SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 6/1958 **Årg. 8**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Några frågor beträffande organisation och genomförande av taxeringsrevision

av länsrevisor Sven Erlandsson

Ett speciellt slag av taxeringskontroll utgör granskning av näringsidkares räkenskaper och andra handlingar som ligger till grund för redovisning i självdeklaration. Ifrågavarande kontrollåtgärd benämnes numera taxeringsrevision för att markera att åtgärden icke blott kan omfatta granskning av bokföring utan även andra undersökningar, som kan tjäna det med kontrollen avsedda syftet. Sådan granskning förekommer enligt 1950 års skattelagssakkunniga alltjämt i så ringa omfattning att den närmast kan betraktas såsom blott sporadiskt förekommande. Detta förhållande måste betecknas som särskilt anmärkningsvärt, då sagda sakkunniga även fastslagit att bokföringsgranskning eller därmed jämförlig granskning utgör den enda form av taxeringskontroll, varigenom kontroll av näringsidkares deklarationer kan ske på ett någorlunda tillfredsställande sätt. Det har därför ansetts vara en angelägenhet av synnerlig vikt att denna kontrollform användes i ökad omfattning. Det har även uttalats, att bokföringsgranskning bör ske planmässigt och icke endast då besvär anförts eller eljest särskild anledning yppats därtill.

Yttersta målet för taxeringsrevisionen får väl anses vara att bidraga till att till statsverket återföra de belopp som undandrages genom skattesvek eller på annat sätt undgår taxering. Någon mera ingående beräkning av det skatteunderlag som årligen undandrages den direkta beskattningen saknas. Emellertid har genom en undersökning för år 1948 beloppet uppskattats till 1,5—2 miljarder kronor. Siffran utgjorde inemot 10 % av det beräk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

nade beskattningsunderlaget och skattesvekets storlek kunde på detta sätt beräknas till 500 miljoner kronor. Det är uppenbart att sistnämnda summa under i övrigt oförändrade förutsättningar numera måste beräknas uppgå till ett betydligt högre belopp med hänsyn till penningvärdets fall. Härtill kommer, att den s. k. skattemoralen av många tecken att döma ytterligare torde ha försämrats under det sista decenniet.

En central fråga för taxeringsrevisionens vidkommande måste bliva: hur bör denna organiseras för att i största möjliga utsträckning motverka underdeklaration. Syftet med taxeringsrevision bör sålunda inte inskränkas till att konstatera felaktigheter, som resultera i förslag till höjningar. Underdeklarationen torde i stor utsträckning kunna motverkas enbart genom att största möjliga antal skattskyldiga bibringas känslan av att de själva kan bli utsatta för taxeringsrevision och om underdeklaration konstateras att därav kan följa risker ifråga om åtal m. m.

Som nyss nämndes, har sakkunniga konstaterat, att taxeringsrevision endast förekommit sporadiskt. Genom den hittillsvarande kapaciteten har granskning sålunda medhunnits endast av en bråkdel av samtliga näringsidkare, inom vilken kategori ett stort antal av underdeklaranterna får anses finnas. I detta läge frågar man sig om förutnämnda syfte nås bäst, om man koncentrerar sig till ett fåtal granskningar, som kan medföra stora framtagna belopp, och som genom åtal, publicitet eller på annat sätt kan verka avskräckande. En enskild granskning kan givetvis ofta betyda mycket ur allmän preventiv synpunkt. En direktör i Kristianstads län blev i samband med en relativt grundlig taxeringsrevision häktad, utsatt för husundersökning, åtalad och dömd till dryga böter och straffarbete för falskdeklaration och urkundsförfalskning. Händelsen, som inträffade på nyåret lagom tid innan årets deklarationer skulle avgivas, väckte stort allmänt intresse och livlig diskussion. Det iakttogs på revisionsavdelningen en tydlig tendens till ökade förfrågningar inför årets deklarationer. Ett antal anmälningar om rättelser och eftertaxeringar ansåg man sig ha fog till att sätta i samband med denna granskning. Vid en uppläggning av arbetet på att enbart utföra tidskrävande taxeringsrevisioner torde emellertid risken att bli reviderad synas så liten, att vissa skattskyldiga uppfattar det som uppenbart lönande på lång sikt att falskdeklarera. Måhända kan man anse sig tillgodose rättssäkerheten genom utförande av perfekta revisioner. Men begreppet rättssäkerhet bör väl inte enbart avse det enskilda fallet, det bör även innebära ett tillgodoseende av kravet, att de som deklarerat riktigt inte skall bli ekonomiskt lidande genom att andra deklarerar för lågt. Arbetet torde därför böra inriktas på att skapa så stor allmänpreventiv verkan som möjligt. För att det uppställda målet skall kunna nås torde det framförallt vara av vikt att en lämplig samordning sker med arbetet i första instans samt att seriegranskningar av olika slag genomföres.

