

# Ytterligare om kontrollaktionen Restaurang -83

*Av skattejuristen Jan Thörnhammar*

Efter att i SN 1986 s 352 framfört några synpunkter på RSV:s kontrollaktion Restaurang -83, har Alf Westermarck replikerat i SN s 406.

I min praktiska verksamhet har jag fått tillfälle att bli företrädare för krögare i kontrollaktionen Restaurang -83. I min artikel har jag försökt åskådliggöra brister och felaktigheter i kontrollen. Syftet med artikeln var att sprida den informationen till de skattefunktionärer som genomför revisionerna och driver processerna. Målsättningen var också att ge en mera allmän bild av problemen utan inblandning av förhållanden i ett visst mål.

Kontrollaktionen aktualiserar flera frågor av principiell betydelse för rätts-säkerheten i skatteprocessen. Westermarck beskriver syftet och målsättningen med kontrollaktionen. Den torde redan innan dessa artiklars tillkomst vara känd. Målsättningen att beskattningen skall vara likformig får dock inte innebära att rättvisan åsidosätts. Med andra ord får inte skönstaxeringar åsättas till vilket pris som helst. Utnyttjas enbart den metod RSV föreskriver dvs med en hänsyn till gjorda inköp och ett beräknat genomsnittspris upprättad kalkyl, uppkommer ofta tveklöst felaktiga taxeringsförslag. Detta förbigår Westermarck med tystnad.

Av min artikel borde framgå att enbart den schablonmässiga kalkylen inte kan jämföras med bevis eller ens sannolika skäl för oredovisade inkomster. Den uppfattningen stöds av RegR:s dom i mål 2907-1983 meddelad den 8 oktober 1984<sup>1</sup>. I denna sägs klart att bruttovinstberäkningar inte kan ligga till grund för ändring av deklaration. Det praktiska genomförandet av Restaurang -83 strider således mot en av RegR fastställd praxis för inkomstberäkning.

Om den hypotetiska och schablonmässiga kalkylen är allena rådande vid taxeringen frågar man sig varför inte deklarationsblanketten utformats på så-

RA 84 1:79.

dant sätt. Tekniken går att överföra till alla branscher och bokföringslagen blir onödig. Under sådana förhållanden borde den skattskyldige haft möjlighet att förutse problemställningen och upprättat en bokföring med ledning av avvikelser från den strikta taxeringen.

Ett godtyckligt påstående om en skattskyldigs inkomster får givetvis inte ha högre bevisvärde än den skattskyldiges uppgifter om hur verksamheten verkligen har fungerat. Det är här kärnfrågorna i kontrollaktionen uppkommer. Inte ens en exemplarisk bokföring räcker för att skydda sig mot Ti:s påståenden om oredovisade inkomster. Bevisreglerna ställs på sin spets. Bevisbördan kan bli så ojämnt fördelad att den skattskyldige försätts i en omöjlig situation. Detta hade jag förväntat mig att RSV skulle vilja diskutera.

Westermarks artikel är också ett utmärkt exempel på den principiella inställning jag mött hos skattefunktionärerna. Argumenten bygger i allt väsentligt på antaganden som är enkelriktade och utan förståelse för den praktiska verksamheten bakom redovisningen. Man får ofta en känsla av att taxeringsrevisorerna till varje pris vill sätta fast den skattskyldige eller att revisorn har bonuspoäng på varje i taxeringen höjd tusenlapp. Likgiltigheten inför risken att åsätta en felaktig taxering är ofta påfallande. Vidare förefaller revisorerna sitta fast i de beloppmässiga ramar som styr skatteprocessen utan varken vilja eller ambition att ens sätta sig in i den skattskyldiges problem och förutsättningar.

Jag delar givetvis Westermarks uppfattning om vikten av en riktig bokföring. Däremot påstås att även ett kassaregisters kontrollremsa är bokföringsmaterial. Detta är inte fallet. Bokföringsnämnden har ännu inte tagit ställning. Vad som däremot är viktigt att konstatera är att förekomsten av kontrollremsa har saknat betydelse för Ti:s yrkande. Jag har fler exempel på där varje kontrollremsa sparats men trots detta har avsevärda höjningar föreslagits. I den delen stödjer jag Ti för kontrollremsan är ingen garanti. Å andra sidan — vilket är mycket viktigt att fastslå — har avsaknaden av kontrollremsa i konsekvens härmed heller ingen betydelse för bedömningen. Ett exempel lämnas senare.

Westermark pekar i sin artikel på några mål som enligt uppgift lett till framgång för fiscus, dvs att den skönmässiga beräkningen stått sig. Men endast i ett av dessa mål har den hypotetiskt och schablonmässigt beräknade kalkylen ensamt utgjort skäl för den höjda taxeringen. Jag återkommer till detta mål. I andra fall har avgivna domar överklagats och i något fall har andra omständigheter varit avgörande.

