Några synpunkter på frågan om möjligheten att åstadkomma tillfredsställande kontroll av företagares inkomstdeklarationer

Av f d Kammarrättsrådet Olof Ljungberg

I nr 52 för 1959 av publikationen Folket i Bild har stadsfiskal Eugen Glas närmast i intervjuform haft en del uttalanden angående det mycket dåliga resultatet i fiskaliskt avseende, som inkomstbeskattningen lämnar, därvid han särskilt uppehåller sig vid den mycket bristfälliga inkomstredovisning företagares deklarationer utvisa. Han menar sålunda, att genom oriktiga deklarationer skatter skulle undanhållas staten till avsevärda belopp ("en eller annan miljard" var en i sammanhanget förekommande sifferuppgift) och lämnar en hel del exempel på hur ett dylikt undanhållande visat sig kunna äga rum. Glas synes nu mena, att genom en kraftigare utbyggnad av skattekontrollen så mycket skulle kunna vinnas, att denna utbyggnad väl lönade sig, men att den kontroll, som i berörda hänseende vore möjlig genomföra, dock ej skulle kunna hindra skatteundandragande i stor omfattning samt att därför över huvud taget funktionsdugligheten i vårt skattesystem måste betvivlas.

Rättsavdelningschefen i finansdepartementet Sten Walberg har i anledning av berörda uttalande även gjort ett i nyssnämnda publikation intaget inlägg i frågan. Han förklarar sig därvid ej kunna helt instämma i Glas' synpunkter, men medger dock, att det ej är i allo välbeställt med skattekontrollen. Han framhåller emellertid, att härutinnan något av en revolution ägt rum vid 1955 och 1956 års riksdagar, varigenom skattekontrollen i hög grad skärpts och en djupgående omläggning av taxeringsväsendet och taxeringsförfarandet ägt rum.

Härefter har en av auktoriserade revisorn Sigurd Löfgren i dagspressen riktad kritik av Glas' uttalanden framkallat en presspolemik, däri även taxeringsintendent Erik Hjolman, auktoriserade revisorn Sigfrid Leifland m fl deltagit.

Det är icke nu min avsikt att lämna bidrag till den förda polemiken. Jag vill allenast därur ta fasta på den av Glas hävdade uppfattningen, att, även om skattekontrollen ytterligare utbyggdes, man ej kunde undgå att ett skatteundandragande i stor utsträckning fortfarande komme att äga rum med det av honom uttalade tvivlet på funktionsdugligheten hos vårt skattesystem som följd.

Det synes vara en fråga av vikt att något reflektera över grunderna till denna uppfattning, enligt vilken — uppenbarligen med tanke på företagares deklarationer — ifrågasättes möjligheten över huvud taget att uppnå en tillfredsställande kontroll. En undersökning av nämnda slag synes vara av vikt därför att dess resultat kan ge vissa hållpunkter vid bedömningen av följande frågor, nämligen: 1) Vid en föreslagen skärpning av kontrollen bör man kunna göra sig en föreställning om, i vilken utsträckning genom till-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

tänkta åtgärder möjligheterna till skattebortfall genom feldeklaration bli beskurna, 2) Vidare bör allmänheten, vilken (om man bortser från företagare) torde leva i den lätt irriterade föreställningen, att det blott gäller att skärpa skattekontrollen tillräckligt för att företagares beskattning skall kunna bli lika effektiv som löntagares, kunna få klarhet i, huru det förhåller sig med möjligheterna härutinnan. 3) Slutligen har undersökningens resultat alldeles särskilt intresse vid ett vägande mot varandra av det direkta och indirekta skattesystemets fördelar och nackdelar.

För det ändamål, för vilket denna uppsats tillkommit, är det alltså nödvändigt att söka klargöra vad det innerst inne är som gör, att särskilda svårigheter i fråga om kontroll vid granskning av företagares deklarationer föreligga. I sådant avseende fästes här nedan uppmärksamheten på vissa faktorer och deras samspel, som äro av särskild betydelse vid sakens bedömande.

