Taxeringsrevisioner som allmän angelägenhet (Avsnitt II, forts. från sid. 240)

Av revisionsintendenten Magnus af Ekenstam

Varuskatterevisioner

Varuskatten befinner sig i sista skedet som skatteform. Ett studium av möjligheterna till kontroll härav genom taxeringsrevision torde ha sitt intresse dels inför de olika uppfattningar som rått om taxeringsrevisionernas inriktning och dels i någon mån som en historik inför tillkomsten av den nya mervärdeskatten. Vidare har riksskattenämnden beslutat igångsätta sin första och sannolikt också sista riksomfattande aktion av framför allt varuskatten för en hel bransch, el-branschen.[1]

Antalet företag, som kan ifrågakomma enbart för granskning av varuskatt, är avsevärt färre än då det gäller granskning ur inkomstskattesynpunkt. Större delen av byggnadsindustrin, industri och handel i enbart återförsäljarledet, all exportindustri etc. är befriade från varuskatt. Om man räknar 300.000 företag, som kan aktualiseras vid inkomsttaxeringen, begränsas de vid varuskatt aktuella företagen till endast 170.000, se bilaga 1. Av dessa skattskyldiga har cirka 50 procent varuskattepliktig omsättning understigande 50.000 kr och av återstoden 65 procent understigande 100.000 kr.

En taxeringsrevision innebär i det enskilda fallet kontroll av all förekommande taxering och sålunda även kontroll av varuskattetaxeringens riktighet. Rörelseidkaren är i fråga om varuskatten inkasserare av staten tillkommande andel av utfärdade skattepliktiga fakturor, influtna skattepliktiga dagskassor etc. och uppbär härför särskilt arvode av staten. Kontrollen får en väsentligt annan omfattning än kontrollen vid inkomsttaxeringen, som även omfattar kostnadssidan, värderingsfrågor, företagsekonomiska bedömanden etc.

Som inkasserare av varuskatt skall rörelseidkaren som regel för varje tvåmånadersperiod betala influten eller vid användning av s. k. bokföringsmässig metod debiterad varuskatt. Den varuskatt som därvid betalas är för ett stort antal rörelseidkare mångfaldigt större än den inkomstskatt i form av preliminär B-skatt, som betalas med motsvarande tidsintervall. Följden blir stundom att de företag, som dras med ekonomiska svårigheter, frestas att utnyttja varuskatten som ett kreditmedel. Det sker genom att underlåta inbetalningar eller genom att redovisa för låga skattepliktiga belopp. Man hoppas kunna rätta till det hela i samband med slutlig taxering till varuskatt. Det är i dessa fall ofta fråga om förlustbringande rörelser eller sådana, som arbetar med små marginaler.

Med hänsyn till bl. a. de nu anförda skillnaderna i utgångspunkten vid kontrollen av varu- och inkomstskatt måste självklart taxeringsrevisioner komma att initieras på grund av behovet av kontroll av endast endera skatten. Den å sid 237 återgivna statistiken visar att tyngdpunkten helt ligger på inkomstskatterevisioner.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

Då varuskatten numera uppgår till ungefär samma belopp som inkomstskatten frågar man sig om fördelningen av taxeringsrevisioner är rätt avvägd.

Vid införande av varuskatten framhölls som en förtjänst, att den på annat sätt än inkomstskatten var självkontrollerande. Härvid torde man i första hand ha avsett kontrollen från allmänhetens sida på grund av synlig varuskatt. Som bekant är synlig varuskatt ingalunda någon regel och allmänhetens erfarenhet omfattar bara detaljhandelsledet. Med självkontroll torde man snarast få avse, att omsättningen är en gemensam faktor vid inkomst- och varuskatteredovisningen och att en jämförelse häremellan låter sig göra redan från taxeringsnämndens sida genom jämförelse mellan inkomstdeklarationens och varuskattedeklarationernas omsättning. Denna jämförelse, som utförs regelmässigt, utgör otvivelaktigt en spärr mot undandragande men den är inte alltid möjlig att genomföra. En mängd betydelsefulla inskränkningar föreligger nämligen.

Inkomstdeklarationen lämnar sålunda ingen vägledning för kontroll av varuskatteredovisningen i fråga om avdragen vid varuskatt för t. ex. försäljning till återförsäljare och inköp av skattepliktiga varor. Redovisningen till varuskatt kan vidare vara sådan, att den vid inkomsttaxeringen uppgivna omsättningen inte kan utnyttjas som kontrollmedel. Om sålunda nettometoden använts, så uppges inte bruttoomsättningen utan enbart den till varuskatt skattepliktiga omsättningen. Redovisningen av inbyten kan vidare ske på olika sätt vid taxering till inkomstskatt och till varuskatt.

