

# Taxeringsrevisioner som allmän angelägenhet

\* Se föregående artikel, SN 1968 sid 394–405.

*Av revisionsintendenten Magnus af Ekenstam*

Hur stora höjningar åstadkoms genom taxeringsrevision? Både statsmakten och den enskilde är intresserad av att få frågan besvarad. Kan uppgiften om att resultatet år 1967 av cirka 9.000 taxeringsrevisioner blev 112 milj. eller i genomsnitt 12.000 kr lämna någon vägledning?

Om taxeringsrevisionerna normalt inriktas mot områden, där skattefusk och felaktig redovisning varit sannolikast är varje slutledning gällande det genomsnittliga undandragandet inom de inte granskade fälten inom rörelsesektorn utesluten. Påståenden om att exempelvis 12.000 kr skulle utgöra det genomsnittliga undandragandet hos envar rörelseidkare blir i så fall barocka.

I bilaga 1 avseende resultaten för åren 1962—1967 har en uppdelning skett på offensiva och besvärrevisioner, som utvisar att genomsnittet för de förra är väsentligt högre och att resultaten från mellankommunala prövningsnämnden — som endast avsett offensivrevisioner — med en mycket obetydlig arbetsinsats givit avsevärda resultat. Till denna bilaga bör fogas den kommentaren att ett stort antal taxeringsrevisioner överhuvudtaget inte föranlett ändrad taxering. Allt man vet härom är, att tendensen varit stigande, åren 1953—54, 1958 och 1959 respektive 13, 24 och 30 procent för att sannolikt sedermera ytterligare ha stigit.

Revisionsverksamheten har också en indirekt effekt, som är långt viktigare att hålla i minnet men som ofta helt förbises. Den kan ibland avläsas i framtida höjningar av de deklarerade inkomsterna dels hos de granskade själva — den individualpreventiva effekten — men dels hos skattskyldiga, som inte varit föremål för taxeringsrevision men tillhör samma bransch eller eljest känt sig hotade av taxeringsrevision — den allmänpreventiva effekten —. Den indirekta effekten torde sannolikt i många fall överstiga den siffermässiga höjningen både tio- och hundrafalt.

Om höjningarna på grund av taxeringsrevision för hela landet under år 1967 utgör 112 milj. kr, får man inte härav förledas dra slutsatsen att den indirekta verkan generellt kan uppskattas vara t. ex. tio gånger större, då å ena sidan skilda typer av revisioner har olika effekt och å andra sidan några tiotals miljoner sannolikt kan skalas bort ur årsstatistiken och anses bero på faktorer, som inte i högre grad påverkar den indirekta effekten.

Årsstatistiken över revisionsresultaten utgör i och för sig inget mått på den indirekta effekten. Det finns exempelvis höjningar som inte berott på skattefusk utan

på feltolkning eller okunnighet om gällande bestämmelser, såsom beräkning av avskrivningsunderlag, gränsdragning mellan ombyggnad och reparation, tillämpning av reglerna om förlustutjämning etc. Den allmänpreventiva effekten av nämnda ändringar, som bara innebär en ändrad periodisering och vanligen inte leder till åtal, torde vara obetydlig. Statistiken företer vidare den egendomligheten att å ena sidan upptäckten av för höga avskrivningsunderlag i sin helhet tillgodoförs även om för höga avskrivningar inte ens aktualiserats vid inkomsttaxeringen och att å andra sidan ingen hänsyn tas till föreslagna höjningar av avskrivningsunderlag genom att avräkna dessa. I statistiken ingår vidare belopp, som kunnat framkomma genom enbart deklarationsgranskning i stället för taxeringsrevision exempelvis förbiseenden i TN eller frågor till vilka TN inte förmått eller — av ett eller annat skäl — velat ta ställning. Den indirekta effekten av dessa höjningar torde vara obefintlig. Resultaten av MKPN:s höjningar i bilaga 1 torde härröra från de i detta stycke behandlade höjningarna.

Åtgärder att kringgå skattelagarna — sålunda skatteflykt till skillnad mot skattefusk — har inte sällan påtalats just i revisionspromemoriorna. Den lagstiftning för att täppa till luckorna, som härigenom växt fram, utgör en så betydelsefull effekt av revisionsverksamheten att den här torde vara förtjänt att framhållas.

Det bör vidare uppmärksammas, att resultaten grundar sig på besluten i TN eller PN utan hänsyn till beskattningsdomstolarnas ändringar.