Taxeringsrevision efter skönstaxering.

I åtskilliga fall åsättes av vissa taxeringsnämnder med taxeringskonsulenten såsom rådgivare s. k. skönstaxeringar i de fall då förutsättningarna härför anses föreligga. Skönstaxerade skattskyldiga, som överklagat i prövningsnämnden, har därefter regelmässigt underkastats taxe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

ringsrevision, så framt icke besvären kunnat avgöras utan revision. Vinsten genom ett sådant system är att uppskattningarna grundats på taxeringsnämndernas ortskännedom. Det förhåller sig vanligen så, att när en deklaration blivit oriktig genom för låg intäktsredovisning, det endast är i sällsynta undantagsfall som de undandragna beloppen exakt kan fastställas genom taxeringskontrollen. Ortskännedomen är sålunda en väsentlig tillgång. En ytterligare fördel med uppläggningen av taxeringsarbetet och revisionen på det skisserade sättet är ur den granskande myndighetens synpunkt att en besvärsgranskning i regel ställer sig lättare än en granskning av offensiv karaktär. Därest räkenskaperna konstaterats vara så bristfälliga att de icke kan tillmätas vitsord, kan det icke vara erforderligt att fortsätta granskningen i vidare mån än att skaffa uppgifter för en bedömning av resultatet, vilket ju icke i sådana fall kan framräknas genom en rekonstruktion av bokföringen, samt att i åtalsärenden precisera de belopp, för vilka åtal skall ske. Betydelsen av skönstaxeringar kan dock komma att motverkas av att ortskännedomen icke torde komma att bli lika väl tillgodosedd i den nya organisationen med taxering av rörelseidkare i särskilda taxeringsdistrikt.

Det må framhållas, att en mycket liten ändringsprocent synes föreligga hos skattedomstolarna beträffande mål där skönstaxering förekommit. I de fall där ändringar vidtagits, synes dessa huvudsakligen avse jämkningar i uppskattningarna. Slutsatsen torde alltså bliva den, att vid ett effektivt taxeringsarbete skönstaxeringar måste tillgripas i ett icke ringa antal fall.

Seriegranskning.

Vad sedan beträffar seriegranskning kan denna bl. a. avse s. k. kategorigranskning och granskning för utnyttjande av kontrolluppgifter. Sådana granskningar kommer med all sannolikhet att öka i betydelse på grund av de nya bestämmelserna med möjlighet att inhämta kontrolluppgifter från skattskyldigas leverantörer eller från dem som driver förmedlingsverksamhet, att utföra taxeringsrevision till ledning för annans taxering samt att utföra partiell taxeringsrevision. Dessa utvidgade befogenheter är naturligtvis för taxeringsmyndigheten av värde även vid individuella revisioner, men effektivast torde de bli vid seriegranskning, icke minst genom den hjälp, som härvid torde komma att erhållas av Riksskattenämndens kontrollbyrå.

Som exempel på seriegranskning i Kristianstads län som prövats med framgång kan nämnas granskning av kreaturshandlare. Det har visat sig, att både för litet antal och oriktiga kontrolluppgifter lämnats av åtskilliga, att ett slående samband förelegat mellan oredovisade inkomster och uteblivna eller oriktiga uppgifter, att underdeklarationen varit påfallande hög och att skattefusket varit större än väntat.