Någon samordnad branschkontroll av varuskattetaxeringar över hela landet har före den avsedda kontrollen av el-branschen inte förekommit, vilket skett vid inkomsttaxeringen i fråga om minkfarmar, arkitekter m. fl. Däremot har länsvis en metodisk kontroll av exempelvis redovisning för inbyten och tillämpning av reducerad varuskatt förekommit inom branscher avseende försäljning av bl. a. maskiner, bilar, radio och TV, färdiga trähus. Vidare har taxeringsrevisioner satts in, bl. a. där redovisning enligt s. k. nettometod använts, där nya författningsbestämmelser ansetts svåra att tillämpa eller där osedvanligt höga avdrag för en viss rörelseidkare i jämförelse med branschen i övrigt förekommit.

Undandraganden av varuskatt har stundom antagits ske i huvudsak genom att de skattskyldiga tar upp för låg omsättning. Det har härvid förutsatts att även inköpen reducerats i motsvarande mån, s. k. krympning. Eljest skulle osannolika förluster framträda vid inkomsttaxeringen eller kontantöverskotten för levnadskostnader bli för låga, och varigenom upptäckt härigenom kunde riskeras.

Den som vågar krympa rörelsens omfattning torde lämna risken för taxeringsrevision helt obeaktad. Ett exempel skall belysa möjligheterna att upptäcka en krympt omsättning till varuskatt i jämförelse med en enbart undandragen intäkt vid inkomsttaxeringen. Den vanligaste metoden att minska inkomstskattens storlek, förutsätts därvid vara att utesluta intäkter.

Under förutsättning att två skattskyldiga teoretiskt ställs inför alternativet att undandra stats- och kommunalskatt belöpande på en inkomst av 10.000 kr eller mot dessa skatter svarande varu-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

skatt, kan de tänkas välja det senare alternativet.[2] Varuinköpen förutsätts härvid krympta med exakt samma belopp som den varuskattepliktiga omsättningen. Om det vidare förutsätts att varuskatt och kommunalskatt i två fall är lika höga och utgör resp. 10 och 20 procent men den statliga marginalskatten i ena fallet 30 och i andra fallet 50 procent måste den skattepliktiga omsättningen liksom inköpen vid 50 procentig marginalskatt krympas med 80.000 kr och vid 50-procentig marginalskatt med omkring 150.000 kr för att skattevinsten skall motsvara en undandragen inkomst å 10.000 kr i motsvarande inkomstlägen jämte den å detta undandragande belöpande varuskatten. Om en taxeringsrevision utförs syns möjligheten att upptäcka ett så konstruerat varuskattesvinn mot att upptäcka ett inkomstsvinn å 10.000 kr rent värdemässigt vara åtta resp. femton gånger större. Med hänsyn till att inköpssidan vid varuskattesvinnet dessutom måste krympas är möjligheten till upptäckt avsevärt större än dessa relationstal anger.

Mot bakgrunden av ovanstående finns anledning anta, att en taxeringsrevision, som initierats för kontroll av inkomsttaxeringen automatiskt kommer att resultera i en än fullständigare kontroll av att taxeringen till varuskatt blivit riktig. Vid propåer om att inrikta taxeringsrevisionerna framför allt för att motverka krympt omsättning syns man därför förbise den preventiva verkan av förekommande taxeringsrevisioner och den skattskyldiges svårighet att anpassa räkenskaperna till en krympt rörelse. Om vidare urvalet av taxeringsrevisioner skett på grund av otillfredsställande eller undermålig redovisning vid inkomsttaxeringen, lär samma urvalsprincip som regel komma att täcka just det område, där särskilt behov av revisioner för kontroll av taxeringen till varuskatt föreligger.

Av bilaga 1 till denna artikel framgår, att endast 4,1 procent av alla företag eller cirka 7.000 svarar för 67,31 procent av totalt debiterad varuskatt. Hos dessa företag kan en missuppfattning av författningsbestämmelserna, felaktiga instruktioner till personalen eller bristande övervakning på varuskattens område medföra kraftigt skatteläckage. Härtill måste för dessa företag — liksom för företagen över huvud — beaktas de ofta olyckliga följderna av att redovisningen till varuskatt som regel ligger vid sidan av bokföreningen samt att det i revisorernas åliggande vanligen inte ingår att utöva kontroll av en riktig redovisning av varuskatt. Betydelsen av en rätt målsättning i fråga om inriktningen av taxeringsrevisionerna aktualiseras sålunda vid varuskatt precis som vid revisioner för kontroll av inkomsttaxeringen.

Självständigt utredningsorgan?

Allmänheten frågar sig, om sådana omständigheter som går till de skattskyldigas förmån verkligen beaktas vid revisionerna eller om granskningsförrättarna enbart går fiscus' ärenden. I de mångfaldiga utredningarna under 1950—60-talet om taxeringsorganisationen har dessa frågor endast flyktigt berörts. I stället har frågan om fiscus' inflytande i prövningsnämnden dominerat. Ej heller i den allmänna debatten har förstnämnda frågeställning varit särskilt aktuell.