Olika typer av taxeringsrevision har olika preventiv effekt. Revisioner föranledda av besvär torde ha ringa effekt, då klaganden i sitt övervägande om att anföra besvär ofta tagit risken för taxeringsrevision i beräkning. Riksaktioner inom en hel bransch med fullständig insamling av leveransbesked och liknande torde ha hög indirekt verkan. Ofullständiga taxeringsrevisioner — initierade av ett förefintligt antal kontrolluppgifter eller där man eljest inte avsett tränga till botten med redovisningen — anses på en del håll ha betydande allmänpreventivt värde genom att öka kännedomen om revisionskontroll. Risken är att denna kännedom vinnns på bekostnad av respekten för organisationen i de fall, där skatteundandraganden förblir oupptäckta. I så fall kan ont bli värre och den indirekta effekten bli negativ i stället för positiv genom att undandragandet efter revisionen i stället ökas.

Följande uttalande utgör den officiella synen på taxeringsorganisationen, som kan tillämpas på resultaten av revisionsverksamheten: ”Skattelagssakkunniga har vidare visat att en betydande underdeklaration förekommer. Erfarenheten visar, att effektivt arbetande taxeringsmän kan framtaga stora odeklarerade belopp. Redan tillvaron av en effektiv organisation bör vara ägnad att förbättra deklarationsuppgifterna. Denna indirekta verkan är inte den minst viktiga. 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. Både statens ekonomiska intresse och den enskildas krav på rättssäkerhet medför emellertid att man icke bör alltför mycket

tväka inför de ökade kostnader en ny taxeringsorganisation kan komma att medföra. Samtidigt bör emellertid hållas i minne att organisationsproblemet till en avsevärd del utgör en avvägningsfråga, där det gäller att väga vad som genom en förbättrad organisation kan ernås i form av ökade skatteintäkter samt riktigare och jämnare taxeringar mot en mer omfattande och kostnadskrävande administration”.<sup>1</sup>

Nödvändigheten eller omfattningen av organisationen för taxeringsrevision kan inte avgöras utifrån resultatens storlek, vilket — drivet till sin spets — skulle innebära, att all verksamhet med taxeringsrevision avstannade, om höjningar helt uteblev.

### Statsmaktens målsättning

Den äldre indelningen i ”offensivrevisioner” och ”defensivrevisioner” har numera övergivits i fråga om det senare ledet, som synes ha ersatts med besvärrevisioner. Följdriktigast torde vara att även överge det förra ledet och ersätta det med uttrycket ”initiativrevisioner”.

Departementschefen har uttalat följande:

” I fråga om revisionsarbetets inriktning vill jag anmärka följande. Det är enligt min mening av största vikt, att det framdeles blir ett ökat inslag av offensiva granskningar. Det är nämligen genom sådana granskningar som man i främsta rummet kan erhålla en allmän preventiv effekt.”<sup>2</sup> En gradering ur preventiv synpunkt förefaller med samma rätt kunnat anläggas vid urvalet av initiativrevisioner, vilket också sker i praktiken. Taxeringsnämndsordförandena anmäler sådana rörelseidkare till taxeringsrevision, som antas underdeklarerat. Riksskattenämnden igångsätter sina branschgranskningar utifrån samma utgångspunkt etc. Man bör ställa denna urvalsprincip mot bakgrunden av ett tidigare uttalande av departementschefen:

”De sakkunniga uttalar om taxeringskontrollen i allmänhet, att denna bör ha karaktär av rutinkontroll och icke bör uppfattas som utslag av misstänksamhet mot den därav berörde. Vad särskilt angår taxeringsrevisionen framhålles att denna bör ske planmässigt och icke endast då besvär anförts eller eljest särskild anledning därtill yppats. Till dessa uttalanden kan jag ansluta mig.”. 3) ”Karaktären av rutinkontroll” definieras av de sakkunniga på följande sätt:

”Det torde vara av vikt att i bestämmelserna om bokföringsgranskning markeras dennas karaktär av en kontrollåtgärd, vilken är av lika självfallen natur som arbetsgivares löneuppgifter beträffande anställda. Endast därigenom kan likformighet i kontrollen beträffande olika grupper av skattskyldiga ernås.”<sup>4</sup>

I den offentliga debatten har förklarats, att en skattskyldig bara riskerar att granskas vart fjortonde år i betraktande av att antalet företag beräknas till 300.000 och granskningsprocenten till 2,5 per år. Kvantitetstänkandet har satts i system då statsmakten som mål numera uppställt en årlig tredubbling av antalet taxeringsrevisioner. Innan ifrågavarande kvantitetstänkande fördes in i bilden genom SOU 1960: 36, hade departementschefen en helt annan och enligt min uppfattning riktigare syn på taxeringsrevision:

<sup>1</sup> SOU 1955:51 s 67

<sup>2</sup> Prop 1961 nr 100 s 142

<sup>3</sup> Prop 1955 nr 160 s 124

<sup>4</sup> SOU 1954:245 s 107

”Vid ställningstagande till denna fråga bör enligt min mening särskilt beaktas, att bokföringsgranskning endast undantagsvis bör avse enbart varuskatteredovisningen. Granskningen bör som regel gälla kontroll såväl av inkomstredovisningen som av den till varuskatt skattepliktiga omsättningen samt — om den skattskyldige är arbetsgivare — av källskatteredovisningen. Liksom vid inkomsttaxeringen kan man utgå från att behovet av taxeringsrevisioner varierar avsevärt mellan olika kategorier skattskyldiga. Medan vissa skattskyldiga eller vissa grupper sådana kan behöva bokföringsgranskas varje år, kan det beträffande andra vara tillräckligt med granskning endast av självdeklarationer och varuskatteuppgifter. Det torde knappast vara möjligt att ange vare sig antalet erforderliga taxeringsrevisioner per år eller det antal revisioner som kan medhinnas av varje granskningsman.”<sup>5</sup>

Precis som bland tjänsteinkomsttagare gäller att kontrollmöjligheterna — bl. a. genom effektivt utförda kontant- och bruttovinstberäkningar, infordrande av kontokuranter etc. — för vissa rörelseidkare kan vara större än för andra. Riksskattenämnden har härom beträffande tjänsteinkomsttagarna uttalat följande:

”Riksskattenämnden vill i detta sammanhang starkt understryka utredningens uppfattning att skattefusket icke kan hänföras till viss bestämd eller vissa bestämda kategorier skattskyldiga utan att skattefusk erfarenhetsmässigt förekommer inom alla samhälls- och yrkesgrupper. Vad beträffar möjligheterna till skattefusk bör man därför icke draga någon bestämd gräns mellan rörelseidkare, jordbrukare och fria yrkesutövare å den ena sidan och löntagare å den andra sidan. Enligt riksskattenämndens erfarenhet är det otvivelaktigt så att vissa grupper av löntagare såsom t. ex. målare, byggnadsarbetare, murare, bilreparatörer, i hemhjälp sysselsatta m. fl. ha större möjligheter till skattefusk än andra grupper av löntagare såsom t. ex. flertalet industriarbetare och tjänstemän, vilka ofta icke alls ha några möjligheter i den vägen. Inom förstnämnda kategorier lära möjligheterna att underlåta att deklarerat extrainkomster vara betydande. Riksskattenämnden vill peka på t. ex. de möjligheter härutinnan, som föreligga för dem som syssla med underhållsarbeten på schablontaxerade egnehemsfastigheter och vid reparation av privatbilar. Icke minst torde införandet av femdagars arbetsvecka medföra ökade möjligheter att på fritid bedriva extra arbete med svårkontrollerbara inkomster. Med ovanstående vill riksskattenämnden emellertid självfallet icke ha sagt att icke möjligheterna till skatteundandragande, såvitt angår mer betydande belopp, äro väsentligt större för företagare än för anställda.”<sup>6</sup>

Det väsentliga med revisionsverksamheten lär ingalunda vara mängden av taxeringsrevisioner eller antalet tjänstemän utan en användning av den tillgängliga arbetskraften med — efter ett sannolikhetsbedömande — rätt utvalda taxeringsrevisioner. Det finns olika målsättningar för revisionsverksamheten och statsmakten liksom den enskilde har anledning fråga sig hur den sker och om den sker efter riktiga grunder. Man kan därvid peka på vad 8/12 årsarbetskraft utfört i mellankommunala prövningsnämnden jfr bilaga 2. Man kan ha olika målsättningar med hänsyn till exempelvis det ekonomiska utbytet, den allmänpreventiva effekten eller en koncentration mot den sämsta redovisningen.

Om man inte uppställer en prioritering för granskning utan arbetar efter allmänt administrativa rutiner kan hela apparaten komma att mala tomt. Man kan exempelvis tillgodose TN:s varje önskemål om granskning i fall, där ledamot gör propåer, sätta igång granskningar, där ett stort antal kontrolluppgifter råkar finnas insamlade eller där — oavsett rörelsens obetydlighet — vissa indicier vid eftergranskning av deklarerat tyder på, att inte allt står rätt till etc.