Bokföringen företer redan till det yttre drag, som belyser svårigheterna för skattekontrollen.

Helt allmänt gäller beträffande företagare med bokföringsskyldighet, vilka här närmast avses, att deras inkomstredovisning från företagen sker genom bokföringen och därför omöjligen kan visa ett sådant fixt och färdigt och lätt kontrollerbart resultat som då fråga är om den stora massan löntagare, åtminstone vad deras huvudsakliga inkomst beträffar. En bokföring består ju av ett stort antal inkomst- och omkostnadsposter, som i de större företagen växa till en nästan oöverskådlig mängd och som det lärer ligga utom möjligheternas gräns att få post för post detaljgranskade. Dessa bokföringsposter kunna dessutom vara sådana beräknade värdefaktorer, att deras behöriga inverkan på bokföringsresultatet ej kan utan vidare slås fast. En bokföring kan därför — även när den är riktig — sägas till en del vara en redovisning för beräknad inkomst, vartill kommer, att vad som bokföringstekniskt kan anses riktigt ej sällan skatterättsligt icke är det. Det är sålunda möjligt, att ur skattesynpunkt fel i bokföringen uppkomma som äro oavsiktliga, men många och stora fel måste otvivelaktigt, såsom av den förda polemiken framgår, ofta tillskrivas vårdslöshet i olika graderingar eller vara tillkomna med mer eller mindre tydlig avsiktlighet. Att det skatterättsliga bedömandet, huruvida fel i bokföringen föreligger, såsom av åtskilliga skattemål framgår, kan vara en intrikat fråga att avgöra, bidrar till att försvåra kontrollmöjligheterna.

Redan med stöd av denna yttre aspekt på skattemässig inkomstredovisning genom bokföring kan sägas, att hela ifrågavarande kontrollområde måste vara svårbemästrat. Den taxeringspersonal, som sysslar med kontrollen, har, såsom de i polemiken från taxeringshåll gjorda uttalandena bekräfta, en betydande och sorglig erfarenhet av den stora utsträckning, i vilken företagares bokföring och därigenom deras deklarationer äro behäftade med felaktigheter, vilka felaktigheter ofta visa hän på stor tilltagsenhet och även vilja att genom klart brottsliga åtgärder söka undandraga sig lagenlig skatteplikt. Då sålunda ifrågavarande taxeringspersonal har denna nedslående erfarenhet och de veta, att det trots den skärpta kontroll, som hittills genomförts, finns möjlighet för att en mindre nogräknad skattskyldig genom en bristfällig eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

klart felaktig bokföring undandrager det allmänna skatt, är det klart, att misstanken mot ett skatteundandragande blir rätt så omfattande och lätt kommer att rikta sig mot företagare i allmänhet. Man kan ju ej heller blunda för det faktum, att viljan att övervinna betänkligheter av moralisk eller straffrättslig art är så mycket starkare, då det hårda skattetrycket gör vinsten av ett lyckat skatteundandragande så mycket större.

Djupare sett influeras skattekontrollen av bevisningens art i taxeringsfrågor samt kravet på rättssäkerhet.

Härmed komma vi in på själva kärnpunkten i den intressemotsättning mellan taxeringsorgan och företagarne, som den förda presspolemiken bär vittne om. Då kontrollorganens huvudsakliga uppgift är koncentrerad på tillvaratagandet av det allmännas lagenliga rätt till skatt, kan det icke hjälpas, att deras strävan härutinnan avsätter spår i form av inkomsthöjningar, som icke alltid ha så säkert bevisunderlag. De anspråk som böra ställas på bevisningens styrka i fråga om skattepliktig intäkt eller omkostnadsavdrag m m, komma alltså, såsom nedan visas, att få stor betydelse för hur långt taxeringsorganen i fiskaliskt nit kunna gå.

