

JOHANNA HÅLLÉN

Vem är Preben? Skönsbeskattning igen – nu av oredovisade intäkter

Det har i tidigare nummer av Skattenytt skrivits om skönsbeskattning av arbetsgivaravgifter i verksamheter med personalliggare och vilka omständigheter som Skatteverket lägger till grund för sina beslut. Den här artikeln handlar om den bevisning som Skatteverket i mål om skönsbeskattning lägger till grund för beslut om oredovisade intäkter i s.k. restaurangmål.

1 INLEDNING

Vid en muntlig förhandling i förvaltningsrätten, återopade Skatteverket ett uttalande som en viss Preben¹ hade gjort och som på något vis hade koppling till saken i målet som var föremål för prövning. Preben hade tidigare varit företrädare i ett bolag som Skatteverket granskat i ett annat ärende. Skatteverket hade sett fall som liknade det som var föremål för den aktuella prövningen och tillvägagångssättet uppgavs vara det samma. Målet gällde efterbeskattning, vilket i bevishänseende innebär att Skatteverket har att göra mycket sannolikt att det förhåller sig på ett visst sätt. Den enskildes ombud frågade vem Preben var och varför han inte var kallad till den muntliga förhandlingen om hans uttalande var en omständighet som Skatteverket återopade i målet. Till den muntliga förhandlingen hade på begäran av den enskilde två auktoriserade revisorer kallats, vilka båda hördes under ed. Skatteverket ansåg dock att deras uttalanden inte skulle tillmätas någon betydelse i målet. Vad gäller Preben ansåg Skatteverket emellertid att det var tillräckligt att verket redovisade vad denne Preben hade sagt samt att Skatteverket hade sett liknande fall. Huruvida Preben hade talat om något helt annat, tolkat något felaktigt eller sagt något för att rädda sitt eget skinn, kunde inte besvaras.

Förutom att handla om den bevisning som Skatteverket i mål om skönsbeskattning återopar till grund för förekomsten och storleken av

¹ Det noteras att Preben egentligen heter något annat.

oredovisade intäkter² berör artikeln även domstolarnas hantering av bevisbörda samt bevisvärdering i s.k. restaurangmål.

Med restaurangmål avses verksamheter som tillhandahåller mat i någon form och där det finns kassaregister. En central fråga i restaurangmål är vilken information som kortterminaler, kassaregister och bokföringen innehåller, hur dessa fungerar i praktiken och hur de förhåller sig till varandra. Kunskaper inom nu angivna områden torde vara en förutsättning för att kunna bedöma bristerna i bokföringen.

Enligt min erfarenhet åberopas inte sällan omständigheter från Skatteverkets sida som inte underbyggs med skriftliga underlag eller vittnesförhör vid muntlig förhandling. Enbart genom Skatteverkets påstående om ett visst förhållande förefaller bevisbördan ofta att övergå till den enskilde som då med klara underlag och annan typ av bevisning måste vederlägga Skattemyndighetens påstående och därmed bevisa sin oskuld. Att enbart muntligen eller skriftligen framföra omständigheter som talar till den skattskyldiges fördel, såsom att delar av försäljningen sker mot lunchkuponger och rabattkort, eller att kortförsäljning inte omgående registrerats i kassaregistret, är sällan tillräckligt. I stället måste den enskilde framlägga klara bevis för att Skatteverkets påståenden är felaktiga. Eftersom fråga är om oredovisade intäkter är det normalt sett svårt för den enskilde att bevisa att intäkter inte finns som påstås ska finnas, därav även bevisbördans placering.

2 MORA-MÅLET SOM EN UTGÅNGSPUNKT

I en nyligen meddelad dom från Kammarrätten i Sundsvall var fråga om skönsbeskattning av en pizzeria i Mora avseende beskattningsår 2010, nedan kallat Mora-målet.³ Fråga var om ordinarie omprövning varvid Skatteverket ska göra sannolikt att grund för skönsbeskattning föreligger samt det skönsbeskattade beloppets storlek. Pizzerian ska ha varit belägen i ett till synes vanligt småhus i ett bostadsområde utanför Mora centrum. Pizzerian bedrevs i en enskild näringsverksamhet. Redovisad omsättning för 2010 uppgick till 2 500 000 kr exkl. mervärdesskatt. Efter Skatteverkets granskning ökades intäkterna med 1 500 000 kr exkl. mervärdesskatt.

2 I artikeln används både uttrycket "inkomst" och "intäkt". En inkomst brukar definieras som ersättningen för en tillhandahållen vara eller tjänst och intäkt är en periodiserad inkomst, d.v.s. man har fördelat inkomsten till den eller de perioder den avser.