<sup>5</sup> Prop 1959 nr 162 s 321

<sup>6</sup> RN:s yttrande 19.1.1961 över remiss om förbättrad taxeringskontroll

## Statistiken

Granskas f. n. 2,5 procent årligen (de senare åren tre procent) av totalt beräknade 300.000 rörelser kan därav ingalunda dras slutledningen att envar rörelseidkare kommer att granskas vart fjortonde år av den anledningen att 100 proc. =  $40 \times 2,5$  proc.

Totala antalet rörelser avser nämligen antal allmänna självdeklarationer i rörelse- och bolagsdistrikt men antalet taxeringsrevisioner avser antal rörelser med skilda räkenskaper oavsett om de ingår i samma allmänna självdeklaration. Skattskyldig med kombinationen sågverk, åkeri, maskinstation och skogsbruk med skilda räkenskaper ligger på så sätt fyra gånger tyngre bland antalet taxeringsrevisioner jämfört med antalet rörelser, som är lika med antalet allmänna självdeklarationer i de särskilda distrikten. Statistiken förrycks också av att samma skattskyldig kan revideras år efter år, kontantjordbruket har ofta fullständiga räkenskaper och går därför som taxeringsrevision utan att inräknas bland antalet allmänna rörelse-deklarationer etc.

Än mer missvisande blir kvantitetstänkandet, om man beaktar att varje taxeringsrevision räknas som en enhet, oavsett om den varit partiell eller fullständig, avsett ett eller sex räkenskapsår, om räkenskaperna varit fullgoda eller krävt rekonstruktion, tagit en timme eller ett år i anspråk etc. Att räkna varje taxeringsrevision av vad slag det vara må som en enhet kan vara som att ställa myggor i klass med elefanter.

Enheten taxeringsrevision nu och för tio år sedan är vidare inte jämförbar med hänsyn till att en accelererad utveckling har pågått under de sista taxeringsåren mot större företagsenheter, varubussar och nedläggning av hantverk och små företag, bättre räkenskaper och mer utstuderat skattefusk.<sup>7</sup> Senast gjorda utredning har gjort önskemålet om en tredubbling av antalet taxeringsrevisioner till ett magiskt tal trots att revisionsverksamheten synes ha fått en annan och ändamålsenligare inriktning än tidigare:

”Den tredubbling av antalet taxeringsrevisioner, som från statsmakternas sida uppsatts som mål, har sålunda uteblivit, och såsom framgår av bilagorna 6 a — d, har antalet revisioner knappast ökat alls. Däremot kan konstateras en icke oväsentlig ökning av det beloppsmässiga resultatet av de företagna revisionerna, vilket tyder på att dessa på senare år alltmer kommit att inriktas på större företag och därmed blivit mer kvalificerade och tidsödande. Att så förhåller sig har också bekräftats vid våra besök på länsstyrelserna.”<sup>8</sup>

Vid yrkandet under tio år på en tredubbling av antalet taxeringsrevisioner rör

<sup>7</sup> ”Enligt en uppgift omsattes i detaljhandeln 36 miljarder år 1968, varav de hundra största företagen hade 38 procent.” (Köpmannen 1969 nr 21). Från 1969 har mer än 54 000 aktiebolag eller 44 procent av samtliga 122 000 registreringar (sedan 1867) skett under senaste tio åren. ”Orsaken till den kraftiga ökningen i slutet av 1950-talet var huvudsakligen att ATP-reglerna favoriserade aktiebolagsformen. Trots att reglerna för ATP snabbt gjordes mer neutrala kvarstod emellertid aktiebolagsformens popularitet, och aktiebolaget är numera den dominerande bolagsformen. En faktor som torde ha bidragit till det stora antalet bolagsregistreringar under senare år är att det finns professionella företagsbildare som aktivt marknadsför färdigregistrerade aktiebolag.” Index 1969 nr 1

<sup>8</sup> SOU 1967:22 s 212

man sig med en falsk måttstock. Den kvantitativa målsättningen är särskilt olycklig därför att den kan tänkas förleda någon revisionsintendent att låta sin avdelning gå över till att utföra mer partiella taxeringsrevisioner, ta lättvindigt på varje revision eller underlåta de verkligt komplicerade, men oftast lönsamma. Fråga är om inte den missvisande målsättningen från statsmaktens sida medverkat till en underlåtenhet att granska just de största rörelserna.

Numera torde med ledning av 1965 års uppgifter från Centrala företagsregistret antalet *granskningsvärda* företag kunna uppskattas till 175.000.<sup>9</sup> Härvid har bortsetts från alla rörelser utan anställd arbetskraft med årslön understigande 300 kr, där kontroll utan revision i stället synes kunna utföras på TN-stadiet.

