Effektiv taxeringsorganisation?

Av länsrevisor Magnus af Ekenstam

(Kursiveringar i citat ha gjorts av förf. Nothänvisningar se sid. 414).

Förslaget till ny taxeringsorganisation som kommer att behandlas vid årets höstriksdag, uppbäres enligt departementschefens uttalande[1] av syftet att på en gång bättre än hittills tillgodose de enskildas krav på rättssäkerhet och det allmännas intresse av en effektivare taxering. Ökad effektivitet skall främst uppnås genom skärpt kontroll av rörelseidkare och andra svårkontrollerade skattskyldiga. Jag skall här något beröra förslagets utgångspunkter och verkningar, i den mån det avser att tillgodose det allmännas intresse av en effektivare taxering.

1955 års taxeringssakkunniga hävda i sitt betänkande[2], att det rent ekonomiska utbytet och de i allmänhetens ögon mest stötande exemplen på skatteflykt regelmässigt uppdagats genom bokföringsgranskningar. Riktigheten av detta uttalande torde icke kunna bestridas. Dessa granskningar ha som regel utförts av ekonomiskt väl skolade tjänstemän vid länsstyrelserna.

En ny kår av taxeringsassistenter.

En ny kår av tjänstemän, taxeringsassistenter, skola ersätta hittillsvarande taxeringskonsulenter och förstärka granskningsarbetet i nuvarande rörelsedistrikt för fysiska personer i städer. De skola även sysselsättas med taxeringsrevisioner och liknande uppgifter. Departementschefen har beträffande denna verksamhet uttalat följande: ”Genom att taxerings-

---

· **Räntan på fonderade medel** för kompensation av byggnadens värdeminskning torde f. n. kunna antagas till ca. 4 %.

p_a blir den andel i % av byggnadernas värde, som årligen skall insättas och fonderas för att fonden under byggnadens antagna återstående varaktighet skall växa till nuvarande byggnadsvärdet.

Anvisningar för metodens användning

Tabellens användbarhet torde icke närmast bero på noggrannheten i de framräknade tabellvärdena utan snarare på den spridning kapitaliseringstalen får genom den direkta kontakten med flera faktorer, som ovedersägligen måste påverka avkastningsvärdena, såsom återstående varaktighet, tomtmarkens framtidsvärde, ortens skattetal m. fl. och som knappast kan komma till uttryck vid ren bruttokapitalisering. Det torde därför vara lämpligt att ingångsvärdena väljas med enkla, avjämnade tal, medan noggrannheten mera inriktas på att dessa värden väl täcker det aktuella registret. Vid den praktiska användninigen kan sedan ”interpolering” göras mellan de värden i rader och kolumner, som närmast motsvarar aktuella värden.

Korrigeringar av tabellvärdena.

Ev stor vikt bör vara att påsynta större brister i skick och kvalitet hos taxeringsobjekten uppskattas som engångsavdrag **efter** tabellförfarandet samt att t. ex. ovanligt hög kvalitet hos en byggnad föranleder motsvarande tillägg. Sådana korrigeringar ger uttryck åt bedömandet, att ”normala” kostnader för drift och underhåll (t. ex. enligt en tabell) icke är tillämpliga i det särskilda fallet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

assistenterna i denna sin verksamhet får tillfälle att koncentrera sig på beståndet av rörelseidkare inom det fögderi eller den stad där de äro placerade, bör det ställa sig lättare att systematisera denna verksamhet så att *varje bokföringspliktig näringsidkare med vissa års mellanrum blir föremål för granskning.*" (sid. 180).

Taxeringsassistenterna föreslås i propositionen komma att stationeras hos de lokala skattemyndigheterna. Avsikten torde icke vara, att de skola ha högre ekonomisk utbildning. De anses ändock komma att utgöra en avsevärd förstärkning av revisionspersonalen vid länsstyrelserna. Fördenskull föreslås en utökning å länsstyrelserna med endast 25 taxeringsrevisorer med högskoleutbildning mot cirka 240 taxeringsassistenter.

Till taxeringsassistenternas hjälp skall vidare anställas lika många *biträden.*

Departementschefen anser, att ifrågavarande taxeringsassistenter skola kunna genomföra taxeringsrevision hos de flesta enskilda näringsidkare men större och mer invecklade granskningar bör å andra sidan förbehållas den högre kvalificerade personalen vid revisionsdetaljen, eventuellt med biträde av taxeringsassistenten. Taxeringssakkunniga har beträffande användningen av olika personer för granskning anfört följande: "Granskningen av större företag, där redovisningen inte sällan sker genom hålkortssystem och med tillämpning av komplicerade kontoplaner, kräver emellertid merendels högskoleutbildad personal, *som helt behärskar bokföringstekniken*" (sid. 139).

Underdeklarationen såsom utgångspunkt.

Bedömanden i fråga om underdeklarationens[3] förekomst och sannolika utveckling torde i första hand vara grundläggande vid upplåggande av den nya organisationen ur effektivitetssynpunkt. Helt vid sidan av framställningen kommer att lämnas sådana områden, som tillräckligt mångsidigt belysts i betänkanden etc. eller ansetts som sekundära frågor i förhållande till underdeklarationen. Till de förra ha hänförts lönefrågor och i viss utsträckning kompetensområden och till de senare frågan om taxeringsassistenternas sysselsättning med annat än deklarationsarbete hos de lokala skattemyndigheterna, avfattande av enklare föredragningspromemorior åt prövningsnämnderna eller eftergranskning av deklarationer. Från framställningen har i huvudsak undantagits kontrollen av juridiska personer.

Nu har man beträffande underdeklarationens storlek i stort sett endast gissningsvis gjorda uppskattningar att tillgå på basis av nationalinkomsten. Härigenom blir utrymmet för subjektiva bedömanden ifråga om underdeklarationens omfattning särskilt stort. Statistiken över resultaten av de taxeringsrevisioner, som hittills utförts av länsstyrelsernas revisionsdetaljer lämnar vidare endast begränsad vägledning.

Granskning av bokföring, d. v. s. taxeringsrevision.

1950 års skattelagssakkunniga[4] har beträffande bokföringsgranskningar anfört följande: "Under de första åren, då bokgranskningar skedde, bestod felen huvudsakligen i att belopp obehörigen bokförts som omkostnader utan att återföras å rörelsebilagan, under det att bokföringen i och för sig riktigt återgav de förekomna affärshändelserna" (sid. 134). Om felen alltfort vore tämligen ensartade, kunde en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

granskning på bred front icke behöva bli särskilt tidsödande. Numera är det emellertid allt vanligare, att bokföringen grundat sig på oriktiga fakturor eller att en vid första påseendet oklanderlig bokföring visat sig utgöra en efterhandskonstruktion. Granskningarna ha sålunda blivit alltmera komplicerade och kräver genomgång av ett allt vidlyftigare material. Den använda tiden vid granskningar eller behovet av kunskap i bokföring står som regel icke i relation till rörelsens storlek eller bokföringens grad av teknisk utveckling. En okunnigt förd bokföring kan exempelvis göra granskningen av en föga omfattande rörelse i hög grad tidsödande. Då vissa branscher äro mer svårkontrollerbara än andra och kontrollen inom företaget som sådant är helt olika, blir tiden för granskningens utförande och behovet av kompetens i fråga om den granskande i hög grad beroende härpå.

För att taxeringsrevision som vapen mot falskdeklaration skall förbli ett effektivt vapen, bör den granskande såvitt möjligt ha funnit alla skatteläckage. En ytligt utförd revision är enligt uttalanden i utlandet, som torde stå sig även i vårt land, sämre än ingen alls. Taxeringsrevisioner taga vidare oftast lika lång tid i anspråk vare sig de föranleda förslag till höjning eller ej.

