# Överväganden i taxeringsnämnd vid skönstaxering av rörelse II[1]

*Länsrevisor Magnus af Ekenstam*

Av 21 § TF framgår, att brister i deklarationen eller bristfälligt underlag för sådan, varigenom inkomsten inte tillförlitligen kan beräknas, skall föranleda att skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning finnes skäligt. Utvecklingen synes alltmer gå i den riktningen, att om redovisat resultat av rörelse med hänsyn till omständigheterna inte kan godkännas, skönstaxering verkställes trots att till deklarationen fogad rörelsebilaga inte utvisar några formella eller materiella brister. Skönstaxeringen föranleds då inte av direkt påvisbara fel och brister i deklarationen, i allmänhet ej heller av brister i underlaget för deklarationen. Vid deklarationsgranskningen blir nämligen underlaget oftast inte föremål för undersökning. Bristande överensstämmelse mellan det i deklarationen redovisade resultatet och verksamhetens art och omfattning utgör i stället vanligen såväl grunden till skönstaxeringen som det mått, efter vilket skönstaxeringen utmäts.

Utgångsläget vid dessa skönstaxeringar samt kontant- och bruttovinstberäkningarnas användningsområden och inbördes samband skall här göras till föremål för behandling.

*Kontantberäkningen* utförs med utnyttjande av taxeringsnämndens person- och lokalkännedom och innebär *en testning av den deklarationsmässiga redovisningen i sin helhet* utan anknytning till viss förvärvskälla. Den kan sålunda lämna upplysning om att den deklarationsmässiga redovisningen utvisar för låga inkomster men inte i vilken förvärvskälla så är fallet. För att fylla kravet i 21 § TF att skönstaxeringen skall bindas vid viss förvärvskälla måste som ytterligare led ett sannolikhetsbedömande härvidlag ske.

*Bruttovinsten i procent* måste uträknas *för varje rörelse för sig*. Sedvanligen brukar den jämföras med en normalprocent för branschen. Härvid måste självfallet rörelsens bruttovinstprocent uträknas efter samma principer, som använts vid beräkning av branschprocenten. Uträkningen samt bedömandena i övrigt kräver till skillnad mot den okomplicerade kontantberäkningen vissa företagsekonomiska insikter.

## Bevisning och bevisvärdering

I Skattenytt år 1963 återges och kommenteras å sid. 119—120 två rättsfall avseende skönstaxering. I det ena fallet hade skönstaxering åsatts, enär bruttovinsten ansetts jämförelsevis låg och egna varuuttag värderats för lågt. Taxeringsrevision hade förekommit utan att föranleda ändrat utgångsläge för skönstaxeringen. En "jämförelsevis låg bruttovinst" ansågs i det ovan angivna rättsfallet som otillfredsställande motivering och regeringsrätten undanröjde skönstaxeringen, vil-

[1] Artikelns första avsnitt se SN 1964 s. 168.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

ken även till en del avsåg för lågt upptagna varuuttag. På taxeringshåll diskuteras ständigt, huru stor avvikelse från den gängse procenten för branschen, som bör föranleda skönstaxering.

Ett utslag från regeringsrätten så sent som den 9 januari 1964 beträffande en snabbköpsaffärs taxering år 1957 bidrar inte till att öka klarheten. Den deklarerade bruttovinstens procentuella andel av omsättningen hade med 3 à 4 procent understigit i genomsnitt förekommande procentsatser i skilda delar av landet. PN uppskattade fördenskull nettointäkten till 20.000 kr mot 3.140 kr enligt deklarationen. Taxeringsrevision hade skett utan att någon anmärkning för det aktuella året framkommit. Innehållet i klagandens besvär var skäligen intetsägande och regeringsrätten förklarade: "Vad klaganden sålunda anfört kan icke anses såsom tillräcklig förklaring till den betydande skillnaden mellan vad som får betraktas som normal bruttovinstprocent och vad klaganden redovisat som procentuell bruttovinst. En uppskattning av rörelseinkomsten till skäligt belopp får därför anses befogad. Med hänsyn till att den statistiskt beräknade bruttovinstprocentsatsen är en genomsnittsprocentsats och till vad klaganden anfört bör emellertid nettointäkten av rörelsen icke uppskattas till högre belopp än 13.000 kronor." En varning för att tolka detta rättsfall prinicipellt är kanske på sin plats. En principiell matematisk tolkning skulle kunna bli förödande för detaljhandeln. Rättsfallet kommer att här belysas i annat sammanhang.

De skattskyldiga saknar som regel uppgift om de grunder, efter vilka bruttovinstprocenten för branschen uträknats t ex vilken typ utav rörelse inom branschen som huvudsakligen påverkat normen.

Taxeringsnämnderna är vidare ovissa om bruttovinstprocentens tillämplighet. Fråga är om inte lagstiftningen har visst ansvar för det nuvarande tillståndet. Man tycker nog i vart fall att finsk skattelag — återgiven i min tidigare artikel om skönstaxering sid. 169 — genom sitt uttryck »uppenbarligen för låg» lämnat betydligt klarare vägledning än 21 § TF, där motsvarigheten lyder "icke tillförlitligheten beräknas".