3 Kammarrätten i Sundsvalls dom 2014-06-19, mål nr 473-13.

Totalt innebar Skatteverkets beslut omkring 1 300 000 kr i skatt, sociala avgifter och skattetillägg för den enskilde näringsidkaren.

Det som lades till grund för skönsbeskattningen var ett noterat högt kassasaldo i bokföringen (konto 1910), genomförd kundräkning och verksamhetens bruttovinst. Kundräkningen och bruttovinsten lades därefter till grund för den skönsmässigt beräknade intäkten.

Nedan redovisas i korthet de bestämmelser som reglerar skönsbeskattning och den praxis som finns på området. Därefter kommenteras de av Skatteverket i Mora-målet åberopade grunderna, vilka enligt min erfarenhet inte sällan återkommer som grunder i skönsbeskattningsmål om oredovisade intäkter.

3 HUR SER RÄTTSLÄGET UT?

3.1 Lagar, praxis, bevisbörda och beviskrav

Enligt regeringsformen får skatt enbart tas ut med stöd av lag.⁴ Enligt proportionalitetsprincipen får beslut bara fattas om skälen för beslutet uppväger det intrång eller övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse.⁵ Av skatteförfarandelagen följer att om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet.⁶

Skönstaxering är en utväg som ska tillgripas när inkomsterna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Syftet med en skönstaxering får inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet. Det måste röra sig om sådana väsentliga brister att deklarationen framstår som ett helt eller delvis otillförlitligt underlag för ett beskattningsbeslut. Försummelse från den skattskyldiges sida i fråga om deklARATIONSSKYLDIGHET behöver inte medföra skönsbeskattning om inkomsten ändå kan beräknas tillförlitligt.⁷

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, kan ett års granskning – kundräkningar/kassaregistergenomgång – inte läggas till grund för ett

4 2 kap. 10 § regeringsformen (1974:152), RF.

5 Följer av allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten och har skrivits in i 2 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

6 57 kap. 1 § SFL (tidigare 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL).

7 Prop. 1955:160 s. 102 och prop. 2002/03:106 s. 133.

annat års beskattning.⁸ Vidare när ett företags deklARATION och räkenskaper är formellt korrekta brukar det normalt tillmätas betydande bevisvärde.⁹ Allmänt hållna argument från Skatteverkets sida når enligt HFD inte upp till beviskravet ”sannolikt” när sådana argument konfronteras med konkret bevisning som inte sätts i fråga.¹⁰

Det är Skatteverket som har bevisbördan vid skönsbeskattning av oredovisade intäkter. Bevisbördan gäller såväl grunden för skönsbeskattning som det skönsbeskattade beloppets storlek. När det gäller ordinarie förfarande gäller beviskravet ”sannolikt” och vid efterbeskattning som förutsätter att en oriktig uppgift har lämnats till ledning för beskattningen, gäller beviskravet ”mycket sannolikt”.¹¹

3.2 Ordinarie förfarande – beviskravet ”sannolikt”

3.2.1 *Brister i räkenskaperna*

Konstaterade allvarliga brister i räkenskaperna kan ensamt utgöra grund för skönstaxering i ordinarie förfarande.¹² En förutsättning är dock att bristerna har medfört att resultatet i verksamheten inte har redovisats korrekt.¹³

3.2.2 *Kontantberäkning*

En kontantberäkning med lågt eller inget kontantöverskott kan vara tillräcklig för att i det ordinarie förfarandet frångå deklARATIONEN och skönsbeskatta den skattskyldige inom tvåårsfristen. Ett lågt kontantöverskott behöver naturligtvis inte innebära att den skattskyldige haft oredovisade inkomster utan kan ha andra förklaringar.¹⁴

En formellt korrekt bokföring och deklARATION har normalt ett starkt bevisvärde.¹⁵ I RÅ 2009 ref. 27 III och IV hade Skatteverket inte framfört några invändningar mot räkenskaperna eller redovisningen för dessa i de-

8 HFD 2012 ref 65, se även Kammarrätten i Jönköpings domar i mål nr 1090–1095-13 och 1525–1526-13.

9 RÅ 1995 ref. 31.

10 RÅ 2009 ref. 42.

11 66 kap. SFL, 49 kap. 4–5 §§ SFL, RÅ 2001 ref. 22 (ordinarie taxering) och RÅ 2000 not. 132 (eftertaxering).

