna i DB inte tas upp vid denna beräkning i MB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Nr 16 1978 – Årg. 8

Riksskatteverkets föreskrifter om omräkningstal vid realisationsvinstbeskattning av fastighet;[1]

RSV Dt 1978:17

RSFS 1978:37

utfärdade den 24 augusti 1978.

RSV har vid sammanträde den 24 augusti 1978 fastställt nedan angivna omräkningstal att användas vid realisationsvinstbeskattning av fastighet, som avyttrats under kalenderåret 1978[2].

Anskaffningsår[3]	Omräkningstal	Anskaffningsår[3]	Omräkningstal
1952	3,73	1966	2,33
1953	3,67	1967	2,23
1954	3,64	1968	2,19
1955	3,53	1969	2,13
1956	3,38	1970	1,99
1957	3,24	1971	1,85
1958	3,09	1972	1,75
1959	3,07	1973	1,64
1960	2,96	1974	1,49
1961	2,88	1975	1,35
1962	2,76	1976	1,23
1963	2,69	1977	1,10
1964	2,60	1978	1,00
1965	2,47		

[1] Jfr RSFS 1977:26 RSV Dt 1977:8.

[2] Vid realisationsvinstbeskattning av fastighet enligt äldre regler i fall som avses i punkt 11 av övergångsbestämmelserna till SFS 1976:343 har RSV lämnat föreskrifter om omräkningstal i RSFS 1978:38 RSV Dt 1978:18.

[3] Resp det år till vilket ingångsvärdet (eller de avdragsgilla förbättringskostnaderna m m) eljest hänför sig.

Riksskatteverkets föreskrifter om omräkningstal vid realisationsvinstbeskattning av fastighet enligt punkt 11 av övergångsbestämmelserna (SFS 1976:343) till de nya reglerna om realisationsvinstbeskattningen;[1]

RSV Dt 1978:18

RSFS 1978:38

utfärdade den 24 augusti 1978.

Skattepliktig realisationsvinst beräknas enligt de äldre bestämmelser,

[1] Jfr RSFS 1978:3 RSV Dt 1978:3

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

som tillämpades före den 1 april 1976, även efter denna tidpunkt i fråga om fastigheter som avyttras genom expropriation eller liknande förfarande i de fall egendomen ej tagits i besittning men talan i målet väckts före nämnda dag.

RSV har vid sammanträde den 24 augusti 1978 fastställt nedan angivna omräkningstal att användas vid realisationsvinstbeskattning av fastighet enligt äldre regler i fall som avses i punkt 11 av övergångsbestämmelserna till SFS 1976:343 vid avyttring under kalenderåret 1978.

Anskaffningsår	Omräkningstal	Anskaffningsår	Omräkningstal
1914	12,03	1946	5,14
1915	10,46	1947	5,01
1916	9,25	1948	4,77
1917	7,34	1949	4,70
1918	5,19	1950	4,65
1919	4,49	1951	4,02
1920	4,47	1952	3,73
1921	5,21	1953	3,67
1922	6,43	1954	3,64
1923	6,91	1955	3,53
1924	6,91	1956	3,38
1925	6,80	1957	3,24
1926	7,04	1958	3,09
1927	7,12	1959	3,07
1928	7,08	1960	2,96
1929	7,16	1961	2,88
1930	7,38	1962	2,76
1931	7,61	1963	2,69
1932	7,76	1964	2,60
1933	7,97	1965	2,47
1934	7,91	1966	2,33
1935	7,76	1967	2,23
1936	7,66	1968	2,19
1937	7,47	1969	2,13
1938	7,29	1970	1,99
1939	7,12	1971	1,85
1940	6,33	1972	1,75
1941	5,60	1973	1,64
1942	5,19	1974	1,49
1943	5,12	1975	1,35
1944	5,14	1976	1,23
1945	5,16	1977	1,10
		1978	1,00

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

TÄNKER DU SATSA PÅ SKATTEFONDKONTO SÅ KOM TILL OSS.


AFFÄRSVÄRLDEN NR 32/33 1978

S-E-banksfonderna klarade index bäst

Med den historiska utvecklingen som beslutsunderlag torde S-E-banken dra det längsta strået i höstens stora skattesparkampanjer. Affärsvärlden har jämfört femton (rullande) tolvmånadersperioder från dec 1974 till juni 1978 och S-E-bankens tre svenska fonder visar den klart bästa utvecklingen.

I över 80 % av perioderna har fonderna genomsnittligt gått bätt...

VI HAR SVERIGES MEST FRAMGÅNGSRIKA AKTIEFONDER.

Vi har tre svenska aktiefonder här i Skandinaviska Enskilda Banken. De heter Delta, Sesam och Placeringsfonden.

Dessa tre fonder är landets i särklass mest framgangsrika. Det visar en opartisk jämförelse under perioden december 1974 – juni 1978, som tidningen Affärsvärlden gjort.

Nu startar vi en ny fond. Den heter S-E-bankens Aktiesparfond. Den är avsedd för de sparare som gar med i det nya förmanliga skattesparandet.

Vi kan inte lova säkert, att denna fond blir lika framgangsrik som vara övriga. Ty om framtiden vet vi ju ingenting. Men en sak kan vi lova. Det blir samma aktieexperter som skall sköta den nya fonden. Och de kommer att göra sitt allra bästa.

Välkommen till banken med din anmälan.

Skandinaviska Enskilda Banken

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

Returneras
vid obeställbarhet
till utgivaren
SKATTENYTT
Box 5, 793 01 Leksand
som erlägger returportot

PENSIONERING I EGEN REGI ELLER FÖRSÄKRING?

SKANDIKON är ett företag som har specialiserat sig på allt som rör tjänstepensionering. Vi ger råd vid valet av tryggandeform – försäkring, stiftelse eller pensionskonto. Och vi hjälper till att utforma utfästelser, upprätta stadgar för stiftelser, utreda skatte- och övriga juridiska frågor, beräkna och utfärda intyg om pensionsreserver samt utreda pensionsfrågorna vid nedläggning och försäljning av företag.

SKANDIKON AB

Konsultföretaget för rådgivning och service inom tjänstepensioneringsområdet. En rådgivning som är objektiv och obunden av försäkringslösningar.

Adress
Regeringsgatan 42, 5 tr Fack, 103 60 Stockholm
Tel 08-22 44 20

Skandikon är ett dotterbolag till Livförsäkringsaktiebolaget Skandia — en garanti för resurser och ansvar.

Detta nr är tryckt i 24.000 ex.

DALA-OFFSET AB, FALUN

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01