Granskningar utföres såväl hos de skattskyldiga som inne på länsstyrelsen. Båda slagen av granskningar har både för- och nackdelar. Ibland kan en kombination av dessa metoder vara det lämpligaste både för granskaren och den skattskyldige. Inne på länsstyrelsen kan utföras dels mera komplicerade granskningar dels även de granskningar, som bedömes höra till de enklare. Man har större möjlighet att vid granskningar av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

detta slag använda sig av biträdespersonalen samt att ägna sig åt utbildning av nybörjare. Granskaren får vid granskning inne på länsstyrelsen bättre tillfälle att ventilera frågeställningar med chef och kollegor. Oftast torde det dock vara fördelaktigast både för granskaren och den skattskyldige att kunna utföra granskningen hos den skattskyldige. Man har den fördelen att alla räkenskaper finnes på ett enda ställe. En väsentlig fördel är även att granskningsmannen kan ställa frågor med anledning av bokföringen. Det är ju ofta så att bokföringen är ett dött stoff om den saknar kommentarer. Man kan på detta sätt undvika åtskilliga skriverier och upprepade inläsningar av det ärende som är under utredning. Det är ofta även tidsbesparande på det sättet att granskningsmannen kan koncentrera sig på detta enda ärende och undgår att störas av telefonsignaler eller besökande allmänhet. Det är givande att få träffa rörelseidkaren personligen och man får en bättre uppfattning om hans levnadsstandard och man får en viss uppfattning av rörelsen då man får se den. Det må framhållas, att de skattskyldiga icke sällan själva anhåller om att granskningen måtte ske på orten, så att de kan visa rörelsen och påvisa förhållanden, som de anser vara relevanta i målet.

Vid ett granskningstillfälle, där deklarationshandlingarna närmast pekade på att en höjning var motiverad, påträffade författaren en skattskyldig, som levde i vad man skulle vilja beteckna misär. Den skattskyldige hade därjämte vården om en åldrig och sjuklig fader, som legat till sängs flera år. Taxeringsnämnden hade här helt misstagit sig och icke känt till den skattskyldiges förhållanden. Förutsättningarna för skönstaxering hade icke förelegat. Liknande fall kan relateras. Betydelsen av personlig kontakt vid revisioner torde icke kunna nog understrykas ur rättssäkerhetssynpunkt. Det kan även hända att revisionen visar att en företagen höjning av deklarerade inkomsterna varit för liten. Som exempel kan nämnas ett fall under omsättningsskattens dagar, där man vid besöket fick misstanken att omsättningen var mycket större än den redovisade. Så småningom gick det också att påvisa att intäkterna minskats samtidigt som ett stort antal fakturor icke bokförts. Taxeringsrevisionen bör sålunda aldrig få förfalla till enbart skön sifferkonst inne på tjänsterummet på länsstyrelsen utan kontakt med yttervärlden. Man kan vid besök hos den skattskyldige lättare diskutera exempelvis om vissa kostnader är att hänföra till förbättringar eller reparationer. Den skattskyldige förstår ofta, om man träffat honom och resonerat igenom problemen, bättre att sakligt bemöta granskningspromemorian eller inser, att den vidtagna taxeringsåtgärden varit befogad, ett förhållande som väl tillgodoser kraven på både rättssäkerhet och effektivitet.

Den skattskyldige får vid personligt besök hos honom tillfälle att själv framställa frågor om bokföringen som på lång sikt kan bli av värde för höjande av den allmänna bokföringsstandarden. Genom kontakten med den skattskyldige kan i granskningspromemorian framläggas ett mera genomdiskuterat material. Granskningsmannen bör dock icke gå så långt att han binder taxeringsintendenten i omdömesfrågor. Slutligen kan påpekas att granskning ute ofta även blir kostnadsbesparande för det allmänna.

Bland nackdelarna vid granskning ute på fältet märkes att det ofta är svårt att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

i förväg bedöma om granskningen kräver en eller två man, att det icke går att utsända orutinerade granskare på egen hand, att räknemaskin o. dyl. ibland måste medföras samt att granskningsresorna är ansträngande för granskningsmännen, som icke rimligtvis kan granska ute varje dag.

Granskning ute på fältet.