12 RÅ 1965 Fi 23, RÅ 1975 Aa 790.

13 Jfr RÅ 1972 Fi 1159 samt RÅ 1990 not. 292.

14 Se t.ex. RÅ 1982 Aa 87, RÅ 1982 Aa 191, RÅ 1983 Aa 209 och RÅ 1983 Aa 229.

15 RÅ 1995 ref. 31.

klarationen utan använt en kontantberäkning. HFD påpekade att denna bevismetod – liksom bruttovinstkalkyl – normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Osäkerheten gäller dels i fråga om själva beräkningen i sig dels möjligheten att finna en rättvisande jämförelsenorm vad gäller uppskattningen av den skattskyldiges levnadskostnader. Ett lågt kontantöverskott tyder med viss styrka på att inkomster inte har redovisats. I ett sådant fall måste även de förklaringar som den skattskyldige lämnat angående sina levnadsförhållanden och ekonomiska situation tillmätas betydelse. Utgångspunkten för bedömningen bör vara att de av Skatteverket i sig godtagna räkenskaper ska tillmätas ett betydande bevisvärde vid bedömningen av frågan om redovisningen av näringsverksamheten är riktig. Frågan blir därför om resultatet av verkets kontantberäkning med tillräcklig styrka indikerar sådana brister i deklarationen eller dess underlag, att skönstaxering kan ske.¹⁶

3.2.3 *Bruttovinstberäkning*

Enbart en bruttovinstberäkning kan i det ordinarie förfarandet vara tillräcklig grund för skönsbeskattning. Men bevisvärdet av en sådan beräkning är naturligtvis beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁷

I RÅ 1995 ref. 31 var den på grundval av räkenskaperna beräknade bruttovinsten väsentligt lägre än den för branschen normala, men några konkreta fel i räkenskaperna hade inte påvisats. Som förklaring till avvikelsen hade anförts bl.a. att det varit nödvändigt att hålla låga priser samt att det förekommit ett betydande svinn. HFD fann att de förklaringar som lämnats borde godtas och att avvikelsen i förevarande fall inte utgjorde tillräckligt skäl för skönstaxering.

HFD uttalade i domen att rättsläget kan beskrivas så, att det inte är uteslutet att tillgripa skönstaxering i det ordinära förfarandet när några konkreta fel i deklarationen eller räkenskaperna visserligen inte har påvisats men resultatet av en bruttovinstkalkyl ändå med viss styrka indikerar brister i deklarationen eller dess underlag. Det är inte möjligt att generellt uttala vilket bevisvärde som i detta sammanhang bör tillmätas en bruttovinstberäkning. Vid bedömningen måste beaktas att metoden normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Resultatet av en kalkyl kan inte bedömas isolerat utan måste ställas i relation till de förklaringar som

¹⁶ RÅ 2009 ref. 27 III.

¹⁷ RÅ 1966 Fi 1738, RÅ 1968 Fi 199 och RÅ 1971 Fi 5.

den skattskyldige kan ha lämnat och övriga föreliggande omständigheter. Om det emellertid – även med beaktande av nämnda osäkerhetsmoment – kan konstateras att den på grundval av räkenskaperna beräknade bruttovinsten väsentligt avviker från vad som är normalt för liknande företag i branschen och om omständigheterna i övrigt inte ger en rimlig förklaring till avvikelsen, bör enligt HFD lagens krav på brister i deklarationen och dess underlag kunna anses uppfyllda och skönstaxering således kunna komma i fråga.

3.3 Efterbeskattning – beviskravet ”mycket sannolikt”

I HFD 2012 ref. 65 ansågs beräkningen av bensinförbrukningen i en kalkyl som Skatteverket gjort, vara så osäker att dess bevisvärde var begränsat. Förutsättningar för att eftertaxera på skönsmässig grund förelåg därför inte. HFD uttalade bl.a. följande angående förutsättningarna för skönsmässig eftertaxering:

För att ett taxeringsbeslut ska kunna omprövas genom eftertaxering på skönsmässig grund krävs att förutsättningarna för såväl eftertaxering som skönstaxering är uppfyllda. Det är således inte tillräckligt att deklaration eller bokföring är så bristfällig att inkomsten inte kan beräknas tillförlitligt utan i regel ska det dessutom vara styrkt att oriktig uppgift lämnats om ett konkret belopp av någon betydelse. Även om oriktig uppgift beträffande ett konkret belopp inte visats föreligga har dock förutsättning för skönsmässig eftertaxering ansetts föreligga om det av utredningen framgått att deklarerade inkomster väsentligt understigit de verkliga inkomsterna.¹⁸ Enbart lägre bruttovinst än genomsnittet i branschen eller enbart en kontantberäkning har däremot inte ansetts utgöra tillräckliga skäl för skönsmässig eftertaxering.¹⁹ Ett lågt kontantöverskott eller låg bruttovinst har normalt inte heller ansetts räcka för skönsmässig eftertaxering.²⁰ Beskattningsårets slutenhet medför att Skatteverket måste visa att de utlämnade intäkterna är hänförliga till det aktuella beskattningsåret.²¹