Fullständiga eller partiella taxeringsrevisioner.

Hittills ha *fullständiga taxeringsrevisioner,* varvid man med ledning av på företaget tillämpliga kontrollmetoder sökt bringa klarhet om bokföringens tillförlitlighet ur skattesynpunkt, i regel endast förekommit i samband med s. k. initiativgranskningar, d. v. s. sådana som icke föranletts av besvär. Ha granskningarna däremot skett i anledning av besvär har bl. a. tidsnöd ofta tvingat till begränsning. Motiven till sistnämnda granskningar ha i övervägande antalet fall utgjort skönsmässiga höjningar, vilka icke utan företagande av taxeringsrevision ansetts kunna vidhållas. Härvid har granskningsförrättaren haft en viss styrka därav, att deklarationen underkastats taxeringsnämndens särskilt noggranna prövning med ledning av förefintlig kännedom om de personliga och lokala förhållandena.

Numera är det emellertid genom ändrade författningsbestämmelser möjligt att utföra endast *partiella taxeringsrevisioner*[5] utan att riskera att möjligheterna till eftertaxering vid en förnyad taxeringsrevision av samma beskattningsår är försutten.

Vanligen torde sådana *partiella taxeringsrevisioner* komma att företagas med ledning av vissa kontrolluppgifter från ett annat företag eller exempelvis på grund av ett visst förekommande genomgående fel i bokföringen hos en viss kategori rörelseidkare etc. Möjligheterna äro väsentligt utvidgade genom nyligen företagna ändringar i skattelagstiftningen ifråga om ökad uppgiftsskyldighet för kontroll från en rörelseidkares redovisning till en annan. Den partiella taxeringsrevisionen är vanligen en begränsad revision, med utgångspunkt från vissa stickprov. På motsvarande sätt kontrolleras vid deklarationskontrollen jordbrukares och andra inkomsttagares redovisning mot spannmålsuppgifter, uppgifter om aktieutdelning etc. Självklart kan en från början avsedd partiell taxeringsrevision utmynna i en fullständig revision på grund av bokföringens standard och redovisningens otillförlitlighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

Effekten av en ny kontrollmetod.

Det är uppenbart, att underdeklarationen kommer att ändra karaktär genom ökad insyn från ett företag till ett annat och det är också sannolikt att underdeklarationen i viss mån kan komma att minskas genom den preventiva effekten av en ny lagbestämmelse om ökad uppgiftsplikt. Verkningsgraden är emellertid svår att förutse.

I detta sammanhang är det emellertid betydelsefullt att särskilja *verkningarna* av en reform *på kort sikt och på lång sikt*. Erfarenheterna från den vanliga deklarationsgranskningen synas enligt mitt förmenande härvidlag tala sitt tydliga språk. Det torde finnas en ganska stor mängd kontrolluppgifter i de allmänna deklarationerna, som endast utgöra dött gods. Effekten av kontrolluppgifter, som år från år bifogats deklarationerna torde stundom vara minimal, om en avvägning göres av uppgiftlämnarnas och taxeringsmyndigheternas arbetsinsats jämförd med ökningen i skatteintäkter.

Med utgångspunkt från det tidigare förda resonemanget torde emellerid *initialresultatet* av tillämpningen av en ny kontrollmetod vara *det största*.

På *kort sikt* böra verkningarna av partiella taxeringsrevisioner f. n. bli avsevärda. Beroende på bokföringsstandarden och redovisningens otillförlitlighet måste emellertid sådana taxeringsrevisioner många gånger övergå till fullständiga revisioner. Visar sig redan vid den partiella revisionen exempelvis inkomstredovisningen otillfredsställande, torde det ur såväl individual- som allmänpreventiv synpunkt icke vara försvarligt att begränsa revisionen till en partiell granskning.

Bestämmande faktorer för underdeklarationen på lång sikt.

På *lång sikt* kan man utgå från vid i övrigt lika förhållanden, att en ny anfallsmetod mot underdeklarationen kommer att mötas av en ny försvarsmetod från de skattskyldiga. På lång sikt låter sig underdeklarationens omfattning sannolikt endast påverkas av kontrollens möjligheter att *komma till botten med alla skatteläckage i det individuella fallet.* Härutöver torde framför allt ändring av *skatternas tyngd* och *den allmänna moralen* vara betydelsefulla faktorer för ändringar i underdeklarationens omfattning.[6]

Långtidsprognos.

En prognos i fråga om taxeringsorganisationen på basis av hittillsvarande höjningar vid taxeringsrevisioner eller hittills beräknad underdeklaration kan lämna felaktig vägledning på längre sikt. En successiv förskjutning mot ökad svåråtkomlighet i fråga om underdeklaration åstadkommes genom ökad insyn och vidgad kontroll. Med ledning härav skulle man närmast kunna sluta sig till att sedan verkningarna av en ökad kontroll på kort sikt ebbat ut, komma massgranskningar på lång sikt sannolikt att ha än mindre betydelse än tidigare. Detta förhållande bör därför vara av avgörande betydelse vid bestämmande av kompetens och antal tjänstemän för utförande av taxeringsrevision.

Taxeringsrevisioner som medel mot underdeklaration.

Skattelagssakkunniga anför beträffande taxeringsrevision följande: "En speciell form av taxeringskontroll påkallar särskild uppmärksamhet, nämligen den s. k.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

bokföringsgranskningen. Sådan granskning förekommer alltjämt i så ringa omfattning, att den närmast kan betraktas såsom blott sporadiskt förekommande. Emellertid måste framhållas, att *bokföringsgranskning eller därmed jämförlig granskning är den enda form av taxeringskontroll, varigenom kontroll av näringsidkares deklarationer kan ske på ett någorlunda tillfredsställande sätt.* Det måste anses vara en angelägenhet av synnerlig vikt att denna kontrollform användes i ökad omfattning — behovet därav framgår till fullo av tidigare återgivna siffror och i övrigt gjorda erfarenheter. Bokgranskningen bör ske planmässigt och sålunda icke endast då besvär anförts eller eljest särskild anledning därtill yppats." (sid. 134).

Redan tidigare har framhållits att undandragna deklarerade inkomster, som genom hittillsvarande taxeringsrevisioner framtagits, icke få bli vägledande för kontrollens uppläggning i stort. Av vad tidigare anförts torde kunna utläsas, att vissa skattskyldiga rörelseidkare ha mindre möjligheter än andra till underdeklaration. Hos en del skattskyldiga förekommer ingen underdeklaration. Utöver denna lojala grupp förekommer sålunda en annan sannolikt icke obetydlig grupp, där underdeklarationen är förhållandevis begränsad. Genom vertikal deklarationskontroll kunna sistnämnda grupper skattskyldiga med viss grad av säkerhet avgränsas.

Deklarationskontroll som medel mot underdeklaration.

Det råder ett intimt samband mellan deklarationskontroll och taxeringsrevision, därvid deklarationskontrollen är den primära och ofta vägledande kontrollen för sådana fall, där taxeringsrevisioner behöva företagas. Jag skall härmed övergå att beröra denna form av kontroll och dess betydelse samt möjligheter till effektivisering.