Företagarne åter, vilkas huvudsakliga intresse måste vara inriktat på inkomstförvärvet och för vilka alltså beskattningen av denna inkomst ter sig som en andrahandsfråga, äro, även när de äro fullt lojala, givetvis inriktade på att i skatt betala det minsta möjliga som det med stöd av skattelagarne anses kunna utkrävas av dem. De göra därför gällande, att bevisningen beträffande avvikelser från deklarationen ej får tillåtas att bli alltför svag, då obehörig skatteuppkrävning kan bli följden. Varje eftergift i fråga om styrkan av den bevisning, som från taxeringshåll bort i det särskilda fallet förebringas, utgör därför en riskfaktor med hänsyn till rättssäkerheten.

Rättssäkerheten blir på detta sätt en centralpunkt, då det vid taxeringen gäller att ta ställning till ifrågasatta avvikelser från bokföringen, avvikelser, som, utan att bokföringen helt underkännes, röra exempelvis sådana i polemiken omnämnda förhållanden som förmån av tillgång till bil, avdrag för resor och representation m m eller som, för det fall att bokföringen blivit underkänd såsom deklarationsunderlag, resulterar i skönstaxering.

Som en följd av det sagda kan man alltså fastslå, att, om vid deklarationsändringar anspråken på bevisningens styrka sättes högt, taxeringsorganens rörelsefrihet hindras och deras uppgift sådan de ser den blir i motsvarande grad försvårad. Sättes åter dessa anspråk lågt, blir det skydd mot rättskränkning, som kravet på bevisning ger, mindre.

Bevisningens art i taxeringsfrågor bestämmes i stort av vad i praxis härutinnan tillämpas.

Det labila läge i fråga om kravet på bevisningens styrka, som avspeglar sig i sistnämnda påstående, sammanhänger med den särpräglade naturen hos den bevisning, som tillämpas i taxeringsfrågor.

Deklarationen har sålunda ej — såsom principiellt bort vara fallet — givits vitsord tills oriktigheten av densamma till fullo styrkts. Taxeringsorganen sakna nämligen ofta erforderligt material för åstadkommande av "full bevisning", och det är egentligen blott den skattskyldige själv, som äger kännedom om alla de omständigheter, som konstituera en skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

pliktig inkomst. För en ändring av deklarationen nöjer man sig därför i regel med att beskattningsnämnderna finna sannolika skäl föreligga för att deklarationen i ett eller annat avseende är felaktig, varefter nämnderna uppskatta inkomsten till annat belopp än som uppgivits i deklarationen (understundom med anlitande av någon schablon). På detta sätt blir bevisskyldigheten övervältrad å de skattskyldiga. En dylik övervältring av bevisbördan rörande taxeringen *i dess helhet* äger rum, då bokföringen underkänts såsom underlag för deklarationen och den skattskyldige skönstaxeras (därvid emellertid för bokföringens underkännande såsom deklarationsunderlag torde fordras mer än blott sannolika skäl för att den utgör ett bristfälligt sådant underlag). Emellertid får denna övervältring av bevisbördan icke anses innebära, att full bevisning från den skattskyldiges sida under alla omständigheter måste förebringas. För honom föreligger nämligen svårighet att visa, att han *icke* haft viss inkomst. Bevisningen kommer ävenledes i åtskilliga fall och alldeles särskilt när det gäller skönstaxering att röra sig på det mera allmänna planet, berörande rörelsens art och omfattning, rörelseidkarens personliga förhållanden i fråga om levnadsstandard m m. Styrkan av de skäl den skattskyldige kan anses böra förebringa får sålunda bero av de skäl, som från taxeringshåll åberopats till stöd för föreslagna ändringar eller meddelade beslut, och vad den skattskyldige under de i det ifrågavarande fallet föreliggande omständigheterna kan anses böra i motbevisning prestera för att kullkasta eller modifiera beträffande hans deklaration framställda yrkanden. Det måste alltså bli en avvägning mellan taxeringsorganens och den skattskyldiges skäl med ett hänsynstagande till de i det särskilda fallet föreliggande omständigheterna.