Om den primitiva statistiken beträffande antalet taxeringsrevisioner vidare varit skulden till statsmaktens fixering vid en kvantitetssiffra, i så fall måste underlaget för statistiken göras annorlunda och undergå bearbetning. Utfallet av höjningar torde i stället böra redovisas för industri, handel etc. med uppgift om omsättningens storlek för varje granskat företag, tidsåtgången per taxeringsrevision, antal partiella revisioner, antal taxeringsrevisioner utan resultat, höjningarnas storlek jämfört med nettointäkten etc. Härigenom bör en bättre insikt om vägarna för revisionsdetaljernas verksamhet kunna vinnas.

Allmänheten är intresserad av att få informationer om taxeringsrevisionens inriktning och omfattning, eftersom de utgör det enda remediet — särskilt med åtalen i släptåg — mot skatteundandragande inom rörelsesektorn. Det lär knappast stärka skattemoralen, om allmänheten bibringas uppfattningen att varje rörelseidkare bör granskas vart åttonde år men i själva verket bara granskas vart fjortonde. Även ur den synpunkten är det på tiden att överge kvantitetstänkandet.

### Besvärrevisioner

På TN-stadiet företas avvikelser från avlämnade deklarerationer på grund av konstant- och bruttovinstberäkningar, orediga räkenskaper, jämförelser med rörelsens avkastning och den anställdes lön etc. därvid taxeringarna fastställas till skönsmåtsiga belopp. Framför allt sådana avvikelser torde föranleda s. k. besvärrevisioner.

I bilaga 3 redovisas för 2/3-delar av Kronobergs län taxeringsåret 1967 en specificerad utredning härom, till vilken hänvisas. Intensiteten i fråga om besvärrevisioner växlar avsevärt mellan olika län, jfr bilaga 2. Orsaken till dessa växlingar kan bara inskränka sig till spekulationer, då uppgift om antalet rörelsebesvär totalt — främst avseende skönstaxering — i de olika länen saknas. Procenttalets växlingar från 12 till 80 av samtliga taxeringsrevisioner är självklart avhängigt härav men kan också bero på att besvärrevisionerna inom länen initierats efter olika grunder, olika räkenskapsstandard, tillgången till sakkunniga medhjälpare etc. Helt allmänt gäller, att om taxeringsnämnderna inte kan påräkna stöd genom taxeringsrevision

<sup>9</sup> Fi 1968:10 s 14 och 18 beträffande 1965. Statistiken omfattar endast rörelser med anställd arbetskraft med lägst 300 kr per år i ATP till en och samma person. Reduktion har måst ske för vissa grupper som ej tillhör rörelse, såsom skogsbruk, undervisning och fastighetsägare.

vid överklagande skulle sannolikt skönstaxering företas av TN i långt mindre omfattning, vilket skulle ha till följd ökad underdeklaration från de skattskyldigas sida.

När man på officiellt håll ställer sig kritisk till *antalet* besvärrevisioner jämfört med initiativrevisioner hade det varit riktigare att i stället undersöka tidsåtgången. Släpper man av på det stöd som besvärrevisionerna utgör för skönstaxeringar i så fall saknas ett väsentligt återhållande moment mot skatteundandragande. Det är inte osannolikt att tidsåtgången för besvärrevisioner varit avsevärt mindre än de ovan angivna relationstalen motsvarar då besvärrevisionen exempelvis kan ha inriktats enbart på själva besvärfrågan, avseende viss detalj, eller att utreda skönstaxering, där räkenskaper varit obefintliga eller så ofullständiga, att en fullständig revision varit omöjlig att genomföra. Och även om besvärrevisionerna bort vara fullständiga revisioner, kan tidsnöd vid tiden för besvärens slutavverkning tvinga till enbart summariska revisioner.

Besvärrevisionerna har sitt egenvärde däri, att besluten i prövningsnämnder och beskattningsdomstolar inte behöver grundas på ett mångtydigt alltför tunt eller direkt vilseledande underlag. Å andra sidan kan uppenbarligen en underskattning av bevisbörderegler, då det gäller skönstaxering, snedvridda balansen mellan besvär- och offensivrevisioner. Om klaganden t. ex. erbjuder sig att ställa räkenskaperna till förfogande för att styrka sina besvär vid skönstaxering, torde denna önskan inte alltid behöva villfaras, där kontantöverskottet med beaktande av klagandens beräknade levnadsstandard är för lågt eller rent av kontantunderskott föreligger. Bifall eller rent avslag kunde sannolikt ha beslutats utan att härvidlag göra taxeringsrevision i samtliga fall enligt bilaga 3 (26 + 19 = 45). Å andra sidan får revision vid besvär inte underlåtas vid en sannolikt högre inkomst än den överklagade eller där skönstaxeringen är så pass flagrant, att vissa direkta inkomstposter bör framtas genom taxeringsrevision för att åstadkomma underlag för åtal.