I likhet med förhållandet vid taxeringsrevisioner torde i stort sett den tid vara förbi, när infordrade specifikationer av rörelseidkarnas utgiftskonton visat sig innefatta obehöriga, å bilagorna icke justerade poster. Vanliga fel, såsom otillbörliga avdrag för skatter, bilkostnader, eller kostnad för hemhjälp samt obefintliga eller för låga tillägg för naturaförmåner böra regelmässigt kunna utläsas direkt av deklarationen och rättas med anlitande av taxeringsnämndens lokalkännedom. I den mån detta icke med ledning av de nuvarande deklarationsformulären låter sig göra — vilket icke i allo är förhållandet — är det formulären som sådana, vilka böra ändras eller kompletteras.

Utöver ovan angiven deklarationsgranskning, som måhända bör kallas materiell, kommer vad jag skulle vilja kalla *den vertikala granskningen,* vilken främst utföres i form av *s. k. kontantberäkning och bruttovinstberäkning.* Kontantberäkningar ha hittills av taxeringsnämnderna måst eftersättas på grund av tidsnöd och därutöver ofta begränsats till sådana fall, där levnadskostnaderna förefallit understiga existensminimum. Bruttovinstberäkningar, som äro mindre tidsödande att utföra men därtill ofta ett osäkert instrument med hänsyn till variationerna i procentsatser inom samma bransch, ofullständigheten vid redovisning av varulagerreserver etc., ha med verklig framgång vanligen endast tillämpats av de mest kvalificerade ordförandena eller konsulenterna.

Ett oeftergivligt villkor för en effektiv

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

taxering får anses vara, att levnadskostnads- och bruttovinstberäkningar praktiskt taget undantagslöst utföras beträffande rörelsedeklarationer. En jämförelse av ifrågavarande beräkningar flera år i följd för samme skattskyldig liksom för samma år med rörelseidkare inom motsvarande kategori både i fråga om levnadsstandard och bransch torde ge en ganska god mätare på eventuell underdeklaration. Hoppande levnadskostnader för samme skattskyldig från ett år till ett annat torde ofta kunna tolkas som tecken på underdeklaration.

Vissa tendenser i fråga om deklarationsstandarden för rörelseidkare torde böra uppmärksammas.

Yrkesrevisorernas betydelse.

Yrkesrevisorernas roll[7] i deklarations- och bokföringsarbetet ökas år från år. Denna utveckling påskyndas sannolikt av skatternas höjd, successivt ändrade och mer detaljerade skatteregler, rationalisering av bokföringsarbetet med anlitande av bokföringsmaskiner, den ökade biltätheten och vidgade möjligheter till bokföringshjälp på landet etc. Rörelsebilagor på basis av vinst- och förlustkonti, där rutinerade bokförare medverkat vid upprättande av såväl bokföring som deklaration, bli vanligen mindre tidsödande ur granskningssynpunkt och levnadskostnadsberäkningar kunna i sådana fall upprättas med betydligt större snabbhet och säkerhet. Både den materiella och den vertikala *deklarationsgranskningen* kommer sålunda som regel att *underlättas* för taxeringsmyndigheterna.

Deklarationsformulärens betydelse.

Dessa former av granskningar underlättas vidare av själva *deklarationsformulärens innehåll*. Från nästkommande taxeringsår komma bruttovinstberäkningar sannolikt att kunna användas i vidgad utsträckning genom synlig redovisning av varulagerreserver vid både in- och utgången av beskattningsåret, vilka reserver jämväl beräknats på ett mer enhetligt sätt. En ändrad förmögenhetsredovisning i deklarationerna i avsikt att underlätta upprättande av levnadskostnadsberäkningar torde jämväl utan egentligt merarbete för de skattskyldigas del kunna underlätta kontrollen. Normerna och begränsningarna i fråga om bruttovinst- och levnadskostnadsberäkningar äro emellertid icke så utredda, som deras betydelse och omfattningen av deras användning bort förtjäna.

Taxeringsassistenten kan påräkna *biträdeshjälp* i fråga om kontrollsummering, avprickning, kollationering, uppsättning av förfrågningar enligt formulär, anteckningar om förhållanden, som närmare böra undersökas, expediering av meddelanden etc. I biträdenas arbete borde emellertid enligt mitt förmenande framför allt ingå upprättande av levnadskostnads- och bruttovinstberäkningar.

Såsom tidigare framhållits torde den vertikala *deklarationsgranskningen* vara mest betydelsefull för mötande av underdeklaration men jämväl mest arbetskrävande. Ifrågavarande arbete torde emellertid tendera att bli *lättare att utföra genom ökad övergång till användning av yrkesrevisorer och ökad bokföringskunskap hos de skattskyldiga men även genom förbättrade deklarationsformulär.*

På längre sikt kommer emellertid ifrågavarande form av deklarationsgranskning, levnadskostnads- och bruttovinstberäkningar, att avta i betydelse genom de skattskyldigas insikt om formerna för kontrollen och sättet att möta den. *Tyngd-*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

punkten i kontrollen förskjutes därför successivt mot taxeringsrevisioner.

Med hänsyn till *deklarationsgranskningens minskade betydelse för att möta underdeklaration* förefaller det föga ändamålsenligt, om en taxeringsorganisation upplägges med tyngdpunkten på sådan granskning.

Departementschefen har beträffande deklarationsgranskningen anfört följande: "Som i det följande närmare kommer att utvecklas avses att de särskilda taxeringsnämnderna för taxering av andra än aktiebolag och liknande skall handlägga i första hand *taxeringar av rörelseidkare och jordbrukare med bokföringsmässig redovisning av inkomsten. Organisationen* bör tilltagas så, att sådana inkomsttagare alltid kan taxeras inom dessa nämnder. Härutöver bör i en utsträckning, som främst får bero på vad taxeringsassistenten visar sig medhinna i fråga om granskning, vissa andra grupper av skattskyldiga med *mera svårkontrollerade deklarationer* taxeras inom dessa nämnder. Om som en allmän regel antages att en taxeringsassistent kan medhinna 1.200 rörelsedeklarationer och om det inom ett fögderi finns t. ex. 1.600 sådana deklarationer, bör normalt två särskilda nämnder inrättas. Men eftersom rörelsedeklarationerna i detta fall inte motsvarar full arbetsbörda för två assistenter, får denna utfyllas med mer svårbedömda deklarationer av annan art." (sid. 173).

Ökad kontroll på landsbygden?

För landsbygdens del ha enligt förslaget svagheterna i den nuvarande organisationen i huvudsak förklarats bero på konsulentens bosättning utanför distriktet, bristen på personlig kontakt med taxeringsnämnden och ett ojämnt utnyttjande av konsulenten i olika distrikt. Sistnämnda båda olägenheter med den nuvarande organisationen synas tämligen lätt avhjälpta genom utfärdande av bestämda direktiv om konsulentens deltagande vid taxeringssammanträde resp. taxeringsnämndsordförandens skyldighet i fråga om överlämnande av deklarationer. Visst kan vidare bosättningen spela en viss roll i en taxeringsmans arbete och såsom departementschefen uttalat icke minst i fråga om mindre rörelseidkare.

Av större betydelse synes emellertid vara att *lokalkännedomen inom den särskilda taxeringsnämnden* avsevärt kommer att *nedgå* genom att för landsbygdens del varje ingående lokalt distrikt endast representeras av en ledamot och sannolikt endast i undantagsfall av flera ledamöter än en. Genom en stark nedskärning av ledamöternas antal från de i särskild taxeringsnämnd ingående lokala distrikten kommer den nya organisationen på landsbygden att medföra ett försämrat utgångsläge exempelvis vid naturavärderingar vid den materiella deklarationsgranskningen och vid levnadskostnadsberäkningar vid den vertikala deklarationsgranskningen.