Då granskningarna i relativt stor utsträckning utföres ute på fältet, är man inne på den praktiska frågan, huru resorna skall uppläggas. Det har blivit alltmer uppenbart, att stora fördelar ur effektivitets- och kostnadssynpunkt vinnes genom att granskningsmännen medgives rätt till resekostnadsersättning för tjänsteresor med egen bil. Det vill synas som om ett ytterligare antal körtillstånd skulle bli erforderliga, icke minst med hänsyn till det erforderliga samarbetet med och övervakningen av taxeringsassistenterna i vad avser dessas revisionsarbete. Det bör måhända framhållas, att det är svårt att till fullo utnyttja ett körtillstånd som endast knytes till en enda revisor. Det förhåller sig ju så, att en granskningsman icke ständigt kan vara på resande fot. En sådan arbetsordning bleve alltför fysiskt och psykiskt påfrestande. Granskningsmannen måste ha åtskilliga arbetsuppgifter förlagda till länsstyrelsen, såsom promemorieskrivning, utförande av revisioner på länsstyrelsen etc.

Bedömandet om granskning bör ske hos den skattskyldige eller på länsstyrelsen måste ske från fall till fall efter hänsynstagande till de granskningsmetoder som kan antagas komma till användning vid de olika ärendena och med beaktande av tidigare nämnda fördelar och nackdelar. Då granskningen av detaljhandel, grosshandel, industri och import- och exportföretag ställer helt skilda krav på granskningsmannen och svårighetsgraden icke enbart är beroende på företagens olika struktur utan även deras storlek, bokföringens systematisering och överskådlighet, noggrannheten i bokföringen, kontrollen inom företaget etc., måste det vara av väsentlig betydelse att härför lämpad personal utväljes med största omsorg med hänsyn till kunskapsgrad, fallenhet, tidigare erfarenheter inom viss bransch etc. I regel torde därför taxeringsintendenten komma att förordna granskningsman efter förslag av länsrevisorn, som ju kan förutsättas bäst känna vederbörande granskningsmans kvalifikationer i dessa avseenden och bäst har reda på vilka inom revisionsdetaljen som lämpligen icke bör tagas ifrån pågående arbetsuppgifter.

Vid utsändandet av revisorer att självständigt utföra taxeringsrevisioner måste man vara mån om att detta icke sker förrän vederbörande granskare fått tillräcklig rutin och erfarenhet. Vid fullgörandet av granskningsuppdraget uppträder revisorn som självständig företrädare för det allmänna. En taxeringsrevision måste innebära ett ställningstagande till taxeringens storlek och skälighet. Detta innebär att revisorn själv måste taga ställning till alla ekonomiska och rättsliga frågor som uppkommer. I rörelsemålen är det ofta fråga om stora belopp, som kan djupt ingripa i den enskildes ekonomi. Behandlingen av dessa blir därför ofta speciellt grannlaga, varför man ej kan vara tillräckligt noga med kravet på takt och kunnighet. Då dessa mål ofta även omfattar andra inkomstslag än inkomst av rörelse och då erfarenheten hos en revisor alltså inte kan begränsas till enbart rörelseproblemen i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

taxeringsarbetet, måste revisorn hålla sig à jour med allt som händer på taxeringsområdet. Härtill kommer, att utbildningen av en granskningsman bör syfta till att giva honom god erfarenhet av bevisfrågor, då eljest bl. a. värdet av de promemorior som skall avfattas ofta skulle bliva ringa. Bevillningsutskottet har gjort sig till tolk för liknande synpunkter och sålunda tagit avstånd från 1955 års taxeringssakkunnigas inställning i detta avseende. Sist men icke minst måste taxeringsmannen, för att hans användbarhet inte skall bli begränsad till enbart enklare uppgifter inom taxeringsrevisionen, bibringas en bred allmän erfarenhet av företagsadministration. Som bekant fäster Handelskamrarna stor vikt vid praktiken vid auktorisation av revisorer och utseende av godkända granskningsmän i det att det förutom omfattande teoretisk utbildning i bl. a. företagsekonomi och juridik (i vart fall beträffande de auktoriserade revisorerna) kräves 5 års erfarenhet av revisionsarbete. Även om utbildningen är god och omfattar särskild revisionsutbildning, som för den auktoriserade revisorn, så tar det dock icke obetydlig tid, innan kunskapsstoffet blir levande och kan nyttiggöras på ett tillräckligt effektivt sätt. Vid taxeringsrevisioner möter en mångfald olika typer av bokförings- och redovisningssystem. Att lära sig att rätt förstå dessa olika system, att snabbt kunna bedöma i vilka avseenden de icke är betryggande samt att få tillräcklig erfarenhet av att handskas med papper och kunna utvälja relevanta affärshandlingar tar självfallet lång tid även för den som har fallenhet för revision.