Till belysning av frågeställningen beträffande utredningars handläggning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

och utrednings-organets ställning torde följande uttalande kunna tjäna:

"Inom taxeringssektionerna har bildats särskilda revisionsdetaljer med huvudsaklig uppgift att utföra taxeringsrevisioner. I samband härmed ha vissa ändringar gjorts i de formella bestämmelserna rörande dessa revisioner. Arbetsrutinen som råder torde emellertid i stort ej ha förändrats. Sålunda torde den revisionspromemoria som granskningsmannen skall upprätta i samband med revisionen och som oftast kommer att ligga till grund vid bedömandet av en rörelseidkares taxering, vilkens räkenskaper varit föremål för taxeringsrevision, i allmänhet fortfarande utformas på så sätt att i promemorian lämnas ej endast en redogörelse för de faktiska iakttagelser som gjorts vid granskningen av en skattskyldiges räkenskaper, såsom det skick vari dessa befinna sig, konstaterade bokföringsfel, felräkningar etc. utan även ett av granskningsmannen uttalat omdöme om rörelsens resultat i belysning av vad han vid granskningen iakttagit. Därvid brukar ofta en i samband med granskningen upprättad kontantberäkningen intagas i revisionspromemorian. Om en av taxeringsnämnden företagen skönsmässig höjning av en rörelses nettointäkt enligt granskningsmannens uppfattning kan anses befogad eller ej, kommer likaledes ofta till uttryck däri. Genom att han dels utför en allsidig och objektiv granskning av rörelseidkarens räkenskaper, varvid han lämnar en uttömmande redogörelse för vad han därvid iakttagit betr. faktiska felaktigheter etc. med beaktande tillika av bestämmelserna såväl i bokföringslagen som skatte- och taxeringsförfattningarna, dels bedömer den skattskyldiges taxering i belysning av vad han inhämtat vid granskningen, kan han ge sken av att intaga en viss dubbelställning. Risken finns att den skattskyldiges tilltro till granskningsmannens objektivitet under sådana förhållanden kan rubbas. Frågan kan ha viss betydelse. De skattetvister, varom i detta sammanhang är fråga, röra sig nämligen ofta om betydande belop.

I detta läge blir spörsmålet helt naturligt vad som kan göras för att åstadkomma en ur rättssäkerhetssynpunkt bättre lösning beträffande denna detalj i revisionsarbetet.

Att åstadkomma en uppdelning av revisionsdetaljen för att ge denna en mera opartisk ställning i taxeringsprocessen låter sig knappast göra. Vissa åtgärder torde emellertid kunna vidtagas inom den nuvarande organisationens ram för att hos de skattskyldiga skapa en verklig tilltro till granskningsmännens objektivitet vid granskningen.

Det förtjänar i sådant sammanhang diskuteras om ej själva bedömningen av granskningsresultatet ur taxeringssynpunkt enbart borde bli en taxeringsintendentens uppgift.

Frågan uppkommer därvid om taxeringsintendenten och även prövningsnämnden i det enskilda fallet utan att bedömandet i betydande mån försvåras — kan klara sig utan granskningsmannens egen uppfattning om en materiellt riktig taxering.

Om granskningsmannen ej i promemorian givit uttryck för sin egen uppfattning, kan befaras att denna inhämtas under hand. Ett sådant "underhandsförfarande" torde emellertid vara mera ägnat att skapa misstro hos de skattskyldiga än om granskningsmannen redovisat sin uppfattning i promemorian, vilket dock skett öppet och under den skattskyldiges insyn". 3)

Sakkunnig, fiskal eller polis?

Förundersökning i brottmål har hävd och rättslig reglering till skillnad mot det moderna institutet taxeringsrevision. Man har använt förundersökningen som förlaga till taxeringsrevision men utan att skiljaktigheterna beaktats.

Då någon skäligen misstänks för brott skall enligt R 23:3 åklagaren vara för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

undersökningsledare och sålunda leda polisens arbete. Precis som vid förundersökning i brottmål har man för taxeringsrevision haft till ledstjärna, att effektiviteten bäst främjas genom en motsvarande sammankoppling mellan fiscus och det utredande organet. Några av de mest iögonfallande skillnaderna mellan förundersökning och taxeringsrevision skall här påvisas.

Den misstänkte förhörs av polisen — som regelmässigt saknar åklagarens utbildning — för brott begångna på olika platser och avseende så artskilda ting som trafikmål, brott mot allmän ordning, stöld, misshandel, bedrägeri, gäldenärsbrott etc. Taxeringsrevisionen är i sin helhet begränsad till räkenskaperna och därtill hörande underlag samt deklarationerna. Motsvarigheten vid förundersökning torde närmast vara bedrägeri- och förskingringsbrotten, som är mest komplicerade att utreda och där polisen ofta tvingas anlita särskild sakkunnig, såsom auktoriserad revisor. Till skillnad mot polisen med sitt vidsträckta arbetsfält blir taxeringsrevisorn inom sitt område specialisten. Polisens arbete består framförallt i förhör och uppteckning av utsagor. "En taxeringsrevisor arbetar med 1) fakta, 2) antaganden 3) schabloner och 4) besvärliga rättsfrågor",[4] och tar självsändig ställning till tillämpligheten av rättspraxis, sanningshalten i fakta och bevis, vad som skall uteslutas ur revisionspromemorian etc. Under utredningsarbetet tvingas granskningsförrättaren ta ställning till en mängd lika svåra problem som de i revisionspromemorian synligt redovisade varför denna sällan är ett adekvat uttryck på arbetets svårighetsgrad.