För hela landet utgör resultatet av besvärrevisionerna år 1967 34 procent av den totala höjningen. Då som ovan påpekats besvärrevisionerna som regel bör ha ett renodlat egenvärde ur utredningssynpunkt förefaller en resultatmässig redovisning tämligen meningslös. Statistiken över resultaten vid besvärrevision är beräknad så, att vid revision i anledning av skönstaxering tillgodoräknas varje del av TN:s höjning, som står sig i PN, men avräknas endast nedsättningar som underskrider den deklarerade nettointäkten. Om en skönstaxering exempelvis uppgår till 5—10.000 kr kan revisionsverksamheten även vid obefintliga eller ofullständiga räkenskaper i händelse av avslag på besvären i PN statistiskt tillföras motsvarande belopp, oaktat en verklig revision inte ens kommit i fråga.

Punktrevisioner utströdda på olika håll i ett län utan systematisk insamling av kontrolluppgifter ger väsentligt mindre indirekt effekt än initiativrevisioner. Härtill kommer bristen på överraskning och att de ofta år efter år kan drabba samma skattskyldig. Jämförelsen mellan *antalet* initiativ- och besvärrevisioner ger även ur den synpunkten en skev bild.

## Åtal

Den enda kvarstående frågeställningen från ingressen till denna artikelserie, gäller åtal. Många frågar sig om revisionspromemorian utgör underlag för åtal. Svaret torde vara ja, i den mån taxerings- eller prövningsnämnd helt följt revisionspromemorian och rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger. Då beviskraven i straffprocessen är annorlunda än vid taxering kan dock avvikelser från det sakliga innehållet i revisionspromemorian vid bedömanden i nedskrivningsfrågor, kvittning mellan utslutna inkomster och utgifter etc. förekomma.

Åtal kan förhindras genom frivillig rättelse, som i sådant fall måste ha inkommit till taxeringsmyndigheten, innan förordnandet om taxeringsrevision dagtecknats eller granskning av en viss bransch offentliggjorts i massmedia.

I debatten har nyligen gjorts gällande, att falskdeklarationer står i klass med tjuvar och mordbrännare. Numera professorn i straffrätt H. Thornstedt har i fråga om lagöverträdarnas personliga egenskaper anfört följande:

”Det är emellertid svårt att inse, att icke dessa äro av samma vikt vid en kriminologisk undersökning av sådan brottslighet som vid behandlingen av vad som traditionellt betraktats såsom ”egentlig” brottslighet av typen stöld, bedrägeri och mord. Det finnes enligt min mening anledning att antaga, att en undersökning av falskdeklarationer och vårdslösa deklarationer skulle visa, att de i åtskilliga fall ha karaktärsdrag eller andra egenskaper, som skilja dem från normalbefolkningen. Kunskap om dylika avvikelser skulle kanske ge andra möjligheter att åstadkomma en bättre deklarationsmoral än enbart de medel som vanligen rekommenderas, nämligen ökad kontroll, flera åtal och strängare straff.”<sup>10</sup>

Häremot kan ställas följande uttalande:

”Alla tänker på skatten: konstnären som säljer en tavla, städtanten som får ett anbud, företagsledaren som ska fatta ett beslut. Alla tänker negativa, egoistiska tankar, de överväger möjligheten att fuska, och jag skulle tro att de flesta som ser en rimlig chans att undgå upptäckt också faller för frestelsen.”<sup>11</sup>

Man frågar sig, var den vetenskapliga forskningen f. n. står och om en tillräckligt intensiv sociologisk och kriminologisk forskning över huvud taget bedrivs i vårt land på dessa områden.

## Riksskatteverket och taxeringskontrollen

En förbättrad statistik lär dock inte kunna läggas som mall för revisionsarbetet inom samtliga län. Därtill är de alltför artskilda beroende på företagsstruktur, besvärintensitet, allmän bokföringsstandard, personaluppsättning inom organisationen etc. Arbetsinsatserna inom de olika länen måste kunna varieras alltefter behoven. Riksaktioner med god allmänpreventiv verkan får exempelvis delvis negativ effekt, om de betungar vissa storstadslän på sådant sätt, att utrymme för många år i följd försvinner för lokalt initierade granskningar med undantag för besvärrevisioner.