Det målet (S 3106-83) där kalkylen ensamt utgjort grund för ändring — vilket sammantaget är sorglustigt — har utgjort det huvudsakliga skälet till min artikel på sid 352. På sid 357 redovisar jag länsrättens motivering där det klart framgår att beräkningen ensamt utgjort grund för höjning av taxeringen. Som kuriosas kan antecknas att den skattskyldige i detta mål under samma tidsperi-

od drivit ytterligare två restauranger som också reviderats dock utan anmärkning. Att han bevisligen haft exceptionella problem inom den aktuella rörelsen synes i allt väsentligt inte ha beaktats av domstolen. Taxeringen i LR slutade med att han som fysisk person skulle beskattas för 64 544 kr såsom oredovisad inkomst.

En kollega har biträtt den skattskyldige och det är först genom den "fällande" domen jag fått kännedom om målet. Just detta mål aktualiserar ytterligare en mycket svår fråga nämligen huruvida det är processekonomiskt försvarbart med ett omfattande utredningsarbete med intern revisor och muntlig förhandling med vittnesförhör etc. Den skattskyldiges utredningsarbete är kostsamt och måste ställas i proportion till det han har att vinna. Vid "små" differenser som i S 3106-83 kan jag som ombud knappast motivera en mera omfattande utredning trots att den ökar möjligheterna till framgång. I dessa mål måste domstolen därför tillse att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Den avvägning som den skattskyldige därvid måste göra är oerhört vanskelig och i värsta fall leder beslutet till att han drabbas av ytterligare kostnader utöver den höjda taxeringen.

Ytterligare ett mål, S 2268 -84 från LR i Gävleborgs län, är viktigt. Bokföringen var upprättad i enlighet med bokföringslagen. Alla kontrollremissor hade sparats och trots detta yrkade Ti med stöd av en kalkyl att fåmansbolagsägaren skulle beskattas för 875.000 kr såsom oredovisade inkomster. Mot Ti:s yrkande stod en omfattande utredning med syfte att påvisa det orimliga i Ti:s yrkande. LR sammanfattar i domen att Ti:s beräkningar "uppenbarligen vilar på bräcklig grund". Den skattskyldige hade fullständig framgång.

Intendenter och revisorer vill inte i den här kontrollaktionen vidkännas sitt utredningsansvar. I ett fall har revisionerna med den beskrivna tekniken lett fram till höjningsförslag på sammantaget endast 17.000 kr, vilket motsvarade ca 3 procent av omsättningen inom varugruppen ifråga. Är detta meningsfullt?

Rättsövergrepp sker genom att överslagsmässigt beräknade brister leder till husrannsakan, bevis- och betalningssäkring och krögaren riskerar dessutom att serveringstillståndet återkallas. Flera rörelser har omintetgjorts och exempel finns på hur år av hårt arbete raderas under ett par dagar. Är verkligen rättssäkerhetskraven så lågt ställda? Man kan fråga sig om RSV anser att vissa skattskyldiga kan få drabbas av rättsövergrepp för att några skattskyldiga som fuskar till varje pris skall åsättas en riktig taxering?

I alla dessa delar har RSV ett ansvar som central förvaltningsmyndighet på skatteområdet. Av samma anledning bör RSV också lämna direktiv eller komplement till anvisningar för Restaurang -83 av innebörd att en kalkyl inte ensam får utgöra grund för misstanken om oegentligheter.

*Tredje omarbetade  
upplagan av  
skatteklassikern*

## Beskattning av inkomst och förmögenhet

Beaktar nyheter som publicerats till den  
1 november 1986!



600 sidor. Hårdband

**Kapitel 1–12** behandlar grundläggande frågor, som inkomstbegrepp och kostnadsbegrepp och i huvudsak kommunalskattelagens bestämmelser rörande de olika inkomstslagen m m fram till 51 § KL.

**Kapitel 13–25** behandlar den statliga inkomstbeskattningen, familjebeskattningen, företags- och juridiska personers beskattning m m samt förmögenhetsbeskattningen, taxeringsförfarandet och tolkningsfrågor.

**Författarna:**

*Sven-Olof Lodin*, professor i finansrätt, Industriens skattesakkunnige

*Gustaf Lindencrona*, professor i finansrätt

*Peter Melz*, högskolelektor i skatterätt

*Christer Silfverberg*, kammarrättsassessor, högskolelektor i skatterätt

Beställ boken i bokhandeln  
eller med denna kupong  
direkt från förlaget.



Utbildningshuset  
Studentlitteratur

Åkergrändan 1, Box 141, S-221 00 Lund, Sweden. Tel. 046-30 70 70

Ja tack!

Pg8-0187

Jag beställer .... ex av Lodin m fl: Beskattnng av inkomst och förmögenhet (art nr 2194) à 515:- inkl moms.

Debiteras på \_\_\_\_\_

Adress \_\_\_\_\_

Postadress \_\_\_\_\_

Frakt, exp avgift och ev postförskottsavgift tillkommer. Reservation för prisändringar.

I Danmark distribueras våra böcker av Svensk-Norsk Bogimport A/S, Store Kongens gade 59 A, 1264 Köpenhamn K. I Norge beställs våra böcker i bokhandeln.