I brottmål är processen muntlig och den åtalade har tillfälle att inför domstol tillrättalägga eller ändra sina i förundersöksprotokollet återgivna uppfattningar. Muntliga förhandlingar är i prövningsnämnd sällsynta och än mera sällan förekommer sådana förhandlingar i beskattningsdomstolarna. Den personliga kontakten existerar i taxeringsarbetet nästan enbart på utredningsstadiet. Där revisionspromemorian utan erinringar från den skattskyldige helt ligger till grund för beskattningsnämnds beslut blir den både grund- och slutstenen. I övervägande antalet fall — i vissa län upp till kanske nittio procent — läggs den utan ändring till grund för beskattningsnämndernas beslut.

Vad revisionspromemorian förtigit eller återgivit på ett partiskt sätt, kan måhända bara den skattskyldige upptäcka men han saknar ofta förutsättningar härför. Kraven på granskningsförrättarens kunskap om det skatterättsligt relevanta måste av anförda skäl ställas lika höga som hos den som för taxeringsprocessen. Men fråga är om inte kravet på objektivitet måste ställas än högre beträffande taxeringsrevisorn. Förnyad granskning av räkenskaperna förekommer knappast någonsin. I taxeringsprocessen kan däremot skriftväxlingen studeras och kompletteras och kontrolleras i instans efter instans.

Förundersökningsledaren — åklagaren förutsätts leda förundersökningen, lämna polisen anvisningar, beorda om viss åtgärd, leda slutförhöret med den misstänkte etc. Enligt 57 § 1 mom. TF är fiscus den som i första hand skall verkställa taxeringsrevision: "Taxeringsrevision skall verkställas av förste taxeringsintendenten eller av tjänsteman, åt vilken han uppdrager revisionens verkstäl-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

lande." Förste taxeringsintendentens funktion som taxeringsrevisor är säregen eftersom han saknar den för en taxeringsrevisor föreskrivna kompetensen.[5] Han torde knappast ha motsvarande kompetens att lämna anvisningar om tidpunkten för en taxeringsrevisions avbrytande, tolkningen av viss bokföringsåtgärd, uttalande om räkenskapernas tillförlitlighet etc. Än egendomligare skulle förhållandena bli, om varje honom underordnad taxeringsintendent skulle ha utredningsmannen sig underställd i likhet med förhållandet med polisen vid brottmål.

Samverkan i praktiken mellan fiscus och utredningsorgan belyses i en år 1961 utgiven handledning i taxeringsrevision, s. 94—95. Enligt denna anses revisionspromemorian i första hand — dock med hänsyn till växande praxis vid respektive länsstyrelse — böra innehålla ett exakt belopp såsom nettointäkt eller i vart fall ett uttalande om den redovisade inkomsten är för låg, för hög eller skälig. Revisionspromemorior i nu nämnda hänseende får "dock icke utformas så att vederbörande taxeringsintendent beloppsmässigt bindes." I ett senare sammanhang uttalas: "Revisionspromemorian kan icke alltid utmynna i ett preciserat taxeringsförslag, även om revisionens resultat giver vid handen, att deklarerade belopp eller åsatta taxeringar böra ändras. Vissa bedömningsfrågor — t. ex. huruvida räkenskaperna kunna läggas till grund för taxeringen — och olika detaljspörsmål kunna vara så intrikata, att ett första ståndpunktstagande bör hänskjutas till vederbörande taxeringsintendent. I förevarande hänseende torde olika förfaringssätt tillämpas inom de olika länen." Klarheten om utredningsorganets ställning kan inte påstås ökad genom detta uttalande, som just vittnar om brister på rättslig reglering. Måhända är det inte så viktigt med någon gränsdragning mellan utredningsorganen och fiscus? Allmänhetens uppfattning om taxeringsintendenternas fiskalitet är måhända överdriven? Kännedom saknas ofta om alla de fall, då yrkanden i samband med eftergranskning framställs till enbart de skattskyldigas fördel.[6] Även om så må vara förhållandet, kan man inte bortse från den fiskala huvuduppgiften. Den tar sig bl. a. uttryck däri, att som regel i en valsituation besluta sig för ett enda alternativ. Där bevisbördereglerna inte lämnar någon vägledning och skälen talar till lika delar för som emot en viss lösning är fiscus därvid tvingad välja den för statsverket förmånligaste lösningen. Taxeringsrevisorn bör däremot i motsvarande tveksamma fall lämna underlag för bedömanden och i viss utsträckning ange alternativa lösningar.