Granskningsmetoder.

Det skulle föra för långt att här gå in på en utförligare diskussion av de granskningsmetoder som tillämpas och alla de problem som möter en revisor, sedan han fått granskningsförordnandet i sin hand.

För ett tjugotal år sedan beredde taxeringsrevisionerna knappast några märkligare problem. Kostnader av privat natur, för inventarieanskaffning, byggnadsförbättringar kostnadsfördes i stor utsträckning. Varuuttag redovisades icke alls eller med för låga belopp. Sådana fel förekommer numera icke i så stor omfattning. Taxeringsrevisionens tid som kolumngranskning är förbi. När taxeringsrevisionerna sattes in, så upptäcktes dessa fel mycket lätt. Det blev så småningom allt vanligare att inkomsterna underredovisades. Sedan gick utvecklingen vidare, redovisningen undersöktes ur bruttovinstsynpunkt och det lämnades då olika förklaringar till den låga bruttovinsten, nedskrivning av lager, realisationer etc. En tendens till alltmera svårkontrollerbara åtgärder har gjort sig märkbar. Det är anledning befara, att denna utveckling ännu icke nått sin avslutning. Slutsatsen måste bli att det inte går att fastställa några allmängiltiga regler för utförande av taxeringsrevisioner. Olika skattskyldiga befinner sig på olika nivå i utvecklingen. Inom olika branscher och t. o. m. inom en och samma bransch kan förhållandena vara allt annat än ensartade och som tidigare nämnts kan redovisningssystemen vara olika ifråga om tillförlitligheten.

Åtal.

Ett antal mål överlämnas till allmän åklagare för vidare åtgärder. Beträffande de mera invecklade rörelsemålen brukar den tjänsteman, som verkställt utredningen i skatteärendet, få i uppdrag att föredraga ärendet för taxeringsintendenten,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

då fråga uppkommer om anmälan till åtal. Innan åklagaren tar ställning till åtalsfrågan, sker polisutredning. Taxeringsrevisorerna biträder härvid ofta och ställer sitt bokföringskunnande till förfogande. Det är icke sällan av stor vikt för en riktig utredning att bokföringsexpertis deltager i och följer hela utredningen. Som tidigare antytts är det viktigt, att granskningsmannen redan vid utformandet av granskningspromemorian tar sikte på vad som kan vara relevant vid ett eventuellt åtal. Därvid bör även omnämnas sådana förhållanden som att den skattskyldige försvårat utredningen genom att undanskaffa vissa räkenskapshandlingar för att härigenom förhindra att utredningen bleve fullständig. Sådana upplysningar tillmätes betydelse vid straffutmätningen. Det bör å andra sidan även i promemorian omnämnas om skattskyldig på allt sätt underlättat granskningen. Det är att märka att polisen har betydligt större befogenheter än taxeringsmyndigheterna och att vid polisens utredning nya omständigheter ofta kommer i dagen, som tarvar bokförings- och skattemässig bedömning.

När åklagaren efter förundersökningen skall ta ställning till ansvarsfrågan — falskdeklaration eller vårdslös deklaration — samt de belopp som skall ingå i ansvarsyrkandet, uppkommer icke sällan besvärliga bokföringsproblem. Även i dessa sammanhang erhåller åklagaren regelmässigt sakkunnigt biträde från revisionsdetaljen. Taxeringsrevisorn kan därvid till åklagaren överlämna en skriftlig redogörelse i sakfrågan, exempelvis huru den skattskyldiges transaktioner inverkat på vinsten, eller också lämna en muntlig redogörelse. I vissa mål anlitar den skattskyldige både advokat och auktoriserad revisor, varvid det är av värde att åklagaren har jämförlig bokföringsexpertis till sitt omedelbara förfogande.