18 Se RÅ 1980 1:71 där redovisningen ansågs vara höggradigt bristfällig.

19 Bl.a. RÅ 1984 1:79 och RÅ 1987 not. 635.

20 Se t.ex. RÅ 1984 1:79, RÅ 1970 Fi 922 och RÅ 1987 not. 635.

21 Se t.ex. RÅ 1970 Fi 391 och RÅ 1971 Fi 1581.

4 MORA-MÅLET

4.1 Inledning

Enligt min erfarenhet är det tämligen vanligt att skönsbeskattningsmål ser ut som Mora-målet vad beträffar Skatteverkets utredning, de grunder som åberopas och vilken bevisning som inges från Skatteverkets sida. I Mora-målet åberopades följande grunder för förekomsten och storleken av de oredovisade intäkterna.

4.2 Högt kassasaldo i bokföringen

Skatteverket hade påtalat att kassasaldot (konto 1910) i bokföringen var högt över året. I förevarande fall förklarade bolaget att det höga kassasaldot berodde på att gjorda uttag inte bokförts löpande. Detta utgör självfallet en brist i bokföringshänseende, men säger inget om att intäkterna inte är bokförda eller att bokföringen inte kan läggas till grund för beskattningen i fråga om intäkter. Hade det däremot genomgående varit ett stort kontantunderskott, d.v.s. att uttag hade skett överstigande kontanta försäljningar/insättningar skulle det kunnat indikera att alla intäkter inte hade upptagits i räkenskaper om ingen godtagbar förklaring kunde lämnas.

Härvid noteras att det vid en granskning är viktigt att följa upp om bokföringen verkligen förts i strikt kronologisk ordning. Om så inte har skett, t.ex. genom att uttag som skett viss dag bokförs en annan dag såsom i slutet av månaden, kan det föranleda såväl över- som underskott på kassakontot som inte motsvarar verkliga förhållanden.

4.3 Kundräkningar

Skatteverket hade företagit tre kundräkningar i Mora-målet och dragit slutsatsen att i genomsnitt 42 % av kunderna var oredovisade. Denna procentsats applicerades sedan på redovisad omsättning exkl. mervärdesskatt för hela 2010 om ca 2 600 000 kr och beräknad ”faktisk” omsättning uppgick därefter till ca 4 100 000 kr, d.v.s. 1 500 000 kr exkl. mervärdesskatt mer än vad företaget hade redovisat.

Skatteverket var på plats i restauranglokalen vid tre tillfällen sammanlagt ca 4 timmar. Under dessa tillfällen räknade de sammanlagt 114 kunder, d.v.s. i genomsnitt 28,5 kunder per timme. I detta ingick Skatteverkets tjänstemäns 10 köp (kvitto erhöles vid samtliga köp) och ett provslag. Snittpriset för en pizza uppgick till 60 kr, vilket exkl. mervärdesskatt blir

54 kr (med en antagen momssats om 12 %). En omräkning av verksamhetens redovisade omsättning i antal portioner ger då avrundat 48 000 portioner (2 579 599/54). De räknade 114 kunderna utgör 0,2 % av uppskattade 48 000 registrerade försäljningar under 2010, vilket relativt sett får anses utgöra ett fåtal iakttagelser. Genom skönsbeskattningen ansågs verksamheten ha sålt ytterligare 28 000 portioner (1 500 000/54). Totalt hade verksamheten efter skönsbeskattningen omsatt omkring 76 000 portioner (48 000 + 28 000), vilket fördelat på årets alla dagar blir i snitt 208 pizzor om dagen (76 000/365). Hur öppethållandet såg ut i just detta fall framgår inte. Spontant framstår det rimligen mycket med omkring 208 pizzor under alla årets dagar i fråga om en pizzeria i ett bostadsområde i Mora.