Bevisningsreglerna och rättssäkerhetskravets inverkan på taxeringsresultatet.

Det kan alltså föreligga en bred marginal för den inkomst, som ligger inom de beräknade minimum- och maximumgränserna, om nu över huvud taget sistnämnda gräns låter sig med någon grad av tillförlitlighet bestämmas. Det torde nämligen ofta vara långt ifrån fallet. Under sådana förhållanden står det klart, att beskattningsnämnderna, då de på mer allmängiltiga grunder höja beräkningen av den taxering deklarationen utvisar, i särskilda fall kunna komma för högt och det är ej alltid sagt, att den skattskyldige, om han nu som sig bör lämnats tillfälle att yttra sig över ändringen innan den fastställts eller gör det efteråt besvärsvägen, har förstånd på, hur han skall sköta sina kort för att vinna gehör för vad han anser rätt och riktigt i saken. Det förhåller sig nämligen så, att den bevisning den skattskyldige har att prestera kan vara av beskaffenhet att böra grundas på en hel del detaljer, vilkas betydelse i sammanhanget icke är så lätt för den i skattemysterierna oinvigde att genomskåda, och att det är av vikt, att dessa detaljer sammanställas på ett sådant sätt, att de för det ändamål, för vilket de framdragas, få avsedd effekt. För att verka övertygande bör alltså den skattskyldiges bevisning ej vara alltför knapphändig beträffande påstådda förhållanden och sannolikheten för deras existens i angiven omfattning.

Under berörda omständigheter kan det naturligtvis inträffa, att en skattskyldig misslyckas i sina ansträngningar att häv-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

da en rätt han faktiskt har eller ock misströstar om sin förmåga att kunna göra det, till följd varav hans taxering kan komma att bli för högt bestämd. Givetvis får man utgå ifrån, att denna rättskränkning tillhör undantagen men principen om rättssäkerheten intar en sådan central ställning i vårt rättssystem, att den ej får eftersättas till fördel för det allmännas fiskaliska intresse. Den enskilde, som drabbas av en orättmätig förhöjning av inkomstberäkningen, vilken grundas på skäl, som i varje fall beloppsmässigt äro svaga, har ej någon skuld däri att skattesystemet för företagares del måste laborera med en kontrollapparat, som mycket ofta ej kan ge säkert utslag (en brottslig försummelse från den skattskyldiges sida bör ju ej få en straffrättslig reaktion i denna ordning, ty för det fallet står ett särskilt förfarande till buds). Följdriktigt bör därför stor försiktighet iakttagas från kontrollorganens sida, då det är fråga om förhöjd inkomstberäkning för företagare, för vilken förhöjning klar bevisning ej föreligger. Att dessa organ i fall av berörda slag iaktta ga försiktighet, som gör att de, kanske i de flesta fall, stanna vid en lägre inkomstberäkning än som motsvarar den verkliga inkomsten, synas i varje fall taxeringsorganen vara övertygade om, och det är också möjligt, att det i stort sett är så. Företagarne torde dock, enligt vad som kan antagas ligga bakom vad som från detta håll anförts, vara av den meningen, att denna försiktighet icke varit tillräckligt stor för att utgöra ett effektivt skydd för att den enskildes rätt ej i särskilda fall åsidosättes. I avseende härå synes också böra observeras av JO i ämbetsberättelsen till 1960 års riksdag gjorda uttalanden (se denna tidskrift för innevarande år s. 82) om skattskyldigs rätt att yttra sig över ifrågasatt avvikelse från deklarationen samt om åsättande av skönstaxering.

Skattekontrollens otillräcklighet.