Vid målets handläggning inför domstol är det av väsentlig betydelse att revisorn uppträder i egenskap av sakkunnigt biträde och icke som vittne, så att han kan vara närvarande under hela förhandlingen och kan följa de olika uppgifter som kan framkomma och i förekommande fall bidraga med ett sakkunnigt bemötande. Det torde understundom vara lämpligt att den slutliga granskningspromemorian skrives först efter polisutredningen.

Biträdeshjälp.

Enligt den nya ordningen skall på varje revisionsavdelning finnas ett kanslibiträde. På länsstyrelsen i Kristianstads län har det varit tillfälle att pröva ett system med kvalificerad biträdeshjälp med positiva erfarenheter. Biträdeshjälpen har därvid bl. a. upptagit stenogram och utskrivit koncept av dessa beträffande granskningspromemorior, förslag till taxeringsintendentens yttrande och brevförfrågningar, vidare har biträdeshjälpen verkställt förberedande genomgång av insända räkenskaper efter direktiv, kontrollsummering, avprickningar och detaljutredningar om t. ex. bruttovinst, levnadskostnader och omkostnader.

Tillgången till biträdeshjälp har visat sig medföra en väsentlig utökning av granskningskapaciteten för en granskningsman. Denna kapacitetsvinst beror dels på att dikterandet av promemorior o. dyl. inbesparar mycket tid jämfört med utskrift för hand av koncept dels att granskningsmannen slipper ägna nämnvärd tid åt mindre granskningar, kontrollarbete o. dyl. Kapacitetsökningen kan delvis också bero på ökad arbetsglädje, då granskningsmannen slipper ifrån en stor

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

del av rutinarbetet. Det må dock framhållas att biträdeshjälpen haft lämplig utbildning (siffersinne, kombinationsförmåga, noggrannhet).

Granskningspromemoria.

När granskningsmannen utfört sin granskning, återstår för honom att sammanfatta sina iakttagelser i en granskningspromemoria, som utan onödig tidsutdräkt skall delgivas den skattskyldige. Då taxeringsrevision utgör ett av de viktigaste för att inte säga det viktigaste bevismedlet i taxeringsprocessen avseende ett stort antal skattskyldiga, är det självfallet av yttersta vikt att promemoriorna blir avfattade på ett sådant sätt att de tillfredsställer alla krav på noggrannhet, rättssäkerhet och relevans. Granskningsmannen bör sträva efter att eliminera ovidkommande faktorer och att göra framställningen så objektiv som han är mäktig. Då taxeringsprocessen i fortsättningen kommer att bygga på dessa promemorior, måste han som tidigare antytts ha klart för sig vad som kräves ur processuell synpunkt. Då han dessutom genom sin promemoria framstår som länsstyrelsens expert i ekonomiska bedömningsfrågor, bör han också avfatta promemorian på ett sådant sätt att den blir begriplig för andra som kan komma i beröring med promemorian och som icke alltid besitter samma bokförings- och ekonomiska kunskaper som promemorieförfattaren. Han bör sålunda exempelvis inte skriva: "På propriekontots kreditsida har påträffats följande poster — — —" utan att samtidigt förklara så att en i bokföring mindre kunnig eller helt okunnig bättre förstår exempelvis hur vinsten påverkats.

Kammarrättsrådet Björne har i ett föredrag vid en studiekonferens i Stockholm den 30/11—2/12 1956 anfört intressanta synpunkter om granskningspromemoriorna ur bevisningssynpunkt. Biträdande taxeringsintendenten C. H. Tham har i Svensk Skattetidning 1953 skrivit en uppsats om bokgranskningsrapporternas bevisvärde vid skönsmässiga taxeringar, till vilken även hänvisas.