Om den skattskyldige eller dennes ombud inte begär att få ta del av minnesanteckningar från kundräkningstillfällena kommer dessa normalt sett inte att utgöra underlag i domstolsprocessen. Vid granskning av minnesanteckningar framkommer inte sällan osäkerhet i Skatteverkets iakttagelser. Detta uttrycks t.ex. genom att sikten var skymd för Skatteverkets tjänstemän, betalsätt inte gick att se eller antecknades inte och att tjänstemännen inte erhöll kvitto. Det sistnämnda torde försvåra möjlighet att kontrollera kassaregistret mot företagna kundräkningar, eftersom tidsangivelsen i kassaregistret kan ha varit en annan än tjänstemännens klocka. När fråga är om en restaurangverksamhet i en s.k. food-court (normalt i köpcenter) framgår inte sällan av minnesanteckningarna att det inte gick att bestämma att alla räknade personer var kunder till den granskade verksamheten.

Om den skattskyldige bemöter Skatteverkets uppmärksammade differens med att verksamheten har lunchkuponger samt att dessa registreras vid kupongförsäljningen utreds det inte vidare från Skatteverkets sida. Detta kan förklara den eventuella differens som Skatteverket beräknat. Inte heller om det framförs att det finns rabattkuponger med t.ex. tionde portionen gratis utreds det. När lunchkuponger/rabattkuponger använts i en verksamhet förekommer det inte sällan att detta påstående tillbakavisas av Skatteverkets med påståendet att den skattskyldige inte visat att det förekommit samt i vilken utsträckning.

Vanligt förekommande är att hanteringen av lunch- och rabattkuponger i restauranger sker på sådant sätt att det i efterhand är svårt att styrka när försäljningen skett mot lunchkupong. HFD har i en nyligen avkunnad dom funnit att ett tillhandahållande av en förskottsbelagd lunch

mot kupong inte är att anse som försäljning enligt 39 kap. 7 § SFL. Krav på registrering i kassaregistret föreligger sålunda inte.²² Detta medför att Skatteverkets kundräkningar blir än mer osäkra i de fall det granskade bolaget kan visa på att lunchkuponger tillhandahålls mot förskotts betalning.

I ett pågående ärende har samtliga sparade lunchkuponger hänförlig till 15 månader ingivits i målet, omkring 2 400 stycken, utan att det lett till någon förändring av Skatteverkets beslut. Av restaurangens e-journal²³ i det målet framgick att lunchkupongerna slagits in i kassaregistret vid försäljningen av lunchkuponghäftena. Den skattskyldig har enligt Skatteverket ändå inte lyckats visa att försäljning har skett mot lunchkuponger i den omfattningen att det ska påverka det skönsbeskattade beslutet.

4.4 Bruttovinst

I Mora-målet åberopade Skatteverket branschorganisationen Visitas nyckeltalsundersökning för 2005 som jämförelse²⁴ (det reviderade året var 2010). I vart fall senare års nyckeltalsundersökningar har visat nyckeltal två år tidigare, vilket talar för att 2005 års undersökning avsåg 2003 års nyckeltal.

Visitans nyckeltalsundersökningar syftar till att hjälpa medlemsföretagen att utveckla och förbättra sin verksamhet. Nyckeltalsundersökningen är ett jämförelseverktyg som kan användas för att identifiera företags styrkor och/eller svagheter. Av undersökningen framgår att tolkningen ska ske med *största försiktighet* på grund av undersökningens begränsade urval.

Genom den åberopade nyckeltalsundersökningen framgår enligt Skatteverket att medianvärdet²⁵ för mat och dryck i restaurangbranschen uppgick till 66 % (60–72 %). Varukostnad för dryck representeras ytterst av restauranger med alkoholtillstånd. Bruttovinsten på enbart mat är generellt lägre. Något alkoholtillstånd framgick inte ha funnits i den granskade restaurangen. Enligt Skatteverket uppgick bolagets bruttovinst till 53 % vilket enligt Skatteverket avsevärt understeg branschgenomsnittet. Skatteverket beräknade skälig bruttovinst till 70 %.

22 HFD 2014-11-17, mål nr 8160-13.

23 E-journalen, även kallat journalminne, dokumenterar den löpande registreringen i kassaregistret.

24 Visita (tidigare Sveriges Hotell- och Restaurangförbund) ger återkommande ut resultatet av deras nyckeltalsundersökningar.