**Tablåer över branschprocenter**

I de flesta län upprättas på grundval av senast avgivna självdeklarationer tablåer över genomsnittliga bruttovinstprocenter för olika branscher. Tablåerna är avsedda att tjäna till vägledning för ordförandena vid det årliga taxeringsarbetet. Efter framställning brukar de numera också distribueras till bokförings- och revisionsbyråer. Vid otillfredsställande avkastning torde byråerna gentemot sina klienter utnyttja tablåerna som rekommendation att höja redovisad inkomst genom självrättelse. Tablåerna har alltmer fått en officiell karaktär. Deras utformning är rätt varierande för olika län. Antal rörelser, som tjänat som underlag, brukar i allmänhet anges. Som regel upptas också lägsta och högsta bruttovinstprocent för branschen, den s k variationsvidden. Ibland är antalet rörelser som tjänar som underlag för branschmedeltalet påfallande lågt. På vissa håll anges istället för genomsnittsprocenten för branschen endast medeltalet för olika omsättningsskikt. Någon uppdelning på olika typer av rörelser inom en bransch eller uppgift huruvida vissa rörelser betraktats som mindre representativa och därför inte medtagits i underlaget anges däremot aldrig.

Länstablåerna omfattar företrädesvis



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

rörelser inom varuhandeln. I dessa fall anses bruttovinsterna lämpliga såsom jämförelsematerial, därvid jämförbarhet mellan olika rörelsers bruttovinst anses föreligga. Vidare omfatta tablåerna oftast lastbils- och drosktrafikrörelser. I senare fallet utgöres jämförelsegrunden av relationen mellan drivmedelskostnader och inkört belopp. I övrigt upptas endast undantagsvis rörelser, där verksamheten enbart eller i huvudsak är producerande, t ex plåtslagare, trädgårdsrörelser och smidesmästare.

Värdet av tablåerna förminskas naturligtvis, om underlaget är oenhetligt eller otillförlitligt. Det brukar därför i tablåerna också framhållas, att "de individuella olikheterna i underlaget ofta varit betydande och att procenttalen bör bedömas med försiktighet."

I den mån normal bruttovinst för branschen skall redovisas, måste den ha uträknats på ett statistiskt tillfredsställande sätt såsom median- eller typvärde. Genomsnittsprocenter utgör nämligen en alltför godtycklig beräkningsgrund.

I dessa sammanhang torde följande uttalande av taxeringskontrollutredningen vara av intresse:

"Enligt vad utredningen erfarit har inom riksskattenämndens kontrollbyrå undersökningar påbörjats rörande möjligheten att i samråd med näringslivets branschorganisationer och sammanslutningar få fram väl underbyggda bruttovinstprocenter inom olika branscher. Därvid avses dels att definiera vad som är normalrörelsen för branschen ifråga genom att ange denna rörelses normala omsättning av varor, grupperade med hänsyn till vanligen förekommande påläggsprocenter, och dels att ange variationerna i bruttovinstprocenten vid varierande sammansättning av omsättningen. På så sätt framräknade bruttovinstprocenter kommer självfallet att ge betydligt säkrare stöd för bedömningen av en rörelses resultat på grund av att bruttovinstprocenterna då blir baserade på ett riktigare siffermaterial än som nu sker. Genom att hela uppbyggnaden av dessa procenttal förutsätts skola vara känd inte bara av taxeringsmyndigheterna utan även av de skattskyldiga, möjliggör detta för de senare att mera ingående undersöka och för taxeringsmyndigheterna förklara orsaken till eventuella avvikelser från normalrörelsens bruttovinstprocent utöver dem som är betingade av variationer i omsättningens sammansättning.

Utredningen anser, att dylika på angivet sätt framräknade bruttovinstprocenter kommer att ha stor betydelse vid taxeringskontroll och vid taxering överhuvud taget. Det kan ifrågasättas, huruvida inte föreskrifterna i 21 § TF borde kompletteras med ett tillägg, vari direkt utsades, att skönstaxering skall åsättas därest enligt deklaration redovisad bruttovinst avviker från den för normalrörelsen inom branschen framräknade och godtagbar förklaring till denna avvikelse inte lämnas. Skönstaxeringen skulle då även kunna beloppsmässigt bestämmas med hjälp av normalbruttovinstprocenten för branschen. Då på angivet sätt framräknade bruttovinstprocenter ännu inte föreligger och det alltså inte förelegat möjligheter för utredningen att mera direkt bedöma värdet av desamma, har utredningen inte ansett sig böra föreslå nyssnämnda komplettering. Utredningen vill emellertid understryka vikten av att riksskattenämndens ansträngningar att få fram sådana procentsatser för olika branscher intensifieras. Av särskild betydelse är att samråd sker med näringslivets olika organisationer och att dessa vid behov tillhandahåller det material som av dem kan lämnas. Eljest föreligger risk för att procentsatserna endast kommer att baseras på de uppgifter, som hos olika statliga myndigheter finns tillgängliga, vilket enligt utredningens mening knappast skulle vara helt tillfredsställande." (SOU 1960:36 s 242—243.)