Ändamålsenligheten av en ersättning av den nuvarande konsulentorganisationen med taxeringsassistenter på landsbygden kan även ifrågasättas ur andra synpunkter än den minskade lokal- och personkännedomen. *Rörelserna* på landsbygden äro som regel av *mindre komplicerad natur* och inskränkes ofta till endast handel och hantverk. Storleksordningen å dessa rörelser och minskningen i antal genom *avfolkningen* på landsbygden och ersättningen med kringföringshandel synes som regel *icke* göra *fögderierna* till *väl avpassade arbetsområden för intensivare bearbetning genom taxeringsassistenter.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

Tyngdpunkten i kontrollen bör utgöras av taxeringsrevisioner.

Starka skäl synas enligt min mening tala för, att tyngdpunkten vid kontrollen av rörelseidkare förlägges till taxeringsrevision. Härmed äro emellertid ingalunda frågorna om normerna för revisionernas insättande och bedrivande eller personalens kvalifikationer lösta.

Taxeringsrevisioner måste självklart visa följsamhet till de stråk, där underdeklarationen går fram. Utförande av initiativgranskningar ta emellertid en avsevärd tid i anspråk, då dessa måste utföras såsom fullständiga revisioner. När därför jämförelser ske mellan antalet besvärsgranskningar och det låga antalet initiativgranskningar, innebär detta en jämförelse mellan som regel olika storheter.

Lika fullt äro kraven berättigade, då en intensifiering av det offensiva revisionsarbetet hävdas som det för närvarande viktigaste och mest eftersatta. Det är nog gott och väl, att den vertikala deklarationskontrollen med utförande av skönstaxeringar[8] i första instans utgör en högst värdefull första barriär mot underdeklaration. Likaså äro besvärsgranskningar[9] nödvändiga, då positionerna svikta och icke kunna hållas med andra medel. Men *det räcker icke med utförande av besvärsgranskningar*. Dessa begränsas nämligen i huvudsak till detaljhandel, hantverk och i mycket begränsad omfattning småindustri.

Vida områden återstå alltså *att täcka* i fråga om olika arter av näringsverksamhet och olika grupper av näringsidkare. Men härtill komma alla rörelser, som drivas i form av juridiska personer, kontrollen av löntagareinkomster med ledning av taxeringsrevisioner etc.

Effektivisering av den kvalificerade revisionspersonalens arbetsmöjligheter.

Erfarenheterna visa såväl i fråga om enskilda rörelseidkares som stundom en hel grupps redovisning, att svårigheten *i utgångsläget vid en revision* ligger i att helst så snabbt som möjligt finna de känsligaste och för underdeklaration mest inbjudande och utsatta punkterna. Det gäller också att komma underfund med det system, efter vilket ev. skattemanipulationer skett. Med ledning härav komma de för företaget eller gruppen tillämpade kontrollmetoderna att avpassas från revisionspersonalens sida.

Komma inga nya moment eller synpunkter fram under revisionen, som kan föranleda till en ändrad uppläggning av arbetet, kan granskningen *intill slutskedet* bedrivas i huvudsak rutinmässigt.

I slutskedet skall guldet vaskas fram i anledning av vad som undersökts. Förmågan att sovra på ett riktigt sätt med utgångspunkt från bokföringstekniska och skatterättsliga bedömanden är härvid särskilt betydelsefull, då allt icke kan framläggas i granskningsberättelsen. Indicierna för avgörande av bokföringens bevisvärde som sådant måste skärskådas. Vid de vanligen muntliga överläggningarna med den skattskyldige måste granskningsförrättaren kunna ge skäl och böja sig för skäl.[10] Därefter återstår den skriftliga sammanfattningen i en granskningsberättelse. Möjligen kan också till slutskedet hänföras avfattande av yttrande i anledning av den skattskyldiges erinringar och ev. kontroll av riktigheten av innehållet i erinringarna mot bokföringen.

Ingångsskedet och slutskedet ställa som regel de *största kraven på* granskningsförrättaren i fråga om *skicklighet, initiativ*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

och omdöme, men mellanskedet av revisionen torde kunna överlåtas till biträdespersonal. Detta skede är ofta det mest tidsödande. *Den optimala effekten* av överlämnande av mellanskedet till biträden kommer för den kvalificerade revisorn att uppnås vid den punkt, där han har så mycken hjälp till sitt förfogande, att hans kvalifikationer enbart komma att utnyttjas till att vid varje revision endast upplägga arbetet från början och slutföra det, sedan allt material under mellanskedet insamlats.

Allmänhetens bedömande av underdeklarationen.[11]

Vissa yrkesgrupper ha under senare år i form av kategorigranskning gjorts till föremål för kontroll. Vid åtal, som återgivits i tidningarna, ha de deklarationsmässiga höjningarna visat sig vara sensationellt höga.

Det är ingen tvekan om att ytterligare vissa liknande kategorier återstå okontrollerade. De ha hittills fått sina deklarationer på taxeringsnämndsstadiet godkända. Orsaken till detta förhållande har helt enkelt varit, att levnadskostnaderna icke kunnat närmare preciseras och att kontroll i form av bruttovinstberäkning icke över huvud taget kunnat komma till utförande. Den vertikala deklarationskontrollen har sålunda slagit slint. Möjligheter av kontroll från andra rörelseidkares bokföringar ha vidare vid utförande av partiella eller fullständiga taxeringsrevisioner icke kunnat ifrågakomma.

Fortfarande skyddade och hittills icke som hel kategori granskade rörelsegrupper kunna sålunda avgränsas till de områden, där kontrollen har här ovan angivna begränsade möjligheter. En undersökning torde visa, att hittills *skyddade kategorier*[12] icke kunna vara särskilt många och vidare att kategorierna i och för sig icke omfatta större antal rörelseidkare på något undantag när. Vissa enskilda skattskyldiga inom de olika kategorierna torde vidare vara oskyddade genom möjligheten att tillämpa vertikal deklarationsgranskning i form av levnadskostnadsberäkning.

I tidningarna återges vidare då och då *skattesvindlar av häpnadsväckande format,* vilka uppdagats genom taxeringsrevision. Sådana punktvis förekommande läckage komma säkert alltid att finnas. De komma med all sannolikhet att bli allt svårare att upptäcka, i en del fall komma de måhända att borttona i internationella sammanhang etc. Oegentligheter under vissa betingelser ha exempelvis tillfört den kvalificerade revisionspersonalen omfattande arbetsuppgifter. Det skulle i detta sammanhang emellertid föra för långt att gå in på motiven till initiativgranskningar, vilka självklart jämväl innefatta på grund av sannolikhetsbedömanden tagna initiativ just från granskningsförrättarnas sida.

Utöver tidningarna baserar folk i allmänhet sin uppfattning om underdeklarationens omfattning på en jämförelse mellan en rörelseidkares konsumtionsvanor och den i *taxeringskalendern redovisade inkomsten.* Skillnaden kan visa, att underdeklaration föreligger och i sådana fall är allmänhetens bedömande riktigt.

Det är emellertid icke ovanligt, att allmänheten tolkar siffrorna i taxeringskalendern fel eller kanske framför allt, att allmänheten — med utgångspunkt från den egna kanske skuld- och bankfria tillvaron — glömmer bort att ta hänsyn till rörelseidkarnas möjligheter till kapitalförtäring. En sådan kapitalförtäring kan endast deklarationen lämna upplysning om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

och detta förhållande kan ofta förklara det från allmänhetens sida sett oförklarliga godtagandet av de siffror, som återfinnas i taxeringskalendern.[13]

Man kan ibland få höra människor påstå, att *alla rörelseidkare falskdeklarera.* Detta är uttryck för bristande insikt. Den tidigare framställningen torde härvidlag lämna viss vägledning.