Ju allsidigare taxeringsfrågan behandlas ju större garantier skapas för att utgången både i det allmännas och den enskildes intresse blir riktig. Koncentreras däremot makten obeskuren till fiscus minskas självklart rättsgarantierna. Enligt 59 § TF åligger det exempelvis "förste taxeringsintendenten att övervaka taxeringsnämndernas arbete samt att vid behov lämna råd, upplysningar och annat bistånd." Bestämmelsen lär av en förste taxeringsintendent knappast kunna tillämpas med sådan försiktighet och grannlagenhet, att inte taxeringsnämndsordföranden, som saknar partställning, känner sig bunden följa de av den högsta sakkunskapen inom länet givna råden och direktiven.[7] Om så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

inte skulle vara fallet, kan fiscus exempelvis i visst fall med stöd av verkställd taxeringsrevision yrka ändring av taxeringsnämndens beslut i prövningsnämnden. I sådana och liknande situationer är det inte uteslutet, att granskningsförrättaren oavsett sin personliga uppfattning låter revisionspromemorian influeras av det slut, som kan förutsättas önskvärt från förste taxeringsintendentens sida. Värdet ur rättsäkerhetssynpunkt av en dualism i form av ett självständigt utredningsorgan gentemot fiscus har bortfallit och härifrån och till att revisionspromemorian även eljest blir rena beställningsarbetena i fiscus' anda behöver steget inte vara långt.

För närvarande står revisionsdetaljen inte bara under ledning av fiscus utan är även i sig själv fiscus. Att hit förlägga processen i rörelsemål, där taxeringsrevision förekommit, har departementschefen rent av ansett ligga "i sakens natur."[8] Delegation som taxeringsintendent av revisionspersonal har förekommit i sådan utsträckning, att andra skkunniga nyligen ifrågasatt att i sin helhet förlägga processföringen i rörelse- och varuskattemål till revisionsdetaljen.[9] Därmed skulle även skenet av ett fristående utredningsorgan försvinna.

De nuvarande revisionsdetaljerna har utvecklats utifrån sådana fristående sakkunniga, som utses enligt 15 § TF. Att anlita taxeringsrevisor som sakkunnig kan fortfarande förekomma:

"Prövningsnämnd äger utan föregående samråd med taxeringsintendenten besluta om tillkallande av sakkunnig till sitt biträde. Dylikt beslut må ock fattas av ordföranden å nämndens vägnar. Denna ordförandens befogenhet kan bliva av värde, då han vid inläsning av besvärsmål finner utredningen i målet tarva bedömande av sakkunnig. Med hänsyn till taxeringsintendentens ställning såsom part i förhållande till prövningsnämnden måste det anses olämpligt, att intendenten kan påverka valet av sakkunnig i dylikt fall. Direkt hinder att anlita intendenten underställd personal för ändamålet torde icke föreligga, dock bör denna möjlighet begagnas med varsamhet."[10]

Taxeringskontrollutredningen har däremot framhållit betydelsen av att upprätthålla en bestämd boskillnad mellan dels utredningen i målet och dels själva processföringen. "Utredningen i målet — taxeringsrevisionen — bör med utgångspunkt från allmänna rättsgrundsatser utföras av person, som är helt obunden av partsställningen i skatteprocessen."[11] Ifrågavarande allmänna rättsgrundsats förefaller med än större rätt äga tillämpning på taxeringsprocessen, som är undandragen offentlig insyn och där särskilt stora värden för den enskilde står på spel.

Revisionspromemorian och samverkan med den skattskyldige

Enligt TF 56 § 3 mom. skall resultatet av revisionen snarast delges den skattskyldige. Bestämmelsen är undantagslös och delgivning gäller även sådana fall, där ingen anledning till anmärkning framkommit. Den skattskyldige skall beredas tillfälle yttra sig över revisionspromemorian och tiden härför torde under inga förhållanden få understiga fem dagar efter delfåendet, TF 52 §, men torde som regel uppgå till lägst åtta dagar och däröver beroende på revisionspromemorians omfattning. Om erinringar inkommit från den skattskyldige, bearbetas dessa av vederbörande granskningsför-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

rättare, vilket kan utmynna i ett förnyat yttrande. Detta delges den skattskyldige — i den mån så erfordras — med möjlighet för denna att inkomma med förnyade erinringar. Tillsammans med granskningsförrättarens ev. kommentarer i anledning av dessa torde ärendet härefter lämna utredningsstadiet.

Nästa gång den skattskyldige konfroneras med ärendet har det bearbetats inom den allmänna taxeringssektionen av en taxeringsintendent, som utarbetat ett förslag till yrkande om ändring av taxeringen, bifall eller avslag på besvär på grundval av utredningen och vad som därefter kan ha framkommit. Yrkandet får anses motsvara stämningen i brottsmålsprocessen, eller yttrandet över besvären etc. Detta delges den skattskyldige genom prövningsnämndens kanslis försorg. Denne får ånyo tillfälle inkomma med skriftliga erinringar eller — om han så önskar — personligen inställa sig i prövningsnämnden för att klargöra sin inställning vid muntlig förhandling.