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

Vare sig själva förfarandet med riksmedeltal ansetts ofruktbart eller medverkan från branschorganisationerna uteblivit, har i vart fall några normtal hittills inte utarbetats.

**Redovisningens betydelse för bruttovinstprocenten**

Det brukar framhållas, att den olikartade redovisningen i fråga om exempelvis återbäring, frakter, rabatter och emballage förhindrar bruttovinsternas jämförbarhet. Dessa svårigheter kommer kanske att försvinna, om bokföringslagen moderniseras. Innan så sker får man försöka bemästra svårigheterna genom att infordra specifikationer från de skattskyldiga.

I fråga om *omsättningen* i rörelsen föreligger en obligatorisk uppgiftsskyldighet av största betydelse. I syfte att underlätta taxeringsnämnds kontroll av varuskatteredovisningen har skattskyldig ålagts att överst å rörelsebilagan, formulär 7a resp. 8a, uppge omsättningen på sådant sätt, att däri inräknats allmän varuskatt, återbäring och egna varuuttag (jfr not. 1 å sid. 2 till resp. bilagor). Ifrågavarande omsättning efter avräkning av allmän varuskatt används som underlag vid beräkning av bruttovinstprocent. Det annorlunda omsättningsbegreppet vid sistnämnda beräkning beror på att omsättningen inte bör påverkas av olikheter i skattepliktig försäljning mellan rörelser inom samma bransch. På liknande sätt får heller inte olika återbäringsprocent påverka beräkningen, varför överensstämmelse härvidlag råder med omsättningsbegreppet vid varuskatteredovisning.

Även *bruttovinsten* måste som regel justeras före procentuträkningen. Vid formulär 8a framgår bruttovinsten av räkenskapsutdraget och vid 7a av formuläret p. 12. I sistnämnda fall kan emellertid det redovisade beloppet utgöra något annat än ren bruttovinst. Bland skulderna kan nämligen ingå skulder för omkostnader såsom löner och räntor samt bland bruttointäkterna extraordinära intäkter vid försäljning av inventarier. Dessa förhållanden måste sålunda i första hand beaktas.

Någon skyldighet att renodla bruttovinsten eller räkna fram bruttovinstprocenten åvilar inte den skattskyldige. Vissa revisions- och bokföringsbyråer brukar dock uppställa sina räkenskapsutdrag på sådant sätt, att den verkliga bruttovinsten kan utläsas direkt. Vid användning av formulär 7a torde en till deklarationen fogad förhandsuträkning av bruttovinstprocenten höra till undantagen.

Den största effekten på bruttovinstprocenten har vanligen justeringar för ändringar i varulagrets dolda reserv. På grundval av de uppgifter, som skall lämnas om varulagrets anskaffningsvärde (eller återanskaffningsvärde), inkurans och bokfört värde å sid. 3 till formulär 7a resp. 8a kan den dolda reserven uträknas. Denna skall emellertid vid bruttovinstberäkning uträknas som skillnaden mellan anskaffningsvärde och bokfört värde. Härigenom har de varierande sätten för att beräkna inkuransavdragets storlek eliminerats och möjligheterna till en likformig bruttovinstberäkning ökats. Metoden att i rörelsebilagan ange anskaffningsvärdet med avräkning av inkuransavdrag — vilket stundom praktiseras — är ett felaktigt kvittningsförfarande, som kan lända den skattskyldige till nackdel vid bruttovinstberäkning. Om en jämförelse mellan årets och fjolårets deklarationer utvisar, att en ökning i dold reserv föreligger, innebär detta, att den



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

redovisade bruttovinsten minskats och att tillägg för reservökningen skall ske. Därest omvänt en reservminskning förekommit, har bruttovinsten kommit att bli högre än den verkliga och ett motsvarande avdrag skall i så fall ske.

För att på enklaste sätt få fram en enhetlig bruttovinst måste avsteg göras från det företagsekonomiska bruttovinstbegreppet. Emballage utgör inte inköpsutan försäljningskostnad men faktureras ofta tillsammans med egentliga varuinköp och bokförs på varukontot. Med hänsyn till kostnadens relativa obetydlighet godtas förfarandet och i händelse av synlig redovisning avräknas emballagekostnaden från bruttovinsten.

Utöver förändringar i varulagerreserv kan i huvudsak nedanstående justeringar från såväl formulär 7a som 8a ifrågakomma.

**A.** Därest nedan rubricerade poster åtskilts från varuinköp resp. varukontot:
Tillägges bruttovinsten
Leverantörsrabatter.
Avdrages från bruttovinsten
1. Frakter, andra transportkostnader och tullar avseende inköpta varor.
2. Emballage.

**B.** Därest nedan rubricerade poster inte framgår av redovisningen (specifikation måste i förekommande fall infordras):
Tillägges bruttovinsten
1. Återbäring.
2. Egna varuttag.