Departementschefen anför i propositionen om riksskatteverk följande:

”Det finns knappast någon anledning till att man i de olika länen i vidare mån än som betingas av speciella förhållanden har olikartade arbetsrutiner, olika inriktning av revisions-

<sup>10</sup> Nordisk Tidsskrift for kriminalvidenskab 1945 s 51

<sup>11</sup> Sven Fagerberg: Dialog i det fria

verksamheten t. ex. i fråga om urvalet av revisionsobjekt och fördelningen mellan taxeringsrevisioner på det allmännas eget initiativ och revisioner som föränleds av skattskyldigas besvär, s. k. offensiva resp defensiva revisioner, växlande praxis beträffande vitesförlägganden och eftergranskningen av deklARATIONER osv. I dessa och andra hänseenden bör riksskatteverket ha till uppgift att meddela anvisningar och lämna råd.”<sup>12</sup> Forts på sid 314.

## Bilaga 1

### *Höjning i statlig inkomsttaxering p g a avslutade taxeringsrevisioner under åren 1962—1967*

År	Antal årsarbetskrafter	Antal utförda taxeringsrevisioner	Total höjning i mkr	Genomsnitt per taxeringsrevision i kr
1962	180	8.094	55	7.000 kr
1963	180	7.542	95	12.500 „
1964	202	7.870	90	11.500 „
1965	223	9.193	86	9.300 „
1966	248	9.254	85	9.200 „
1967	272	9.284	112	12.000 „

### *Höjningar fördelade på besvärs- och offensivrevisioner*

	Antal besvärsrevisioner	Total höjning genom besvärsrev i mkr	Genomsnitt per besvärsrevision	Antal offensivrevisioner	Total höjning genom offensivrev i mkr	Genomsnitt per offensivrevision
1962	4.247	19	5.500 kr	3.847	35	9.000 kr
1963	4.135	24	6.000 „	3.407	70	20.500 „
1964	3.942	23	6.000 „	3.928	69	17.500 „
1965	3.657	23	6.300 „	5.536	63	11.400 „
1966	3.946	27	6.800 „	5.308	55	10.300 „
1967	3.811	38	10.000 „	5.473	74	13.500 „

### *Mellankommunala Prövningsnämnden (8/12 arbetskraft per år)*

1962	—	—	—	11	4,2	400.000 „
1963	—	—	—	8	26,9	3.400.000 „
1964	—	—	—	14	10	714.000 „
1965	—	—	—	13	5,7	438.000 „
1966	—	—	—	9	1,7	188.000 „
1967	—	—	—	6	7,9	1.316.000 „

<sup>12</sup> Prop 1969 nr 127 s 46

## Kalenderåret 1966

Länsvis: Besvärsrev i procent av totalt utfört antal tax rev, antal med tax rev effektivt arbetande befattningshavare samt tax rev i gmsnitt å envar. (Antalet befattningshavare avsedda för tax rev, men utnyttjade för andra ändamål är väsentligt större än här nedan.)

Besvärsrevisioner i procent av samtliga revisioner	Antal befattningshavare				Revisioner i gmsnitt per befattn hav						
	Rev int o tax rev	Lands- kansl	Tax ass	Kom- munal tax rev	Totalt	Antal revi- sioner per befattnhav	Rev int o tax rev	Lands- kansl	Tax ass	Kom- munal tax rev	Län
Grupp 1: M län 18 %	10	6	6	2	24	29	41	13,5	26	22,5	M
O " 57 %	13	2	6,5	—	21,5	40	45	19	36	—	O
Grupp 2 A: B län 40 %	6	3	2	—	11	41,5	57	13	39	—	B
Grupp 2 B: E län 12 %	4	4	3	2	13	22,5	19	13	28	40,5	E
P " 62 %	4	1,5	4	1	10,5	43	42	42	49	21	P
Grupp 3 A: F län 65 %	4	2,5	2,5	—	9	20	16,5	25,5	20	—	F
L " 56 %	3,5	2	6	—	11,5	29	23	28	32	—	L
X " 51 %	5	2	5,5	1	13,5	27	22	29	16	10,9	X
Y " 50 %	3,5	4	5	—	12,5	36	55	18	36,5	—	Y
Grupp 3 B: H län 80 %	3	1,5	3	—	7,5	37	47	31,5	30	—	H
S " 45 %	4,5	1	2	—	7,5	48	57	40	30	—	S
T " 13 %	4	1,5	3,5	—	9	47	37	91	39,5	—	T
W " 70 %	3	1,5	2,5	—	7	43	56	44	28	—	W
Grupp 3 C: AC län 33 %	4,5	2	4	—	10,5	49	50	52,5	45	—	AC
BD " 60 %	2,5	2,5	5	—	10	26,5	21	19	33	—	BD
D län 53 %	3,5	0,5	2	1	7	26,5	36	—	19,5	21	D
Grupp 4: N " 27 %	5	1	2,5	1	9,5	29,5	38	20	23	13	N
R " 50 %	4,5	1	2	—	7,5	47	63	17	26	—	R
U " 66 %	3	2	0,5	1	6,5	28	42	11,5	28	18	U
Grupp 5: C län 42 %	0,5	—	1,5	1	3	39	36	—	36,5	45	C
G " 48 %	4	1	2	—	7	42	42	22	52,5	—	G
K " 68 %	3	1	2,5	—	6,5	35	36	37	32,5	—	K
Z " 65 %	3	1	1	—	5	37	49	9	29	—	Z
Grupp 6: I län 34 %	0,5	—	0,5	—	1	53	64	—	42	—	I
A-län	16	5	10	3	34	34	31	45	35	18	A
MKPN	0,6	—	—	—	0,6	9/0,6	9	—	—	—	MKPN