25 Direkta mat- och dryckvarukostnaden i förhållande till intäkten.

I avsaknad av tidigare års nyckeltalsunderökningar har för denna artikel jämförelse skett med Visitas nyckeltalsundersökning utgiven 2010 avseende 2008 års bruttovinst. Av den framgår att det år 2008 fanns 22 000 restauranger i Sverige. Totalt ingick 240 medlemsrestaurangers svar i Visitas undersökning, varav 120 ingick i kategorin traditionella restauranger, som en pizzeria får antas tillhöra. I snitt hade dessa 120 traditionella restauranger 130 sittplatser, 13 anställda och omsatte 13 miljoner, vilket talar för att det är större restaurangaktörer som besvarat Visitas enkätförfrågan. År 2008 försattes enligt Visita 381 restaurangföretag i konkurs. Enligt Visitas nyckeltalsundersökning för 2008 var medianvärdet för bruttovinsten för mat i de 120 traditionella restaurangerna 64 % (58–69 %). Frågan man kan ställa sig är om dessa 240 restauranger eller 120 traditionella restaurangers redovisade bruttovinst kan representera övriga 21 800 restauranger i Sverige och ge en rättvisande bild. Det framstår som ytterst tveksamt att Skatteverket i skatteprocesser använder detta underlag, som bygger på relativt sett få aktörers redovisningar, som grund för att bestämma en restaurangs ”verkliga” omsättning.²⁶

I sammanhanget kan nämnas ett annat pågående mål där Skatteverket utöver kundräkningar har gjort en ris- och nudelberäkning. Vid beloppsbestämning av de oredovisade intäkterna har Skatteverket jämfört med vad en stillasittande kvinna bör inta av ris och nudlar vid en måltid enligt ICAs provkök ”mål och mått för mat” och multiplicerat det med ett genomsnittspris per portion som senare visade sig vara 15 kr lägre än det först beslutade. Skatteverket vidhåller sin uppfattning att ”mål och mått för mat” är direkt applicerbart i den reviderade verksamheten samt att felräkningen inte skall leda till en sänkning av beloppets storlek. Det återstår att se om domstolarna gör en annan bedömning.

I Mora-målet ansåg Kammarrätten att Skatteverket fullgjort sin bevisbörda vad gäller grunden för skönsbeskattning för år 2010. Dock ansåg domstolen att beloppet var för högt och det sattes ned med 500 000 kr för att motsvara Visitas medianvärde om 66 %, vilket således baserats på information avseende ett hundratal av Sveriges restauranger år 2003.

26 Se även *Analys av SHRs Nyckeltalsundersökning* av docent Johan Lyhagen, Uppsala Universitet, Institutionen för informationsvetenskap, Avdelningen för statistik, den 16 februari 2005.

5 SLUTET GOTT ALLTING GOTT?

Kammarrätten i Stockholm har i augusti 2014 meddelat en dom i ett restaurangmål, nedan kallat Indian-målet.²⁷ Skatteverket hade beräknat de oredovisade intäkterna till 2 000 000 kr. Fråga var om ordinarie omprövning varvid Skatteverket enbart skulle göra *sannolikt* att grund förelåg för skönsbeskattning och beloppet storlek.

Grunderna som Skatteverket hade åberopat för förekomsten av oredovisade intäkter var följande:

Intäktsredovisning skedde inte löpande (dag för dag) utan en gång i månaden, transaktioner rörande spelverksamhet bokfördes inte löpande och flera underlag saknades helt, kontanta in- och utbetalningar hade inte bokförts senast påföljande arbetsdag, kontantinköp hade bokförts en gång i månaden, kassarapporter saknade in- och utgående kassabehållning, lagerinventeringslistor var ofullständiga, utställda fakturor följde inte en för året obruten nummerserie, försäljning mot rikskuponger redovisades ackumulerat en gång per månad.

Tre kundräkningstillfällen hade skett det år som granskades. 182 personer hade räknats och utifrån dessa hade enligt Skatteverket i genomsnitt 51 % av försäljningarna inte redovisats. Två genomförda kassainventeringar hade visat på ett kassaöverskott och kontantandelen hade befunnits för låg vissa dagar.

Risberäkning hade skett och jämförts med ICA Provkök, KF och Livsmedelverket. Resultatet lades sedermera till grund för det skönsbeskattade beloppets storlek. Såvitt kan utläsas av domen konstaterades under ärendets handläggning i Kammarrätten, att Skatteverkets ris-kalkyl inte påvisade någon oredovisad försäljning. Skatteverket vidhöll dock sitt påstående om förekomsten av oredovisade intäkter och dess storlek.

Slutligen i Indian-målet hade alkoholberäkning skett genom jämförelse mellan inköp och försäljning med ett godtaget svinn om en overifierad procent, vilken gav en uppskattad omsättning av alkoholhaltiga drycker om 849 346 kr.