Speciella förhållanden kan komma att hindra framräkning av den verkliga bruttovinsten oavsett ovanstående justeringar. Den viktigaste felkällan torde vara alltför lättvindig varulagerinventering för vilket den skattskyldige kan komma att få obehag genom skönstaxering. Andra felkällor kan vara ofullständiga eller missvisande uppgifter till ledning för ovan angivna justeringar.

### Kontantberäkning och bruttovinstberäkning

Den generella beräkningen av kontantöverskott har en långt större räckvidd för skönstaxering än bruttovinstmetoden. Enligt den förra kommer man åt resultatet av rörelser som ej alls redovisats, sådana med obekant eller starkt varierande bruttovinstprocent, krympningar i omsättning som genomförts utan förändring av bruttovinstprocenten etc. Vissa branscher avseende service och tillverkning kan vara svåråtkomliga för kontroll med ledning av bruttovinstprocenten, men denna kontrollmetod behöver därför ingalunda enbart inskränkas till varuhandeln inom detaljhandelsledet.

Med det sätt på vilket bruttovinstprocenten stundom kommit att utnyttjas vid skönstaxering har man nog på taxeringshåll ansett, att vid besvär över skönstaxering risken för bakslag för de beslutande instanserna är större då bevisningen grundas på bruttovinstkalkyl än då levnadskostnadsberäkning använts (Sv. Sk. T. 1953: s 110). Kontantberäkningarna torde inte bara ha större användningsområde och utgöra en pålitligare grund utan har även den fördelen att de kan anknytas till en lägsta gräns i form av existensminimum, som knappast får underskridas. Någon motsvarande hållpunkt står inte till buds vid användning av branschstatistik.

Tvekan om skönstaxeringens storlek kan ibland uppkomma, därför att olika



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

resultat erhålls, om bruttovinstprocent eller kontantöverskott läggs till grund. Vilken princip skall i så fall tillämpas?

Att kontantsammanställningen ger taxeringsmyndigheterna möjlighet att påvisa intäkter, som inte kan framtas på grund av en normal bruttovinstprocent har redan påpekats. Den är sålunda en spärr emot krympningar i omsättning, helt oredovisade rörelser, rörelsen belastade icke avdragsgilla levnadskostnader etc. Bruttovinstprocenten däremot utgör en spärr mot ett felaktigt underlag för kontantberäkning. Ifråga om sådana felaktigheter hänvisas till min tidigare artikel. I nyssnämnda valsituation torde taxeringsnämnden vid skönstaxering böra tillämpa det hårdaste alternativet, om inte sannolika skäl talar däremot.

### Möjligheten att tillämpa branschprocenttal

Möjligheten att tillämpa branschprocenter betingas ofta av omsättningens storlek. Skattefusk i kronor räknat framträder på ett helt annat sätt vid låg än vid hög omsättning. En undandragen inkomst på 10.000 kr kan sålunda i ena fallet ge utslag på tio procent men i ett annat fall med endast en procent beroende på skiljaktighet i omsättning. Ifrågavarande förhållande liksom att ägarna av obetydliga rörelser ofta har låga kontantöverskott gör dessa rörelser särskilt lättåtkomliga för skönstaxering.

Den bristande jämförbarheten inom samma bransch kan åskådliggöras av förhållandena inom kiosker med både konfektyrer och tobak. Påläggen på chokladvaror är ungefär fyrfaldigt högre än på tobaksvaror. Dessa varugruppers andel i försäljningen varierar emellertid. Ett procenttal för en bransch blir särskilt otillfredsställande, om avancen för olika varor och dessas andel i försäljningen visar starka variationer. Förhållandet avspeglar sig i en stark spridning av procentsatserna.

Vid fri konkurrens och fri tillgång till varor torde vid i övrigt lika förhållanden avkastningen inom varuhandeln komma att i hög grad bestämmas av marknadens lokala struktur. Olikheterna betingas av skillnader i kundernas köpkraft och pris- och kvalitetsmedvetenhet, trycket från varuhus och ambulerande handel, olika utnyttjande av lockvaror, presentartiklar, realisationer etc. Mot bakgrunden av dessa olikheter kan man fråga sig om en branschnorm över huvud har någon uppgift att fylla. Branschbegreppet har därtill blivit allt mindre entydigt. En rörelse tillhörig en viss bransch för numera därjämte även varor från åtskilliga andra branscher.

En jämförelse på samma ort mellan likartade rörelsers procentsatser inom samma bransch torde vara en framkomligare väg. Jämför t ex grönsaksstånden i samma saluhall i vilka stånd det inte förekommer försäljning av blommor. Det utmärkande för dessa rörelser är att man säljer nödvändighetsvaror med dag för dag i huvudsak följsam prissättning. Mellan dessa stånd — med undantag för dem där prissättningen på inköpen varit beroende av egen produktion — bör olikheten i bruttovinstprocent vara ringa. Relativt små avvikelser bör kunna föranleda skönstaxering, fastän inga andra brister i deklarationen kan påvisas. För skobutiker vid samma gata är det däremot delvis fråga om modevaror samt en prissättning varierad efter köpkraft och smak hos kundkretsen i de olika butikerna ävensom olik-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

heter beträffande realisationer. Procentsatsens spridning visar sig också vara betydligt större för skoaffärer än för grönsakshandlare.