Eftersom taxeringsprocessen regelmässigt är skriftlig har den skattskyldige anledning räkna med att skriftliga svar på utredningsstadiet kommer att krävas i i större omfattning än förhållandena vid förundersökningen i brottmål. Det kan jämlikt 31 § 2 mom. TF gälla förklaringar till kontantberäkningar, specifikationer av låneskulder och erhållna gåvor, kontrakt, kvitton etc. Granskningsförrättaren baserar dock inte sin revisionspromemoria enbart på studium av deklarationen, det räkenskapsmässiga underlaget och skriftväxlingen utan även på utsagor från den skattskyldige och dennes ombud. Behovet av muntliga upplysningar växlar med hänsyn till deklarationernas och räkenskapernas fullständighet. Om detta behov kan fyllas beror naturligtvis på taxeringsrevisorns förmåga men ofta även på den skattskyldiges och ombudets inställning till en samverkan och dessas förutsättningar härvidlag. Nedanstående schema vill söka redovisa den muntliga informationens beroende av olika faktorer. Dessa kan mer eller mindre bestämma tidsåtgången för och utfallet av den enskilda taxeringsrevisionen.

1. Deklarationer för inkomst- och varuskatt, ev. omfattande sex år, motsvarande tiden för eftertaxering:
   a. dessas fullständighet
   b. graden av bearbetning i taxeringsnämnd, skriftväxling, sakkunnigutlåtande etc.
   c. öppna besvärsfrågor
   d. genomgång av tidigare avgöranden i besk.nämnd eller besk.domstol.

2. Räkenskaper med verifikationsunderlag:
   a. obefintliga
   b. möjliga att rekonstruera
   c. ofullständiga, otillförlitliga
   d. påvisbara felaktigheter
   e. formellt riktiga.

3. Skattskyldig eller ombud:
   a. vederhäftighet
   b. branschkunskap
   c. sanningsenlighet
   d. villighet att medverka.

En viktig men föga beaktad fråga är i vilken mån utsagor skall medtas. Enligt Förundersökningskungörelsen (FUK) § 22 heter det:

"Protokoll skall avfattas så, att det ger en trogen bild av vad som förekommit vid förundersökningen av betydelse för målet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

Utsaga skall, i de delar den anses böra intagas i protokollet, återgivas i så nära överensstämmelse som möjligt med det talade ordet. Ordagrann återgivning behöver dock ej ske annat än då det ligger vikt på att de exakta ordalagen inflyta i protokollet. Utsaga som ordagrant antecknats i protokollet skall sättas inom citationstecken . . .”

Orden förhör och misstänkt används vid förundersökning. Vid taxeringsrevision torde samtal och skattskyldig motsvara dessa begrepp. Den skattskyldige bör ha anledning räkna med, att endast sakliga invändningar kommer att medtas i revisionspromemorian utan att ordagrant återges. Kännedomen härom är en förutsättning för att ett samtal skall kunna föras någorlunda naturligt och avspänt. Självklart kan dock frågor från granskningsförrättarens sida få en mer inkvisitorisk art, där det framgått, att belopp undahållits och den skattskyldige kommer med osanna utsagor. Urvalet vid återgivande av muntliga utsagor i revisionspromemorian bestäms även i övrigt efter helt andra principer än protokollet över förundersökning.

Om den skattskyldige i en utsaga beslagits med osanning, som belagts med uppgifter ur räkenskaperna, torde i allmänhet anledning saknas återge den osanna utsagan. Om ostridigt ej redovisade intäkter av den skattskyldige uppgivits bero på glömska, slarv, eller medveten falskdeklaration saknar detta vid revisionen betydelse, då dessa omständigheter däremot vid förundersökningen i borttmål måste anges och kan vara avgörande för straffmätningen. En väsentlig skiljaktighet ligger sålunda däri att de subjektiva rekvisiten som regel inte i dessa fall torde böra medtas i revisionspromemorian och knappast heller i granskningsförrättarens personliga arbetspapper.

Alla omständigheter, som kan tänkas ha betydelse i taxeringsprocessen måste tas med i revisionspromemorian, oavsett om de verka till fiscus' eller den skattskyldiges fördel. Den förre åligger nämligen i princip inte bara att kvitta sänkningar mot höjningar utan även att ex officio yrka ändring på grund av sådana omständigheter, som verkar enbart till den skattskyldiges förmån, i den mån denne äger rätt anföra besvär.