*Sammanställning över skönsmässiga höjningar vid 1967 års taxering*

I samband med 1967 års taxeringsarbete lämnade taxeringsassistenter inom *Kronobergs län* förteckning över de skönsmässiga höjningar, som företagits. Skönsmässiga beräkningar av delposter i deklARATIONERNA, såsom höjning av varuuttag eller reducering av bilkostnader medtogs därvid inte, ej heller skönstaxeringar av skattskyldiga, som inte lämnat deklaration. Antalet deklARATIONER i berörda distrikt utgör c:a  $\frac{2}{3}$  av det totala antalet deklARATIONER i de särskilda distrikten för taxering av fysiska personer inom länet.

Sedan prövningsnämnden avgjort besvären av nämnda skönstaxeringar, upprättades en sammanställning över det slutliga resultatet av dessa. Som framgår av nedanstående tablå medförde sköntaxeringarna efter prövningsnämndens beslut en höjning med 1.995.800 kronor (2.265.400 — 346.700 + 77.100).

1. *Taxeringsnämndernas uppgifter*

Antal deklARATIONER . . . . .	8.639 <sup>1</sup>	
Antal skönsmässiga höjningar . . . . .	288	(3,3 % av antalet deklARATIONER)
Sammanlagt höjningsbelopp . . . . .	2.265.400	
Genomsnittlig höjning . . . . .	7.900	
Skäl för höjningarna :		
Kontantberäkning . . . . .	96	
Bruttovinstberäkning . . . . .	59	
Annat skäl . . . . .	91	
Flera olika skäl . . . . .	42	
	288	

2. *Resultat av besvär över de skönsmässiga höjningarna*

Antal besvär . . . . .	75	(26 % av antalet höjningar)
Överklagat höjningsbelopp . . . . .	768.000	(34 % av sammanlagda höjningsbeloppet)
Genomsnittlig höjning . . . . .	10.200	

Prövningsnämndens beslut	Antal besvär	Överklagat höjningsbelopp	Sammanlagt nedsättningsbelopp	Sammanlagt höjningsbelopp
a) Helt bifall . . . . .	26	211.700	211.700	—
b) Skönstaxeringen undanröjes, viss höjning av deklarerad nettointäkt . . . . .	7	80.300	41.200	—
c) Skönstaxering bibehålles, men nettointäkten beräknas lägre än TN . . . . .	14	209.000	93.800	—
d) TN:s beslut kvarstår . . . . .	19	210.400	—	—
e) Höjning utöver TN:s beslut . . . . .	9	56.600	—	77.100
Summa	75	768.000	346.700	77.100

<sup>1</sup> Hustru och barn anses ingå med cirka  $\frac{1}{3}$ -del.

Besvärrevisionerna i procent av samtliga revisioner visar stora olikheter mellan länen (jfr bil 2). Det förefaller berättigat att åstadkomma större likformighet. Detta torde i huvudsak inte lyckas utan att göra centralt dirigerade ingrepp såväl i fråga om TN:s som PN:s verksamhet. Frågan är av helt annan art än att förenhetliga principerna i fråga om vitesföreläggande eller eftergranskning av deklARATIONER. Spårren av den av statsmakten uppsatta målsättningen med en tredubbling av antalet taxeringsrevisioner bör till sist mana till eftertanke.