Om dessa grönsakshandlare kommer överens om att i deklarationerna redovisa samma bruttovinstprocent, blir jämförbarheten illusorisk. För att bl a möta sådana fall måste taxeringsnämnderna ha tillgång till normtal för branschen.

Men frågar sig om inte tiden är mogen att överge länstablåer. Om branschtal för landet i sin helhet inte går att upprätta med bistånd av branschorganisationerna, torde rikstablåer istället kunna åstadkommas genom metodisk insamling och bearbetning av inhämtade upplysningar i samband med taxeringsrevisioner. Underlaget för branschtalen borde i så fall kunna sovras och sammanställas enligt andra och tillförlitligare grunder än för närvarande. Det kan gälla nyanseringen i fråga om branschområdet, uppdelningar efter omsättningsstorlek, konkurrensförhållanden etc.

## Beräkning av bruttovinsten med utgångspunkt från individuella inköp

Mot bakgrunden av vad tidigare anförts om underlaget för länstablåerna och genomsnittsprocenten för branschen som en statistiskt otillfredsställande siffra verkar den nedan återgivna motiveringen till regeringsrättens utslag den 9/1 1964 inte särskilt hållbar. Regeringsrätten utgår från en genomsnittsprocent för branschen, vilken förklaras vara en osäker grund. Trots denna osäkerhet uttalar regeringsrätten beträffande skiljaktigheten från normal bruttovinstprocent å 3 à 4 enheter att den varit betydande samt stannar för en höjning, som motsvarar en med 1,5 à 2 procent förhöjd bruttovinst[1].

I målet synes emellertid ha funnits möjlighet att använda en hållbarare motivering. Vid taxeringsrevision hade en omräkning av varuinköpen till försäljningspris skett, vilken givit väsentligt högre resultat än den av prövningsnämnden fastställda nettointäkten. En uppdelning i tre olika varugrupper hade härvid skett och de använda påläggsprocenten synes ha beräknats försiktigt. Varugrupperna utgjorde tobaksvaror, varor med bruttovinst mellan 10—18 procent och övriga varor med omkring 20 procent och därutöver. För mellangruppen och den tredje gruppen hade som procentsats använts 10 respektive 20 procent. Det bör tilläggas, att den av klaganden redovisade bruttovinsten efter avdrag för återbäring utgjort 11,4 procent.

En omräkning av varuinköpen till försäljningspris torde normalt av skattedomstolarna tillmätas större bevisvärde än om skönstaxeringen grundas på branschstatistik eller jämförelse med resultaten för motsvarande rörelser på orten. På vissa håll utomlands har föreskrivits kvantitativ och kvalitativ redovisning av inköpen för att därigenom underlätta möjligheten att framräkna omsättningen. På taxe-

[1] Såsom nämnts bör man kanske inte se rättsfallet såsom ett principavgörande. Kammarrättsrådet Bo Lagergren har emellertid funnit utslaget betydelsefullt ur principiell synpunkt och anfört: "Det har nog i allmänhet hittills ansetts, att en lägre bruttovinstprocent än normalt icke i och för sig kan motivera skönstaxering. Först när taxeringsmyndigheterna kan påvisa, att bokföringen är bristfällig har myndighet ansetts äga befogenhet att avvika från deklarationen och efter skön uppskatta inkomsten. (21 § taxeringsförordningen.) Emellertid har i ett i början av året avkunnat regeringsrättsutslag sköntaxering godkänts, oaktat formella brister icke kunnat påvisas." — Ekonomen 1964 nr 11 s 36.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

ringsnämndsstadiet kan också inom vissa delar av varuhandeln skönstaxering ske genom infordran och omräkning av sålda varors inköpsvärde. En förutsättning härför är emellertid att prissättningen varit fast och antalet varuslag med olika pålägg fåtaliga. I sådana fall där infordran av specifikationer skulle betunga de skattskyldiga, lär kontrollen dock inte vara genomförbar. Där får taxeringsrevision tillgripas.

**Svinn**

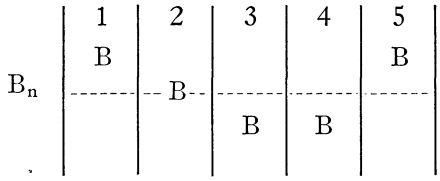
Den ovan relaterade metoden praktiseras i affärslivet av sådana affärsidkare, som använder bruttoredovisning. Detta innebär att varuinköpen debiteras till utförsäljningspris och att varuinventeringar till utförsäljningspris sker med täta mellanrum. Härigenom kan alltför stort svinn på ett tidigt stadium hejdas. En gräns för godtagbart svinn finns sålunda.