Det föreligger sålunda det förhållandet, att även då en företagares deklaration blivit granskad denna granskning sällan kunnat bli så genomgående som varit erforderligt för att säkra, att skatt ej blivit undandragen och att ofta det resultat i form av en förhöjd inkomstberäkning granskningen givit kan vara ett så försiktigt uppskattat belopp, att taxeringen i allt fall blivit för låg. Skulle i huvudsak alla företagares bokföring kunnat bli föremål för ingående granskning ett och samma taxeringsår, är troligt, att åtskilliga ytterligare höjningar av taxeringarna skulle kunnat komma till stånd utan att man dock skulle kunnat vara förvissad om att det allmänna fått vad som bort tillkomma detsamma.

Emellertid är det uppenbart, att, såsom framgår av Glas' och Hjolmans uttalanden, ej sällan föreligga fall, då bokföringen ej blott är bristfällig i mer vedertagen mening utan då i skatteundandragande syfte ren falsk bokföring föreligger. Är det så — och därvidlag är det kanske just så — att bokföringen till sin form eller inkomstredovisning i avseende å därvid utslagsgivande belopps storlek eller eljest ej väcker misstanke om felaktigheter, är det uppenbarligen ytterst vanskligt att komma under fund med sådana felaktigheter, som, enligt vad från taxeringshåll framhålles, exempelvis innebära, att avsevärda inkomstposter lämnats utanför bokföringen eller att falska verifikationer kommit till användning m m dylikt. Det förefaller som om i dessa

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

fall en bokgranskning i och för sig ej skulle kunna ge så stort resultat, och under alla omständigheter torde en undersökning, som inriktar sig på att finna bokföringsfel av nämnda art, bli synnerligen vidlyftig. Skulle man tänka sig, att taxeringsorganen — något som man av de gjorda uttalandena får ett intryck av att de göra och som särskilt uppväcker irritation från företagarehåll — räkna med att falsk bokföring som nu nämnts i stor utsträckning förekommer, vore ju nödvändigt att sätta in en undersökning av berörda slag på bred front. Därtill skulle emellertid säkerligen fattas kompetent folk och erforderlig tid. Man blir nog tvungen att se den sanningen i ögonen, att för den som på detta sätt vill bedraga det allmänna och är beredd att taga den stora risken av att så göra finnas möjligheter till ett skatteundandragande i ej så liten omfattning.

Anmärkas bör även, att, då här talas om företagare, därmed ej avses de stora flerägda bolagen, för vilka feldeklareringar av ovan angivna typer ej torde behöva misstänkas. För dessa företags del är allenast det att säga, att, enär en detaljgranskning av deras räkenskaper ej lärer ifrågakomma, även beträffande dem i någon ehuru obetydligare mån för låg inkomst kan tänkas bliva redovisad. Vissa bokningar kunna ju — utan att företagsledningen därför kan lastas — vara av den art, att de ej skulle kunnat skattemässigt godkännas, om de kommit under prövning. Man kan ju t ex ej begära, att alla prejudikat beträffande ej avdragsgilla omkostnader äro för vederbörande kända.

Ej heller bör lämnas oanmärkt, att med de stigande affärsförbindelserna med utlandet därstädes kommer att i ökad omfattning finnas ett kontrollmaterial, som är oåtkomligt för de svenska kontrollorganen.

Slutligen må framhållas, att vad här sagts ej gör anspråk på annat än att vara synpunkter att beakta vid bedömandet av de av mig i början av denna uppsats angivna frågorna, särskilt den för närvarande i centrum för skattedebatten stående frågan om den under långa tider misskända indirekta beskattningens åtminstone delvisa rehabilitering.

Konklusion.

Som en konklusion av det förda resonemanget synes — i huvudsaklig överensstämmelse med vad Glas synes vilja göra gällande — det påståendet kunna göras, att det föreligger stark anledning att antaga, att det ligger utom möjligheternas gräns att genom något som helst kontrollsystem så säkra efterlevnaden av inkomstskattelagarnes föreskrifter, att icke vad nu särskilt företagarna angår allt fortfarande ett undandragande av skatt i avsevärd omfattning kan komma att äga rum.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37