Den skattskyldige är naturligtvis särskilt mån om att alla allmänna omständigheter till hans förmån tas med. Om anmärkning riktas mot en låg bruttovinst, i förhållande till omsättningen bör sådana invändningar som att den skattskyldige använt sig av tillfälligt anställda, att den dagliga övervakningen försummats på grund av sjukdom och liknande eller att en anställd blivit fälld för förskingring anges. Är det fråga om värdet av en privat bilförmån, torde sådana omständigheter som förekomst av egen bil utom rörelsen och personalens behov av rörelsebilen böra antecknas. Vidare bör t. ex. en sådan omständighet som att garage endast finns i anslutning till driftsstället för rörelsebilen upptas i revisionspromemorian.

Ovan och liknande typer av förklaringar till den skattskyldiges förmån bör medtas i revisionspromemorian, om granskningsförrättaren inte vid samtalet kunnat övertyga den skattskyldige om dessas osannolikhet. Förklaringar och dessas sakliga brister bör eljest redovisas.

Vid förundersökningar får den misstänkte med sin underskrift på protokollet bekräfta, att detta överensstämmer med vad han yttrat vid förhöret. Revi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

sionspromemorian delges genom annan än granskningsförrättaren och ett stillatigande under den för ev. erinringar utmätta tiden tolkas här som ett godkännande. Någon underskrift med bekräftelse om riktigheten av innehållet i revisionspromemorian såsom i fråga om protokollet vid förundersökning förekommer däremot aldrig vid taxeringsrevision.

Någon motsvarighet till förhörsvittne vid förundersökning torde sällan förekomma vid taxeringsrevision. Räkenskaperna är omgivna av sekretess och enligt TF 56 § 3 mom. må de "ej vara tillgängliga för annan än den som har att verkställa revisionen och honom underställt biträde ävensom tjänsteman, som har att övervaka revisionens verkställande". Biträdet eller den som har att övervaka revisionen kan följaktligen tjänstgöra som vittnen vid samtal med den skattskyldige. Om den muntliga utsagan kan vara av synnerlig betydelse för taxeringsfrågan, trode detta kunna ifrågakomma.

Uttalandena i revisionspromemoriorna måste vara försiktigt hållna och väl underbyggda, om granskningsverksamheten såsom institution inte skall förlora i auktoritet. Det bör sålunda exempelvis inte vara granskningsförrättaren tillåtet att föreslå skönstaxering till bestämda belopp utan endast att lämna det sakliga underlaget härför. Oaktat granskningsförrättaren torde vara bäst informerad och kanske också skolad för att föreslå en beloppsmässig skönstaxering, syns det ändock böra åvila den för processen ansvarige att fixera förslag om skönsmässigt belopp. Garantin mot misstag torde minska, om ytterligare en person får ta ställning till utredningsmaterialet.

Gentemot skönstaxeringsinstitutet kan den skattskyldige i vissa situationer känna sig rättslös. Förutsättningarna för att åsätta skönstaxering är långt mer omfattande än de skattskyldiga vanligen föreställer sig. Sålunda kan skönstaxering förekomma även vid sådana ur formell synpunkt oantastliga räkenskaper och baseras enbart på otillfredsställande kontantöverskott eller låg bruttovinst i förhållande till omsättningen. Sannolikt kan såväl olika taxeringsrevisorer som olika divisoner i kammarrätten eller avdelningar inom regeringsrätten härvid komma till olika uppfattningar i fråga om skäligheten av en viss skönstaxering. Men för granskningsförrättaren som arbetar på fältet och där har att möta den skattskyldige kan en förtroendefull samverkan knappast framdeles uppnås, om granskningsförrättarens förslag om skönstaxering vid ett tidigare tillfälle inte följts eller rent av underskridits i taxeringsintendents yrkande.

Den skattskyldige uttrycker stundom sitt missnöje över att endast kritiken och inte förtjänsterna med räkenskaperna framförs i revisionspromemorian. Det står ingenting i revisionspromemorian om "synnerligen ordentligt förda räkenskaper, utmärkta verifikationer" etc. Detta skulle framför allt ställa sig naturligt vid s. k. nollpromemorior. Förhållandet beror därpå, att praktiskt taget varje taxeringsrevision i viss utsträckning utgör en stickprovsgranskning och att därför formellt oantastliga räkenskaper inte behöver innebära en materiellt riktig redovisning. Det vore föga tilltalande, om någon i revisionspromemorian lovordade räkenskaper, som på grund av exempelvis tillgång till annat kontrollmaterial vid senare taxeringsre-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

vision skulle visa sig till innehållet undermåliga och rent av föranleda åtal.

En annan fråga, som i samband med taxeringsrevisioner även kan väcka irritation och osäkerhet är huru långt granskningsförrättaren vid kontantberäkningar har rätt att gå när det gäller den skattskyldiges privatliv. Det torde varken vara förenligt med taxeringsintresset eller den skattskyldiges rätt till ett fredat privatliv att i detalj söka analysera umgängesvanor eller förbrukningen av tobak och sprit. Finansministern har vid en interpellation berört denna fråga i samband med att ett specificerat formulär utsatts för kritik, varvid han anförde: "Sedan kan man självfallet diskutera om formuläret i alla delar fått en lämplig utformning. För min personliga del ställer jag mig avvisande till en del detaljer, t. ex. när det talas om utgifter för hygien, tobaksvaror, spirituosa, böcker, bio- och teaterbesök, presenter och julklappar. Inte minst av psykologiska skäl kan en begränsning framstå som önskvärd. Det torde räcka att de större utgiftsposterna specificeras och att mindre utgifter av nyss nämnda typ tas upp i en eller ett par klumpsummor". (Se andra kammarens protokoll den 22 april 1958 § 2.)" [12])

---

[1] Den 3 januari 1968 lät riksskattenämnden genom massmedia meddela, att denna aktion skulle omfatta inkomståren 1966 och 1967.