Frågan om svinn aktualiseras även på taxeringsnämndsstadiet vid omräkning av varuinköpen till utförsäljningspris, och bedömandena brukar ske med ledning av erfarenheterna från taxeringsrevision. Då svinnprocenten generellt tenderar att minska vid ökad omsättningshastighet, bör avdraget för svinn varieras inte endast med hänsyn till varuslag utan även till dessas omsättningshastighet. Sedan svinn avdragits, kan den skattskyldige göra gällande att kvarstående skillnad mellan beräknad och verklig försäljning berott på lagringssvårigheter, förskingring, butiksstölder eller liknande. Något normtal för ifrågavarande svinn är självklart uteslutet, då förhållandena växlar från fall till fall. Allmänna påståenden härvidlag bör inte föranleda att högre svinnprocent än normalt godtas. Därest påstådda förskingringar godtas, skulle detta innebära att rörelseidkarens utsago tillmäts vitsord framför den förment brottslige, som inte är i tillfälle försvara sig. En åberopad efterblivenhet i fråga om lagring bör preciseras för att den skall kunna beaktas.

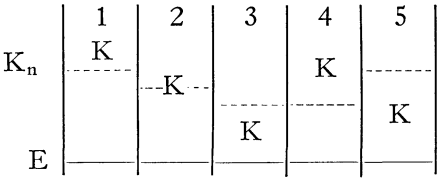
**Individuella bedömanden istället för tumregler**

Med stöd av nedanstående båda scheman för tillsammans fem olika rörelser, skall tillämpningen av skönstaxering i någon mån söka kartläggas.

I. *Bruttovinst i % av omsättning, B.*




II. *Kontantöverskott i kronor, K.*




De olika rörelserna förutsätts tillhöra samma bransch, ha likartad likviditet och ligga inom ett omsättningsskikt med enahanda bruttovinst. Omkostnaderna är rätt. Bruttovinsten i procent = B har uträknats med hänsyn tagen till de principer, som här tidigare angivits för justeringar i fråga om såväl omsättning som bruttovinst. Kontantöverskottet = K har framkommit genom s. k. kontantsammanställning. Kn och Bn förutsätts vara det normala för K respektive B. Kn har i det senare diagrammet utmärkts med streckad linje. Om B eller K ligger under linjen Bn respektive Kn förutsätts skäns-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

taxering kunna ifrågakomma. Det normala för B utgör branschmedianen för motsvarande omsättningsskikt. E = existensminimum ligger på samma nivå, då civilstånd och barnantal förutsätts vara lika i alla fem fallen.

När lågt kontantöverskott är motiv för avvikelse utgör jämförelsegrunden ofta existensminimum. Uppenbarligen måste en sådan jämförelsegrund vara otillfredsställande vid högre inkomstskikt. Det är väsentlig skillnad, om vid en inkomst å 51.350 kr enligt bilaga 2 i föregående artikel jämförelsegrunden är existensminimum 5.350 kr eller 23.050 kr, d v s de sex sista posterna i tabellen å sid 174.

Underdeklaration blottläggs ofta i samband med inköp av bil, förbättringsarbeten å fastighet eller liknande, enär kontantöverskottet underskrider existensminimum eller kontantunderskott föreligger. Täckning av sådana utgifter, som inte hör till de normala, kan ha åstadkommits genom undandragna inkomster, varför låg bruttovinstprocent och lågt kontantöverskott i sådana fall även följs åt. Om lönsamheten är dålig på grund av låg B kan även resultatet bli att K tvingas ned. Det blir därför felaktigt, om B och K används som alternativa grunder och både låg B och låg K förutsätts öka bevisstyrkan för skönstaxering.

En på grund av oredovisade intäkter låg B sänker å andra sidan nettointäkten och denna i sin tur normallinjen för K d v s Kn. Sålunda utgör Kn ett begränsat hjälpmedel som jämförelsegrund vid skönstaxering enligt kontantmetoden.

Som regel torde den enskilde rörelseidkaren med hänsyn till bl. a. skatteprogressiviteten redovisa tämligen jämna inkomster och kontantöverskotten torde heller inte under en följd av år visa större avvikelser. Fall 1 enligt diagrammen visar exempelvis samma läge år efter år och på liknande sätt förhåller det sig med fallen 2 etc. Taxeringsnämnden har då att bedöma huruvida K ligger på orimligt låg nivå i förhållande till Kn eller B i förhållande till Bn. Helt annorlunda är förhållandet, om exempelvis kontantöverskotten och måhända även bruttovinstprocenten för en och samma skattskyldig för fem år i följd skulle visa sådana variationer, som i diagrammen avsetts gälla fem olika fall. Den onormala serien kan i brist på tillfredsställande förklaring från den skattskyldige utmynna i eventuell skönstaxering av taxeringsnämnden för löpande år och därutöver i taxeringsrevision för hela den onormala tidsperioden.

Av det hittills förda resonemanget torde framgå, att K inte bör ställas i relation enbart till E utan även till Kn. För sistnämnda jämförelse behövs emellertid väl underbyggda tablåer istället för de grova värden, som redovisats i bilaga 2 s 174. Om exempelvis ett kontantunderskott föreligger torde ett tillägg genom skönstaxering inte bara böra innebära täckning upp till linje E utan till Kn.