Om man emellertid avser *möjligheten till ett visst svinn* i redovisningen av inkomstresultatet torde resonemanget dock kunna vara berättigat.

Så kallade *familjebolag och kanske främst dessas direktörer* ha ofta misstänkts för underdeklaration. Misstankar — som självklart kan vara befogade — torde ha varit vanligare för en del år sedan. Genom arvskatter och självfinansieringssvårigheter på grund av kreditrestriktioner har en utveckling mot spridning av aktierna på flera händer skett. Härigenom har bestämmanderätten i företaget jämväl fördelats på intressenterna. Bolagets chef har ofta alltmer kommit att intaga ställning av anställd med därmed följande ändring i utgångsläget i fråga om underdeklaration.

Numera specificeras *rese- och representationskostnader* som bekant i rörelsebilagorna i enlighet med nyligen genomförda bestämmelser.

De sakkunnigas utgångspunkter beträffande underdeklarationen.

Av det tidigare sammanhanget torde vara klarlagt, att underdeklarationen utgör en ekvation med ett flertal obekanta storheter. Knappast någonstans finnes fast underlag för siffermässiga bedömanden med undantag för statistiken över resultaten från länsstyrelsernas revisionsdetaljer. Sådana förhållanden ha bl. a. medverkat till, att framställningen måst göras så utförlig.

Så mycket mer betydelsefullt är det, att sannolikhetsbedömandena baseras på riktiga ekonomiska förutsättningar. Såsom hjälpmedel finns ekonomisk teori.

Någon har jämställt teorin med byggnadsritningarna och praktiken med murararbetet. Äro byggnadsritningarna fel, blir också huset fel om ritningarna följas.

På ett sammanlagt utrymme av en sida (avsnitt sid. 67 och 140) ha de sakkunniga redovisat sina teoretiska utgångspunkter.

I bilaga 3 till betänkandet återfinnes för åren 1953 och 1954 för ett vart av landets 24 län jämte Stockholms stad resultaten av motsvarande år utförda taxeringsrevisioner, uppdelade på besvärs- och initiativrevisioner med angivande av såväl sammanlagt årsresultat som antal revisioner av ifrågavarande slag.

Inte ens genomsnittssiffrorna för deklarationshöjningarna för länen ha uträknats och kommenterats. I betänkandet uttalas i stället, att en utbyggnad utöver den med 25 taxeringsrevisorer för hela riket föreslagna bör kunna ske på basis av fortlöpande statistiska undersökningar genom den föreslagna riksskattestyrelsens försorg.

Enligt all ekonomisk erfarenhet torde emellertid möjligheterna till allsidiga utgångspunkter beträffande underdeklarationens omfattning vid en mer enhetligt bedriven för riket gemensam kontrollverksamhet komma att minskas.[14]

Under ju mer skiftande förhållanden en viss ekonomisk företeelse studeras, ju säkrare kunna slutledningarna dragas. Länen och Stockholms stad ha sålunda haft högst växlande erfarenheter i fråga om underdeklaration och uppenbarligen också på ett växlande sätt mött denna underdeklara-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

tion. En analys torde ha underlättat att få fram generella slutsatser.

"Att åter åstadkomma en organisation av sådan kvalitet och omfattning att underdeklaration skulle på det hela taget försvinna torde vara utsiktslöst. Man torde kunna utgå från att *ju mer marginalen för underdeklaration inskränkes genom en effektivare organisation desto svårare och dyrbarare blir det att ytterligare inskränka på det utrymme för underdeklaration, som alltjämt kvarstår,*" uttala taxeringssakkunniga (sid. 67).

Ovanstående uttalande synes utgöra en principiell syn på förhållandena och sålunda icke begränsat till ett visst skede i taxeringsarbetet eller någon viss kontroll. Den ovan sist kursiverade meningen kräver först och främst redovisning för under vilka förhållanden de sakkunniga anse underdeklarationen utvecklas på angivet sätt. Avse de sakkunniga ett kortsiktigt eller långsiktigt resonemang och vad menas med effektivare taxering? Är det en utbyggd organisation eller intensifierad granskning?

De exempelvis under senare år företagna läkargranskningarna ha med ett minimum av arbetsinsats och kostnad — läkarnas inkomster enligt sjukkassekvitton ha vanligen sammanställts av sjukkassornas egen personal mot ackordsersättning — kunnat utföras utan större belastning för den kvalificerade revisionspersonalen.

Stora klumpanhopningar i fråga om underdeklaration finnas sannolikt ännu kvar. Tillfälligheterna spela in. Jag tror heller inte att man alltid har förmågan att hela tiden gå fram skiktvis från givande granskningar till mindre givande, vilket förutsättes enligt de sakkunniga.

Som ett uttalande om underdeklarationens minskning för hela landet förmodar jag uttalandet är avsett. Slutsatserna just i nuvarande situation äro emellertid de betydelsefulla att draga.

Utsiktslöst finner jag — i motsats mot de sakkunniga — vara att kunna bedöma, huruvida underdeklarationen försvunnit och stundom om den minskat.

"Den påvisade storleksordningen av den förekommande underdeklarationen gör det troligt att *den gräns, där lönsamheten* för det allmänna att tillsätta ytterligare granskningspersonal *upphör,* torde vara avlägsen. Trots detta är det — i avvaktan på den verkan den föreslagna organisationen i första instans kan ha och på vad genom riksskattestyrelsens verksamhet kan ernås — tillrådligt att beträffande storleken av förstärkningen pröva sig fram genom var för sig jämförelsevis små upprepade utbyggnader av organisationen. Genomföres den jämförelsevis begränsade förstärkning som här nedan föreslås kan genom fortlöpande statistiska undersökningar, förslagsvis utförda genom riksskattestyrelsens försorg, erhållas god ledning vid ett bedömande av om ytterligare utbyggnad bör ske och i vilken omfattning. Som utgångspunkt kan härvid tagas de av 1950 års skattelagssakkunniga och av oss infordrade uppgifterna angående bokgranskningsverksamhetens omfattning och resultat. Ytterligare anledningar att tills vidare föreslå endast en relativt måttlig utökning av revisionspersonalen ligger i *de rådande svårighetena att anskaffa lokaler och lämplig arbetskraft.* Vi har funnit oss böra inskränka oss till att förorda en ökning av antalet taxeringsrevisorer med i runt tal 20 procent. De landskanslister och biträden som för närvarande tjänstgör å revisionsdetaljerna utgör till antalet omkring 15 respektive 20 och föreslås skola utökas till 20 respektive 55" (sid. 140).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

Uttalandet om en gräns för lönsamheten i ovanstående uttalande väcker intresse. Emellertid dras lönsamheten ut alldeles för långt. Företagsekonomiskt riktigare hade varit att dra gränsen vid den maximala lönsamheten, vilken utgöres av den punkt, där kostnaden i lön, pension etc, för den sist anställde revisorn under ett år motsvarar beräknad skatt å framtagen underdeklaration under samma tidrymd. En precisering härav är en betydelsefull fråga både beträffande den kvalificerade och den okvalificerade personalen.

Slutledningar.

1. Underdeklarationens storlek och lokalisering.

Det är felaktigt att vid bestämmande av den nya taxeringsorganisationen utgå från *storleksordningarna av hittills framtagna underdeklarationer*[14] utan att ingå på en analys av, huruvida ifrågavarande statistik är uttryck för genomsnittlig underdeklaration i nuläget eller om dess storlek är beroende på, att de största och mest uppenbara fallen av underklaration behandlats först.