I Kammarrätten ingav Skatteverket även tre beslut om kontrollavgift avseende 2012. Skatteverket lägger inte sällan samma omständigheter

27 Kammarrätten i Stockholm 2014-08-19 i mål nr 7143-7146-23. Se även Kammarrätten i Stockholm mål nr 3915-3916-11 (skiljaktig grunden), Kammarrätten i Stockholm i mål nr 4091-13 (skiljaktig grunden), Kammarrätten i Jönköping i mål 2962-2963-12 (skiljaktig grunden), Förvaltningsrätten i Göteborg i mål nr 853-854-13 (Skattetillägg undanröjdes - inte visat att kockarna fått ersättning för arbetet samt skiljaktigt grunden).

som föranleder kontrollavgifter till grund för skönsbeskattning. Det kan i detta sammanhang noteras att det som står i strid med reglerna om kassaregister i SFL²⁸ inte behöver vara en brist i underlaget för deklarationen som utgör grunden för skönsbeskattning. Enligt bokföringslagen ska nämligen bl.a. kontant försäljning redovisas senast påföljande arbetsdag och övriga affärshändelser så snart det kan ske²⁹, vilket skiljer sig från SFL som ställer krav på omgående registrering för att undvika risken för kontrollavgift.³⁰

När det gäller frågan om vilket bevisvärde som kundräkning och kassainventering kan tillmätas vid skönsbeskattning, anger Kammarrätten i domskälen att jämförelse kan göras med bruttovinstkalkyler och kontantberäkningar. För dessa bevismedel gäller att vid bedömningen måste beaktas att metoderna normalt är behäftade med betydande osäkerhetsmoment. Resultaten kan dessutom inte bedömas isolerade utan måste ställas i relation till de förklaringar som den skattskyldige kan ha lämnat och övriga föreliggande omständigheter.³¹

Vad gäller de tre företagna kundräkningarna och två kassainventeringar anför Kammarrätten att osäkerheten i att använda dessa metoder ligger bl.a. i att generella slutsatser dras från enstaka iakttagelser. Kammarrätten anser att det ger upphov till vissa frågor, men att de ändå inte visar att det funnits oredovisade intäkter i verksamheten. Detta kan jämföras med Mora-målet där beräknad differens vid kundräkningarna lades till grund för beloppsbestämningen.

Av utredningen framgick enligt Kammarrätten att bokföringen uppvisade en del brister. Kammarrätten ansåg dock att dessa brister, varken var för sig eller tillsammans, var sådana att det fanns skäl att tillgripa en skönsmässig beräkning av verksamhetens intäkter. Detta eftersom Skatteverket inte gjort sannolikt att det fanns oredovisade intäkter i verksamheten. Grund för skönsbeskattning befanns sålunda inte föreligga i Indian-målet och Förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut upphävdes.

28 39 kap. SFL, tidigare kassaregisterlagen (2007:592).

29 5 kap. 2 § Bokföringslagen (1999:1078), BFL.

30 39 kap. 7 § SFL.

31 Kammarrätten jämförde med RÅ 1995 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 27.

6 PRESUMTIONEN ENLIGT RÅ 80 1:56

I mål om skönsbeskattning åberopas genomgående RÅ 80 1:56 varigenom bekräftades att oredovisade intäkter ska presumeras ha kommit huvudaktieägaren till del om det inte kan visas att de oredovisade intäkterna har använts i verksamheten. Av senare års praxis har även företagsledare som inte varit huvudaktieägare kommit att omfattas av presumtionen.

Presumtionen medför att det, förutom intäktsökningen i bolaget, påförs motsvarande belopp som en tjänsteinkomst för företagsledaren (med upptill 57 % beskattning). Bolaget får visserligen avdrag för lönekostnaden men påförs sociala avgifter och mervärdesskatt på den oredovisade omsättningen. För det fall bolaget inte betalar skatten aktualiseras ett företrädaransvar³² som enligt rådande praxis närmast är strikt om ursprungliga förfallodagen passerat.³³

Såväl bolaget som företagsledaren påförs skattetillegg på den grunden att fråga är om skönsbeskattning. För företagsledarens del kan dock invändas att fråga inte är om skönsbeskattning utan beskattningen grundar sig på en presumtion som utkristalliserats i praxis och mig veterligen inte har kodifierats i lag. Det sistnämnda har vunnit gehör i förvaltningsrätten³⁴ och ligger för prövning i Kammarrätten.

Intressant i RÅ 80 1:56 var att det belopp som hade utelämnats ur bokföringen var ostridigt. Hustrun till huvudaktieägaren hade undanhållit ett visst belopp som var känt till sin storlek. HFD kom dock fram till att presumtionen inte kunde tillämpas eftersom det inte var visat att huvudaktieägaren var medveten om det hustrun hade gjort. I mål om skönsbeskattning är det långt ifrån ostridigt vilket belopp om något som undanhållits bokföringen. Frågan är om det inte skall krävas att den oredovisade intäkten slutligt fastställts för bolaget för att presumtionen ska kunna åberopas. En kontantberäkning torde även krävas för att påvisa att företagsledaren verkligen kommit i åtnjutande av de medel som Skatteverket anser vara oredovisade i verksamheten.