[2] Vid jämförelse måste jämväl den förändrade avdragsrätten vid kommande års taxeringar beaktas.

[3] Birger Wennberg i Förvaltningsrättslig tidskrift år 1963 s 45–46.

[4] Frank Hallis Wallin i Ekonomen 1960 nr 20 s 2.

[5] Kompetens som taxeringsrevisor har numera sådana förste taxeringsintendenter som nått sina tjänster via revisionsvägen. De uppgår till cirka en tredjedel av totala antalet.

[6] SOU 1967 : nr 22 s 177.

[7] Att ett fiscus underställt utredningsorgan framlägger revisionspromemorior som underlag för höjningar i taxeringsnämnd är heller inte tillfredsställande. Fiscus kan här påverka utgången i taxeringsnämnden, som saknar partsställning, både genom att leda utredningen och genom att lämna TO anvisning om tillämpningen av innehållet i revisionspromemorian. Jämför också J. Sundin i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1964 s 191—196.

[8] Prop. 1956 : nr 150 s 208.

[9] SOU 1967 : nr 22 s 210.

[10] A. Lundevall : Handbok i taxeringsförfarandet s 41.

[11] SOU 1960 : nr 36 s 184.

[12] SN år 1964 s 170. Självklart gäller finansministerns resonemang inte frågan om en preciserad värdering av varuuttag ur egen rörelse, såsom färghandel, tobaksaffär och bokhandel. Om varuuttags värdering i rörelse, se SN 1959 : s 228—236.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32

1966 års taxering till allmän varuskatt (ej jordbrukare)

Sammanställning avseende taxerade skattskyldigas fördelningen på olika storleksgrupper samt debiterad slutlig allmän varuskatt inom varje storleksgrupp.

Storleksgrupper enl. skpl. oms.	Antal skattskyldiga				Debiterad slutlig skatt			
	Numerär		Fördeln. i %		Belopp i 1.000 kr.		Fördeln. i %	
	pr grupp	ackum.	pr grupp	ackum.	pr grupp	ackum.	pr grupp	ackum.
t. o. m. 1.100	21.067[1]	21.067	12,40	12,40	102	102	0,00	0,00
däröver t. o. m. 4.000	11.688	32.755	6,84	19,24	2.139	2.241	0,05	0,05
10.000	13.392	46.147	7,82	27,06	6.702	8.943	0,16	0,21
20.000	14.390	60.537	8,42	35,48	15.637	24.580	0,37	0,58
30.000	10.247	70.784	5,98	41,46	18.749	43.329	0,45	1,03
50.000	14.688	85.472	8,58	50,04	42.614	85.943	1,02	2,05
100.000	22.753	108.225	13,30	63,54	121.208	207.151	2,89	4,94
150.000	14.417	12.642	8,43	71,77	129.240	336.391	3,08	8,02
200.000	9.884	13.256	5,78	77,55	123.936	460.327	2,96	10,98
300.000	12.171	144.697	7,12	84,67	213.627	673.954	5,10	16,08
400.000	6.768	151.465	3,95	88,62	165.814	839.768	3,96	20,04
500.000	4.252	155.717	2,48	91,10	133.904	973.672	3,20	23,24
1.000.000	8.231	163.948	4,80	95,90	395.946	1.369.318	9,45	32,69
1.500.000	2.508	166.456	1,47	97,37	209.326	1.578.944	5,00	37,69
2.000.000	1.226	167.682	0,72	98,09	145.873	1.724.817	3,48	41,17
3.000.000	1.095	168.777	0,64	98,73	181.238	1.906.055	4,33	45,50
4.000.000	540	169.317	0,32	99,05	126.593	2.032.648	3,02	48,52
5.000.000	348	169.665	0,20	99,25	104.960	2.137.608	2,50	51,02
10.000.000	667	170.332	0,38	99,63	316.010	2.453.617	7,55	58,57
50.000.000	557	170.889	0,33	99,96	725.723	3.179.141	17,33	75,90
över 50.000.000	76	170.965	0,04	100,00	1.008.982	4.188.323	24,10	100,00

Total skattepliktig omsättning	59.575.303.300
Kostnadsersättning	27.381.935
Kvarstående skatt	28.121.389
Överskjutande skatt	54.980.497

[1] I summan ingår även registrerade som taxerats till 0.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:46:32