Beträffande dessa frågor må även ett uttalande av professor Oskar Sillén bringas i erinran. Han uttalade vid förra omorganisationen av taxeringsväsendet om bokföringsgranskarna bl. a.: "Nämnda befattningshavare äro i allmänhet handelshögskoleutbildade, varom endast är gott att säga. Det är emellertid alldeles uppenbart att handelshögskoleutbildningen jämte någon kortare kurs i skattelagarna och deras tillämpning icke på långt när är tillfyllest för att göra dessa personer kompetenta att handlägga så ömtåliga och svårbedömda spörsmål som huruvida bokföringsmässiga grunder vid uppgörandet av bokslutet tillämpats eller inte." Sillén påtalade vidare, att det måste giva anledning till allvarliga bekymmer, att granskningsmännen ofta endast hade ett eller några få års praktisk erfarenhet. Dessa omdömen äger självfallet sin giltighet även beträffande andra utbildningsgrupper bland taxeringstjänstemännen i vad avser förutsättningarna för att kunna föra process i sådana mål.

Frågan om när räkenskaperna skall frånkännas vitsord i taxeringshänseende är som sagt mycket svår. Man kan sålunda inte grunda ett sådant omdöme enbart på att bruttovinsten är onormalt låg. Ofta kan det nog förhålla sig så, att vissa anmärkningar tagna var för sig inte kan medföra ett underkännande, men att anmärkningarna sammantagna bildar så att säga ett kombinationslås för underkän-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

nandet. Även om granskningsmannen anser de uppräknade faktorerna vara självklara för ett underkännande, bör nog om möjligt hans sakkunnigutlåtande omfatta en analys, varför han anser att de olika anförda komponenterna bör konstituera ett rubbande av räkenskapernas bevisvärde. Utgången av sådana mål torde nämligen icke sällan bero på pläderingen. Om man har tillfälle därtill, får man nog därför inte dra sig för att "i överkant" beskriva och förklara iakttagna relevanta bokföringsföreteelser. Rena bagatellanmärkningar bör givetvis inte tynga framställningen, då det erfarenhetsmässigt medför, att den granskande inkommer med långa erinringar just beträffande dessa anmärkningar men helt bortser från andra väsentliga och mera avgörande faktorer. En i bokföringsfrågor mindre erfaren bedömare kan i sådana fall även om han i övrigt är mycket kunnig lättare förledas till det omdömet att granskningspromemorian egentligen inte omfattar tillräckliga skäl för ett underkännande.

För granskningsmannen uppkommer den praktiska frågan huru långt han skall föra sin granskning. Tidigare har hävdats att det i regel icke kan tjäna så mycket till att fortsätta att framtaga post efter post av oredovisade intäktsbelopp om räkenskaperna är klart underkända. Det torde i regel endast vara anledning att fortsätta granskningen från den synpunkten att skaffa material för ett omdöme om vinsten. Då fråga kan bli om åtal är däremot ett framtagande av felredovisade detaljbelopp av intresse. På grund av den stora arbetsbelastningen på revisionsavdelningarna har dock revisionerna tyvärr i mycket stor utsträckning måst utföras stickprovsvis, även där en mera ingående granskning i och för sig varit önskvärd.

Som allmänt omdöme torde det kunna sägas att ärendet bör behandlas så noggrant som möjligt redan från början vid granskningen, att i promemorian bör framläggas ett så slutgiltigt yttrande som möjligt, att sålunda redan före promemorians avfattande om möjligt frågorna bör genomdiskuteras med den skattskyldige. På detta sätt undvikes onödiga skriftväxlingar och onödigt processande, vilket är till gagn för såväl statsverket som den enskilda skattskyldige. Man må även beakta betydelsen av att både granskningen och promemorian göres noggrant med tanke på att granskningen ofta åberopas vid kommande års taxeringar.

Assistenter.