A. Tidigare å sid. 409 har talats om vissa skyddade kategorier.

Av skattelagssakkunnigas uttalanden kan utläsas att sedan *uppbrytning* av *underdeklarationen* för rörelsekategorierna *inom* sådana *skyddsområden* skett, komma de deklarerade inkomsterna för de i vart fall granskade skattskyldiga att med visshet förändras till en högre nivå. Denna nivåstegring kommer sannolikt med undantag för punktvisa läckage att motsvara den genom initialgranskningen åstadkomna effekten.[15]

Kontrollens indirekta verkan består dessutom av spridningseffekten.[16]

B. Granskningarna kunna just inom *den del av rörelsesektorn, som utvisar brister i bokföringshänseende,*[17] sannolikt ge rätt betydande resultat i form av höjningar.

För att komma åt denna genom medveten eller omedveten underdeklaration uppmjukade del inom sektorn torde partiella taxeringsrevisioner i förening med ett visst antal kontrolluppgifter böra komma i fråga.

C. *De punktvisa läckagen i fråga om underdeklaration* torde alltid komma att finnas.

2. Kontrollens inriktning.

Kontrollen bör enligt mitt förmenande bryta in med en gång och med utnyttjande av alla resurser inom sådana områden, som i nuläget äro mest inbjudande till underdeklaration. Jag hänvisar härvid till de ovan under 1 A och 1 B angivna områdena.

För de *skyddade områdena* bör kategorigranskning samtidigt för hela landet insättas på så bred front som möjligt och i avsikt att helt komma till botten med underdeklarationen, i varje enskilt fall. Kategorierna i och för sig äro icke alltför stora och i vart fall icke så stora, att de icke inom en rätt snar framtid skola kunna bli granskade. Arbetsmetodiken är vid den första inbrytningen inom kategorin mest komplicerad men övergår — sedan väl inbrytningen utförts — till rutinarbete. Tidsåtgången per granskat fall kommer efterhand att nedgå avsevärt.

För att utvälja granskningsmaterialet enligt 1 B, *rörelseidkare med bristfällig*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

bokföring, bör en selektiv metod komma till användning och vidare hela styrkan i de partiella taxeringsrevisionernas metodik med en gång uttömmas. Måhända torde exempelvis detaljhandel och hantverk[18] som hittills varit taxeringsmyndigheternas speciella skötebarn, vid denna urvalsprincip kunna lämnas utanför. Undersökningarna torde härvid böra ske i likhet med marknadsundersökningar. Alla bokföringar för bokföringspliktiga enskilda näringsidkare — med undantag för gruppen 1 A samt möjligen detaljhandel och hantverk — torde snabbkontrolleras enligt en i förväg uppgjord katalog över punkter, som ur bevisvärdesynpunkt äro särskilt betydelsefulla. Först vid övergång till fullständig revision användes kvalificerad personal.

Genom en sådan på bred front upplagd granskningsmetodik avses att på kort sikt verkställa uppröjning inom sådana områden, där underdeklarationen kan beräknas vara mest förekommande.

Granskningsmetodiken bör efter några år kunna övergå till punktgranskningar. Metoderna under 1 A och 1 B avses sålunda utgöra engångsföreteelser. Huru metodiken framdeles — efter inträdandet av ett jämnviktsstadium i underdeklarationens omfattning — skall utvecklas är svårt att uttala sig om. Med största sannolikhet torde mer djuppejlande undersökningsmetoder komma till användning.

Den mest iögonenfallande underdeklarationen kommer att försvinna. Jag hänvisar till vad jag tidigare anfört beträffande verkan av genomslags- och spridningseffekt.

De sakkunnigas förslag om successiv utbyggnad medför sannolikt, att uppbrytningen av den mest framträdande underdeklarationen skulle ta årtionden i anspråk om icke mer.

Det synes mig vara ett allmänt intresse, att misstänksamheten mot yrkeskategorier och enskilda icke skall få fortfara många år ännu, och att allmänheten år efter år i tidningarna endast skall tvingas konstatera en långsam[19] uppbrytning av nya underdeklarationsområden.

3. Organisation.

Med hänsyn till de prognoser jag tidigare ställt i fråga om underdeklarationens föränderlighet och under förutsättning att dessa prognoser äro riktiga, torde även organisationen böra uppbyggas elastiskt.

Med hänsyn till de avsedda granskningarna på bred front enligt 1 A och 1 B här ovan kräver en upprensning av underdeklarationen sannolikt mängder av biträden. Tanken att till och med rent tillfällig arbetskraft skall kunna anlitas[20] torde icke behöva vara utesluten.

Anställandet av taxeringsassistenter enligt departementschefens förslag synes alltför statiskt. Vidare kommer den kvantitativa uppbyggnaden av en sådan organisation att ta åratal. Detsamma gäller i hög grad utbildningen.[21]

Slutord.

Av det ovan sagda framgår, hoppas jag, att min avsikt varit att komma till rätta med underdeklarationen. Att anlita en ekonomiskt väl utbildad personal för att åstadkomma en bättre tingens ordning synes mig vara ett medel. Och här böra tänkbara gruppintressen träda tillbaka för det allmännas bästa.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

Noter.

[1] Prop. nr 150/1946. (Sid. 401.)

[2] S. O. U. 1955: 51. (Sid. 401.)

[3] Det är beklagligt att ekonomisk sakkunskap icke anlitats. Samtliga sakkunniga vid båda utredningarna utgöras av enbart jurister. (Sid. 402.)

[4] Förslag till effektivare taxeringsorganisation. Betänkande av 1950 års skattelagssakkunniga, S. O. U. 1954: 24. (Sid. 402.)

Taxeringssakkunnigas betänkande utgör beträffande taxeringsorganisationen en överarbetning av skattelagssakkunnigas förslag. Kritiken mot sistnämnda förslag från remissinstanserna blev mycket hård, bl. a. därför, att de fiskaliska intressena ansågos alltför starkt företrädda och delvis med åsidosättande av de skattskyldigas rättssäkerhet. På grund härav synes i det senaste förslaget av taxeringssakkunniga effektivitetsintressets behandling ha fått träda tillbaka för det utrymme, som tillmätts behandlingen av ökad rättssäkerhet. Denna förskjutning får icke undanskymma, att underdeklarationen fortfarande är ett problem av största samhällsekonomiska betydelse.

[5] Skattenytt 1956 sid. 14. (Sid. 403.)

[6] Framgången av vidgad kontroll i det enskilda fallet kommer i det långa loppet att bli beroende på om kontrollen kan slå igenom i fråga om alla delar av inkomst- och utgiftsredovisningen. Finnes en viss marginal fortfarande undandragen kontroll eller kan den bokföringsmässiga redovisningen omläggas till ogenomförbarhet av viss kontroll, kommer i de uppsåtliga fallen underdeklarationen sålunda att på lång sikt förskjutas till de mest skyddade områdena. Finnas branscher, där sådana skyddsområden äro obefintliga, kommer kontrollen att slå igenom mycket effektivt.

Självklart kommer själva vetskapen om kontrollen etc. jämväl på lång sikt att sannolikt medföra en viss minskning i underdeklarationens omfattning. Den vidgade kontrollen kommer självklart — kanske främst i fråga om mindre rörelseidkare — att påskynda bokföringsstandarden i höjande riktning. (Sid. 404.)