De båda diagrammen avser att klarlägga de i taxeringsnämnden vanligaste felbedömandena vid skönstaxering. De gäller främst rörelser med tämligen obetydlig omsättning, där B:s variationer förutsätts påverka K:s läge. I fall 3 kan sålunda B:s läge antingen förklaras av ett dåligt resultat eller av för lågt redovisade intäkter. Men hur kommer sig de motstridiga tendenserna hos B och K i fallen 4 och 5, om rörelseidkaren för sin levnadsstandard är helt beroende av rörelsen? Fall 4 kan exempelvis förklaras av att K inte omedelbart torde omställa sig till en sänkt B eller på längre sikt på oför-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

måga hos den skattskyldige att så att säga rätta mun efter matsäcken. I fall 5 har K måhända inte anpassat sig till den stigande B, den skattskyldige bibehåller på längre sikt en låg levnadsstandard etc. Den olika ekonomiska livsföringen i fallen 4 och 5 behöver emellertid inte vara förestavad av olika konstitutiva förutsättningar för slöseri eller sparande utan helt enkelt av förväntningarna i fråga om rörelsens framtida avkastning.

Fall 3 har på taxeringsnämndsstadiet framför allt ansetts kunna bli föremål för skönstaxering. I fall 3 torde dock liksom i fallen 4 och 5 böra uppställas precis samma krav på onormalt låg B eller K för skönstaxering. Snarast tycker man att vid samma grad av tveksamhet i fallen 3—5 de motstridiga tendenserna vid 4 och 5 borde tala för skönstaxering. En annan sida av saken är att i fall 3 icke godtagbar K kan förklaras av oredovisade intäkter och att därigenom i detta fall B eller K kan utgöra alternativ grund för skönstaxering.

Kontantsammanställningen i bilaga 1 å sidan 173 i min tidigare artikel torde kunna belysa svårigheterna i praktiken. Kontantöverskottet utgör 4.835 kr och om naturaförmånerna redovisats å rörelsebilagan till 1.500 kr, bör summan 6.335 kr jämföras med normala levnadskostnader vid en årsinkomst på 16.000 kr.

Av bilaga 2 s 174 framgår, att inkomstskiktet 16.000 kr — om här bortses från olikheterna i antal barn och dessas ålder — ungefär motsvarar medeltalet av kolumn 1 med en årsinkomst på 12.900 kr och kolumn 3 med en årsinkomst på 19.350 kr. Posterna skatt, försäkring, sparande, bostadshyra, bilbyte och driftskostnad för bil har gått att precisera och därför avdragits i kontantsammanställningen. Medeltalet av de sista fem posterna i tabellen för ifrågavarande båda kolumner avseende hushåll, barn, makar, läkare och rekreation eller 8.895 kr (5.850 + 1.290 + 1.140 + 250 + 365) bör sålunda jämföras med kontantöverskottet 6.335 kr. (Utgift för el och tele, har i tabellen s 174 hänförts till bostadskostnad men däremot inte avräknats vid kontantsammanställningen.)

Skall nu den skattskyldige skönstaxeras för skillnaden mellan 8.895 kr jämte kostnader för el och tele och 6.335 kr enligt kontantsammanställningen eller i runt tal med 3.000 kr? Normalbeloppet för existensminimum enligt bilaga 1, 5.350 kr, (inom linjen) är till och med högre än jämförbart kontantöverskott 5.235 kr (6.335 ./. barnbidrag 1.100).

Det finns en hel del hakar i ovanstående jämförelse. Att existensminimum underskrids kan exempelvis förklaras av att varuuttagen redovisats för lågt och därför bör ändras eller att även en taxeringsmässigt godtagbar norm för natura sällan överensstämmer med marknadens pris. Tabellen å s 174 är vidare en grov schablon men härtill kommer som tidigare påpekats att nettointäkten inte på samma sätt som löneinkomsten är uttryck för levnadsstandarden på grund av inverkan av varulagervärdering, värdeminskningsavdrag etc. Det är vidare möjligt att produktionshushållet i många avseenden följer ett annat mönster än löntagarhushållet.

Trots att B uttryckts i procent och K i kronor i de båda diagrammen har ett direkt samband häremellan förutsatts gälla. Det har konstaterats, att frågan om skönstaxering måste bedömas på grund av endera alltför låg B i förhållande till Bn eller alltför låg K i förhållande till



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

Kn och att i exempelvis gränsfall uppfyllandet av båda villkoren inte får anses utgöra starkare bevisning. Man har sålunda i situationen enligt bilaga 1 inget intresse av att veta, om även B varit låg utan enbart om den varit otillräcklig i och för sig.

Men hur långt under Bn eller Kn skall B eller K befinna sig för att skönstaxering skall kunna tillgripas? I stället för att inskränka bedömandena till beskattningsåret och därvid tillämpa tumregler, måste beskattningsåret inpassas som en pusselbit i utvecklingslinjen för den enskilda rörelsens resultat och rörelseidkarens livsföring under en följd av år. Genom sådana individuella överväganden från taxeringsnämndens sida lär en indiciebevisning i fråga om B:s eller K:s tillräcklighet eller otillräcklighet många gånger kunna byggas upp. Ändringar i utvecklingen inte bara i fråga om B och K och relationerna till Bn respektive Kn måste söka förklaras. Utvecklingen i fråga om likviditet och sparande måste även studeras och kan bidra till att förklara B:s och K:s utveckling.