Beträffande assistentorganisationen må erinras om att enligt det på remiss utsända betänkandet endast synes ha avsetts, att de s.k. förste taxeringsassistenterna, på vilka ställdes höga kompetenskrav, skulle ägna sig åt taxeringsrevision under viss tid av året. På grund av den hårda remisskritiken övergavs emellertid assistentorganisationen på det sätt den skisserats i betänkandet. I propositionen framlades den nu gällande assistentorganisationen. Denna, som icke varit föremål för någon remiss och i vars utarbetande icke heller synes ha deltagit sakkunniga med praktisk erfarenhet av taxeringsrevision, skiljer sig i väsentliga hänseenden från den i betänkandet framlagda. Samtliga de genom den nu genomförda omorganisationen tillkomna taxeringsassistenterna skall under viss tid av året syssla med taxeringsrevisionsuppgifter. Det torde vara angeläget för assistenterna att snarast påbörja granskningen av de deklarationer som inkommit före den 15/2 och 31/3 för att om möjligt ha dessa klara

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01

tills det stora flertalet kommer vid angivna data. Ett icke ringa antal näringsidkare deklarerar före den 15/2 respektive 31/3. Taxeringen pågår därefter till 30/6, varefter längdföringen, vilken övervakas av taxeringsassistenten, pågår till 31/7. Häradsskrivarna torde i regel taga semester under juli och assistenterna under augusti. En del av september torde gå åt till behandling av de besvär som inkommer. Man torde emellertid enligt ovanstående beräkning kunna räkna med c:a fem månader för revisionsverksamhet.

Fråga uppkommer sålunda för vilka revisionsuppgifter assistenterna skall användas.

I ett tidigare avsnitt har behandlats frågor som uppkommer vid utsändandet av taxeringsrevisorer på egna granskningar. Den försiktighet som därvid iakttagits med hänsyn till de krav man måste ställa på en granskningsman torde ha varit av stort värde för skapandet av det förtroende hos allmänheten för taxeringsrevisionen, som så klart vitsordats vid remissbehandlingen av 1955 års taxeringssakkunnigas betänkande. Denna uppfattning överensstämmer väl med professor Silléns tidigare citerade uttalanden. De i detta ämne sakkunniga, som uttalat sig under riksdagsbehandlingen av nämnda betänkande, har även framhållit liknande synpunkter. I sitt remissyttrande uttalade Sveriges Hantverks- och Småindustriorganisation som ett slags rättssäkerhetskrav att dess medlemmar granskas av kunniga granskningsmän på grund av risken att eljest råka ut för felaktiga skönstaxeringar, felbedömningar på grund av oskolat ekonomiskt omdöme etc. Man måste uppenbarligen sålunda iakttaga ännu större försiktighet än beträffande revisorerna vid tilldelande av revisionsuppgifter till de på häradsskrivarkontoren placerade taxeringsassistenterna, som i regel saknar såväl utbildning för som praktisk erfarenhet av revision. Det må därjämte beaktas, att det är betydligt svårare att på avstånd handleda nybörjaren än om han efter varje resa återvänder till det gemensamma kontoret. Vid taxeringsrevisioner är det ej sällan av värde att flera personer deltager. Det kan därför vara lämpligt att assistenterna får medfölja på sådana granskningar och hjälpa taxeringsrevisorerna med att utföra sådana begränsade uppgifter som med fördel kan tilldelas dem. Man torde även kunna tilldela dem sådana uppgifter som avstämmande av kontrolluppgifter av olika slag, sådana som införskaffats genom riksskattenämndens kontrollbyrås försorg eller på annat sätt. Genom dessa kontrollbesök torde man även få en viss uppfattning om behovet av eventuellt utförligare granskning i det enskilda fallet. En fråga av stor betydelse, icke minst ur rättssäkerhetssynpunkt, är huruvida assistenterna bör granska räkenskaper för skattskyldiga i eget taxeringsdistrikt, framför allt i besvärsärenden, där assistenten i regel stått som förslagsställare till den överklagade taxeringen.

Av det tidigare anförda torde framgå att taxeringsassistenternas utbildning i vad avser taxeringsrevision nästan uteslutande kommer att ske i deras praktiska yrkesutövning under taxeringsrevisorernas ledning. Det är viktigt att de korta teoretiska kurserna som genomgås före den praktiska revisionsverksamheten i så stor utsträckning som möjligt i dessa avseenden behandlar de teoretiska sammanhang, varav assistenterna kan ha mest nytta, och sådana frågor, varmed de kommer att syssla i sin revisionsverksamhet. För att assistenterna skall bliva tillräckligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:01