[7] Taxeringssakkunnigas förslag synes icke ha remitterats till Föreningen auktoriserade revisorer eller någon annan av revisorernas yrkessammanslutningar. I relativt sett minst samma utsträckning utföras sannolikt besvär i rörelsemål av exempelvis auktoriserade revisorer som av advokater. Sveriges advokatsamfund har däremot beretts tillfälle avgiva yttrande. (Sid. 406.)

[8] Anmärkningar ha stundom riktats mot en alltför vidsträckt användning av skönstaxeringar. Då enligt den nya organisationen rådgivningen ifråga om skönstaxeringar skall läggas i händerna på oerfarna taxeringsassistenter, torde knappast någon minskning i fråga om missbruk vara att påräkna. En ev. för snäv tillämpning av skönstaxeringar bör — såsom tidigare framhållits — med bibehållande av nuvarande organisation kunna förhindras genom förbättrad och enhetlig undervisning om skönstaxeringarnas möjligheter och begränsningar. (Sid. 408.)

De skönsmässiga taxeringarnas omfattning för Stockholms län framgår av bilaga 6 till skattelagssakkunnigas betänkande. Av 537 besvär å belopp överstigande 1.000 kr ha icke mindre än 436 föranletts av skönstaxeringar. Dessa besvär ha i stor utsträckning föranlett taxeringsrevision. Tendensen i fråga om skönstaxering torde vara liknande inom andra län.

[9] Då man av ordet defensivgranskning icke får känsla av dessa granskningars betydelse för vidmakthållande av det offensiva arbetet, mestadels skönstaxeringar, har här i stället använts beteckningen besvärsgranskningar. (Sid. 408.)

[10] Utredningarna måste utföras såsom objektivt ekonomiska granskningar utan fiskaliska bihänsyn och med anlitande av all tänkbar sakkunskap, som står till buds. Detta är av allra största betydelse för att bibehålla *allmänhetens förtroende för rättssäkerheten.*

Utredningsmännens uppfattning ligger oftast till grund för beskattningsnämndernas och beskattningsdomstolarnas beslut. (Sid. 408.)

[11] Allmänheten förbiser ofta betydelsen av de anställdas kontroll inom företagen. Bli de anställda i tillfälle upptäcka, att företagsledaren genom exempelvis bristfällig inkomstbokföring undandrar inkomst kan exemplet lätt smitta av sig och förtagets ekonomiska ställning undergrävas.

Direktörer i bolag, vilka för sin anställning äro beroende av aktieägares inflytande uppmärksammas dessutom såväl av aktieägarna som av företagets revisorer. (Sid. 409.)

[12] S. k. villaschablon för 1- och 2-familjsfastigheter medförde sannolikt vid formulärets införande förbisedda minskade möjligheter till deklarationskontroll.

Uppgifterna om reparationer och förbättringsarbeten som före formulärets införande ofta utgjort god vägledning vid utförande av kontantberäkning, försvunno i och med blankettens införande.

En ännu viktigare följd ur kontrollsynpunkt av den nya blankettens införande blev emellertid, att rörelsekategorier — vilkas inkomster tidigare kunnat kontrolleras bl. a. med ledning av fastighetsägarnas kostnader för reparationer och förbättringsarbeten — i viss omfattning kommo att överflyttas till s. k. skyddade områden från att förut ha kunnat kontrolleras.

(Reparationsarbeten, som till följd av gällande hyresreglering betalas av hyresgästen i stället för fastighetsägaren, förekomma sannolikt numera i väsentligt större omfattning än förr. Härvidlag är kontrollen ineffektiv.) (Sid. 409.)

[13] Konsumtionsvanorna kunna ställa sig annorlunda för rörelseidkaren på grund av att han måste pensionera sig själv. Jag har här icke behandlat det faktum att naturaförmånerna be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

räknas enligt schablon. Att utgifter för personbil utan hänsynstagande till privat användning ofta belasta rörelsen, torde vara ett faktum.

Denna sak är föremål för både taxeringsmyndigheternas och allmänhetens intresse men har nästan alltid hittills varit föremål för subjektiv bedömning.

Vid den av taxeringsnämnden använda s. k. kontantmetoden kontrolleras sålunda den av rörelseidkaren redovisade deklarerade inkomsten enligt formeln konsumtion = deklarerad inkomst + kapitalminskning alternativt konsumtion = deklarerad inkomst + låneökning. (Sid. 410.)

[14] Det är betydelsefullt, att *bilaga 3 i taxeringssakkunnigas betänkande* läses med urskillning. Det är märkligt, att denna bilaga skall vara ensam om att lämna närmare vägledning om underdeklarationen i stort. *Initiativgranskningarnas resultat* tilldra sig härvid det största intresset.

Analys av bilagan borde ha skett enligt följande grunder. Ge genomsnittsresultaten för olika län uttryck för olika effektivitet i revisorernas arbetsmetoder, geografiska olikheter såsom exempelvis lägre bokföringsstandard i glest bebyggda län, olikheter i fråga om granskning på tjänsterummet eller på fältet? Än vidare och icke mindre betydelsefullt ha initiativgranskningarna i större eller mindre utsträckning begränsats till sådana fall, där ordförandena begärt granskning? Ha granskningarna företagits i anledning av angivelse från exempelvis anställd?

I vilken utsträckning ha vid taxeringsrevision beträffande annat företag inhämtade uppgifter föranlett höjning? Har kontroll genom uppgifter från ett företag till ett annat avsatt större resultat vid företagens läge inom skilda län än vid belägenhet inom samma län? Har kommunikationen mellan länen varit tillfredsställande etc.

Först genom en analys av alla dessa förhållanden, skulle möjligen med någon grad av säkerhet ett uttalande kunnat göras om underdeklarationens nuvarande omfattning inom företagssektorn. *Det torde kunna fastslås, att de i bilaga 3 redovisade resultaten av offensivgranskningar utan en ingående analys icke lämna någon som helst vägledning om underdeklarationens omfattning inom företagssektorn i nuläget.*

Resultaten för de s. k. defensiva granskningarna enligt samma bilaga lämna om möjligt än mindre vägledning. Här går man ut från beloppen enligt deklarationerna. Dessa belopp ha på grund av skönstaxeringar i taxeringsnämnderna höjs på grund av vertikal deklarationskontroll.

I förhållande till det totala antalet av taxeringsnämnderna utförda skönstaxeringar utgöra besvären en ringa del. I återstående fall godtaga följaktligen de skattskyldiga taxeringsnämndernas uppskattningar.

Besvärsfrekvensen blir beroende på vilken förmåga taxeringsnämnderna i första instans ha att åsätta en riktig skönstaxering. Under i övrigt lika förhållanden borde riktigt utförd skönstaxering leda till normal besvärsfrekvens, säg 20 procent, men alltför hårt eller alltför varsamt gjorda skönstaxeringar leda till en högre eller lägre besvärsfrekvens. Det skulle föra för långt att närmare gå in på denna fråga.

Det torde i detta sammanhang endast böra konstateras dels att besvären över skönstaxering i huvudsak inskränkas till vissa rörelsegrupper och dels att främsta betydelsen av skönstaxering — sett ur bokgranskningssynpunkt — ligger i att *tillgodose kravet på en någorlunda effektiv taxering utan anlitande av revisioner.* Vad taxeringsnämndsordföranden genom skönstaxering klarar på någon halvtimme, skulle revisionsavdelningen behövt dagar att utreda genom revision.