32 59 kap. 12–15 §§ SFL.

33 Skatterättsligt företrädaransvar, Svenskt Näringsliv, Roger Persson Österman, Carl Svernlöv, Oktober 2013.

34 Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 3 juni 2013, mål nr 26571-12.

7 PROBLEMOMRÅDEN OCH ÅTGÄRDSLISTA

7.1 Uppmärksammade problemområden

Nedan redogörs i punktform för de problemområden som jag har identifierat i restaurangmål avseende oredovisade intäkter.

- Förutfattade meningar om branschen och språkförbistring/missförstånd.
- Fortfarande görs alltför sällan skillnad vid bevisprövningen om fråga är om ordinarie omprövning och/eller efterbeskattning.
- Bristande redovisnings- och branschkunskaper hos såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolen.
- Underlag saknas för Skatteverkets påståenden.
- Underlag med stort mått av osäkerhet som bygger på enstaka iakttagelser.
- Skatteverket ger ”exempel” på brister, vilket medför att även om vissa undanröjs finns det alltid fler även om dessa inte klart formuleras.
- Ett visst års påtalade brister läggs till grund för tidigare, senare och även flera år.
- Ursprungligt påtalade brister undanröjs under processen utan att påverka utgången.
- Inte sällan sker ingen särskild beloppsprövning i domstol när grunden för skönsbeskattning har konstaterats.
- Beloppsbestämning utan förankring i den reviderade verksamheten.
- Ursprungligt använd beräkningsgrund ändras/undanröjs under processen utan att få genomslag i beloppets storlek.
- Rå 80 1:56 tillämpas på stridiga oredovisade intäkter som bygger på osäker grund.
- Ingen kontantberäkning sker som visar att ägaren/företagsledaren har ett kontantunderskott.
- Svårt att få anstånd med inbetalning av skatt och skattetillägg i Kammarrätten.
- Oerhört tidskrävande processer ”utan” ersättningsmöjligheter vilket påverkar möjligheten att driva processen.
- Följdverkningar av skönsbeskattning för restauranger såsom återkallat alkoholtillstånd och förverkat lokalkontrakt.

7.2 Förslag på åtgärdslista

Nedan redogörs i punktform mina förslag på åtgärder för att komma till rätta med delar av problematiken.

- Krav på ett väl underbyggt underlag för såväl grunden för skönsbeskattning som beloppets storlek.
- Redovisningskunnig i förvaltningsdomstolen.
- Skatteverket måste åberopa samtliga omständigheter och inte enbart ge ”exempel”.
- Om Skatteverket inte svarar, utreder de argument skattskyldige anför och ger motiverade motargument, får det den skattskyldige anför ses som en godtagbar förklaring.
- HFD meddelar PT i skönsbeskattningsmål avseende oredovisade intäkter i restauranger samt i mål om presumtionen enligt RÅ 80 1:56 och klargör vilka krav som ska ställas på bevisningen från Skatteverkets sida.
- Möjlighet till anstånd med betalning av skatt m.m. utvidgas.
- Förbättrad rätt till ersättning för ombudskostnader.

8 AVSLUTANDE ORD

Återkommer till frågan: Vem är Preben? Efter avslutad förhandling tittade vi närmare på Preben som visade sig vara omkring 25 år när det begav sig, ha en konkurs bakom sig med kvarstående skatteskulder samt flera utländska bolag och det enligt Skatteverket granskade bolaget. Preben, som varit hemmahörande i Sverige under hela tidsperioden, hade såvitt framgick inte redovisat några inkomster från sina utländska bolag och de två senaste åren hade i stort ingen inkomst redovisats i Sverige. Spontant framstår Preben inte vara en särskilt tillförlitlig källa i sammanhanget. I vart fall inte när det som Skatteverket åberopade inte kan kontrolleras genom bl.a. vittnesförhör.

Det ska bli intressant att följa hur Preben-målet fortlöper och vilken bevisning som i fortsättningen kommer krävas i skönsbeskattningsmål. Förhoppningsvis kan Kammarrättens inställning i Indian-målet bli början på en trend som medför att högre och mer rättssäkra krav kommer ställas på Skatteverkets bevisning i fråga om oredovisade intäkter.

Advokat Johanna Hållén, skattejurist och delägare i Advokatfirman Fylgia.