Vid överväganden ur organisations- och rättssäkerhetssynpunkt måste ifrågavarande förhållande beaktas. Antalet revisorer kan enligt mitt förmenande aldrig utökas till att på taxeringsnämndsstadiet ersätta nuvarande skönstaxeringar med revisioner utan att riskera att komma nedanför t. o. m. den av de sakkunniga skildrade s. k. lönsamhetsgränsen. I vart fall bör f. n. tyngdpunkten i anfallet mot underdeklarationen icke förläggas inom den tidigare angivna kontrollbarriären.

Bilaga 6 till skattelagssakkunnigas betänkande lämnar för Stockholms läns vidkommande för taxeringsåret 1951 upplysningen att av 537 besvär, där tvisten avsett mer än 1.000 kr., endast 101 besvär föranletts av annat än skönstaxering. Arten av besvär framgår jämväl av bilagan. Fotnoten till ifrågavarande betänkandes bilaga torde observeras.

Vad tjänar bilaga 3 till taxeringssakkunnigas betänkande beträffande defensivgranskningar över huvud taget för ändamål som uttryck för bokgranskningsverksamhetens resultat? Härvidlag redovisas endast *höjningar av deklarerade inkomster men icke nettohöjningen* (alternativt nettosänkningen) genom bokgranskningsverksamheten *i förhållande till de å taxeringsnämndsstadiet beslutade och ändrade taxeringarna.*

Att resultaten till de i bilaga 6 enligt skattelagssakkunnigas betänkande lämnade uppgifterna saknas för motsvarande år torde vara skäligen betydelselöst. Man torde hjälpligt kunna dra sig fram med bilaga 3 till taxeringssakkunnigas betänkande.

Skönstaxeringar ske för närvarande i stor utsträckning på grund av bristfällig bokföring. Efter upprensning av underdeklaration på bred front komma de mycket svårbemästrade och ofta subjektiva skönstaxeringarna att väsentligt nedgå i antal. Vidgad undervisning för taxeringsmyndigheterna torde redan i nuläget vara ett verksamt medel för att åstadkomma en riktig tillämpning och för att förhindra överflödiga skatteprocesser.

Förf. åberopar sin artikel i denna tidskrift år 1956 sid. 148—150. Artikelns innehåll bestyrker närmast nödvändigheten av föreslagna åtgärder under rubriken Slutledningar 1 : A och 1 : B.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00

Artikeln ger uttryck för taxeringsmyndigheternas svårigheter att i nuvarande läge komma till rätta med underdeklaration.

Det fordras förmåga till nyanserad bedömning. Även för allmänhetens vidkommande är det önskvärt komma ifrån vådorna i subjektiva bedömanden. (Sid. 410 och 412.)

[15] Skattelagssakkunnigas betänkande sid. 89. Den här skildrade effekten kommer jag i fortsättningen att kalla *genomslagseffekten*. Sid. 412.)

[16] Enligt uppgift har man inom Stockholms län trott sig kunna förmärka ett positivt utslag på taxeringarna för sådana kategorier, som endast varit föremål för granskning inom Stockholms stad. En sådan effekt synes mig mycket sannolik och kommer i fortsättningen att benämnas *spridningseffekt*. (Sid. 412.)

[17] Av fotnoten å bilaga 6 till skattelagssakkunnigas betänkande framgår, att rörelseidkare saknat bokföring eller denna utvisat mer eller mindre stora brister.

Rörelseidkarnas taxeringar kunna naturligtvis dels frångås på grund av den tidigare å sid. 405 avhandlade vertikala deklarationskontrollen men dels också primärt frångås på grund av en otillfredsställande bokföring.

Om vid företagen taxeringsrevision rörelseidkaren visat sig *sakna all bokföring* och den vertikala deklarationskontrollen utförts normalt tillfredsställande å taxeringsnämndsstadiet i sådant fall synes *taxeringen icke* kunna *ändras genom skönstaxering på grund av bristande bokföring i och för sig*.

Kan granskningsförrättaren däremot rekonstruera bokföringen eller visa sig förmögenhetsförändringar eller levnadskostnader kunna bedömas på annat sätt än som skett på taxeringsnämndsstadiet, i sådant fall kan skönstaxering åsättas. Denna skönstaxering blir sålunda ett primärt resultat av granskningen.

Brister i bokföringen kunna stundom vid taxeringsrevisioner på exakt motsvarande sätt föranleda skönstaxering, därest bokföringen underkännes bevisvärde. Även då kan skönstaxering åsättas och det blir granskningsförrättarens sak att utreda bristerna och att omdömesgillt sovra och väga skäl för och emot bokföringens godtagande ur bevisvärdesynpunkt. Det gäller exempelvis den betydelse som skall tillmätas blyertsanteckningar, bristande kronologisk följd, klumpvisa sammanföringar, otillräckliga kassasaldon, bristande dagsaktualitet i fråga om bokföringen vid granskningstillfället etc.

Ett indicium kan vara tillfyllest eller en kombination av indicier kan föranleda granskningsförrättaren att helt utdöma bokföringens värde ur bevisvärdesynpunkt.

Orsakerna till en bristfällig bokföring kan bero på bristande tid, förmåga eller intresse. Bokföringsarbetet är ofta en börda, som för rörelseidkaren stundom återstår efter arbetsdagens slut. Självklart är detta intet försvar. Underdeklarationen är emellertid föremål för ett så onyanserat bedömande om skattefusk, att omständigheterna beträffande bokföringen icke böra lämnas utanför. (Sid. 412.)

[18] Måhända kan hantverk för vissa progressiva delar hänföras under 1 A, beroende på huru man avgränsar begreppet. Hantverket är emellertid i vissa delar på retur.

Inom sådana områden fortsätter hantverkaren sin rörelse på grund av trivsel med självständigheten men utan anläggande av lönsamhetssynpunkter. Detta har stundom alltför litet beaktas. (Sid. 413.)

[19] Man skulle även sammanfattningsvis beträffande tillbakavisandet av underdeklaration kunna tala om en retardationseffekt. Om bekämpningen av underdeklaration sker punktvis inom stora uppmjukade områden, kommer resultatet att bli jämförelsevis begränsat. Om däremot en genomgripande kampanj mot underdeklarationen sker enligt 1 A eller 1 B, kommer den indirekta effekten att bli mycket stark.

Mörkläggning av metoder för underdeklarationens bekämpande är enligt mitt förmenande endast under speciella förhållanden ändamålsenlig. Publicitet är frågan om viktigare metoder för motande av underdeklaration minskar sannolikt underdeklarationens omfattning. Taxeringsmyndigheternas arbete underlättas om de skattskyldiga före deklarationens avgivande använder exempelvis vertikal deklarationskontroll till rättelse av en otillfredsställande bokföringsmässig redovisning. Härmed avses sålunda en form av självkontroll. (Sid. 413.)

[20] Spannmålsuppgifter inhämtades för deklarationskontroll första gången i slutet av 1930-talet. Därvid användes på vissa håll statstjänstemän i mellangraderna. (Sid. 413.)

[21] Rörelseidkarna äro av naturliga skäl de i ekonomiskt avseende mest progressiva skattskyldiga. Samma kunskaper som för granskning av svårkontrollerbara deklarationer måste därför finnas hos taxeringsassistenterna ifråga om grunderna för taxering av jord- och skogsbruk, annan fastighet och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Detta förbises stundom.

Förfrågningar från allmänheten inom exempelvis fögderiet komma att tvinga taxeringsassistenten att ha fullständiga kunskaper *inom alla skatterättsliga och revisionstekniska områden*. Specialiseringens och stordriftens fördelar vid utnyttjandet av den nya personalen talar emot ett sådant arrangemang. Detta är enligt mitt förmenande av synnerlig betydelse. (Sid. 413.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:00