Då det gäller bedömandet av ett i och för sig lågt K förefaller den officiella statistiken över konsumtionen fördelad på olika poster inom olika inkomstskikt alltför schematisk för taxeringsändamål. Här behövs en statistik särskilt avpassad för produktionshushållet. Nämnderna har ibland svårigheter att fastställa riktiga kontantöverskott därför att de skattskyldiga är förtegna och nämnderna saknar personkännedom. Allmänna uttalanden av ledamöterna om levnadsstandarden lär knappast i tveksamma fall kunna föranleda hållbara skönstaxeringar.

Ganska signifikativt för levnadsstandarden kan vara innehavet av — utöver bil — varaktiga konsumtionsvaror såsom mopeder, scooters, båt, radiogrammofon, TV, piano etc. Vid bedömandet av skattskyldigs livsföring, där K ligger i trakten av E, finns det alltid anledning undersöka relationen mellan kontantöverskottet och sparandet. Det är exempelvis knappast sannolikt, att den skattskyldige frivilligt drar åt svångremmen intill E för att spara belopp, som kanske uppgår till eller mångdubbelt överstiger kontantöverskottet.

Sambandet mellan produktion, konsumtion och investering åskådliggörs i följande uttalande:

”Produktionshushållets speciella natur avspeglas därigenom att faktorer på konsumtionssidan kan påverka besluten på produktionssidan och omvänt. Investeringsfunktionen kan tänkas bero ej blott av de vanliga likviditets- och vinstvariabler som man brukar antaga i investeringsfunktioner för företag, utan också personliga variabler, t ex försörjningsbörda, familjesammansättning, ålder och så vidare. En rimlig hypotes är till exempel, att investeringarna i jordbruket varierar med jordbrukarens ålder och uppvisar en karakteristisk kurva, kurvan över jordbrukarfamiljens livscykel.” — Meddelande från Konjunkturinstitutet serie B 32 s 52, ”Hushållens sparande”.

## Ledamöternas eventuella inflytande och avvikelsernas innehåll

I Köpmannen år 1964 nr 18 s 5 finns en helsida med rubriken ”Därför har jag allmänna uppdrag”. En köpman uttalar sig bl a om arbetet i olika nämnder och i följande ordalag om skönstaxering.

”Som politiskt intresserad företagare har jag sett som en mycket viktig uppgift att i taxeringsnämnderna för rörelseidkare få in ledamöter[2] som verkligen vet nå-

[2] De valda ledamöterna har behandlats i SN 1962 s 66—78.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16

got om driftskostnader, marginaler och sådant. I min egen verksamhet i en sådan nämnd har jag fått uppleva närmast skrämmande generella höjningar — eller åtminstone försök till sådana — på grund av befängda "motiveringar" från lärare, underofficerare eller andra yrkesgruppers företrädare vilkas kännedom på området stannar vid skolexemplens klassiska lärdom att förtjänsten är skillnaden mellan inköpspris och försäljningspris.

Det kan exempelvis hända att man som motivering för avvikelse från en livsmedelshandlares deklaration får höra att "han måste väl förtjäna mer än sin styckmästare" eller "han har synts på gatorna i en ny bil" eller "så högt som hans lönekonto ligger måste han som chef förtjäna betydligt mera" — eller "har han verkligen så låg inkomst skulle han hellre begära socialunderstöd". Jag menar ingalunda att det inte finns fall där en höjning varit klart motiverad — men jag vet också fall där beviset för att mitt motstånd mot en höjning varit riktigt kommit något år senare i form av en konkurs. Trots allt vad inte minst tidningarna haft att förtälja om särskilt den mindre handelns pressande läge tycks det även i nämnderna finnas många som knappast har en aning om situationen.

Jag behöver väl knappast mot denna bakgrund försöka beskriva vad som kan ske om det i en taxeringsnämnd inte finns åtminstone några representanter som är väl insatta i företagarnas problem och förhållanden. Inte heller torde det vara nödvändigt att närmare utveckla hur angeläget det är att vi på en sådan post har erfarna köpmän med — här kan man verkligen säga sig själv att man har något att uträtta.

I det här sammanhanget vill man gärna understryka hur viktigt det är att varje köpman och företagare har en lagenligt ordnad bokföring för att kunna stå sig i en prövning eftersom deklarationen — ibland på ganska vaga misstankar — kan överlämnas till granskning som en kompromiss av de skilda uppfattningarna inom nämnden. Till skänks får man för övrigt själv inte bara en ökad förståelse för bokföringens vikt utan också en god insikt om möjligheterna till befogade men stundom förbisedda avdrag — och man önskar gärna något av samma insikter åt en kollega vars tvivelaktiga generella höjning man inte lyckats förhindra." —

Enligt 69 § TF skall i den till den skattskyldige översända underrättelsen om avvikelse från deklarationen skälen härför angivas. Även om beträffande skälen inte lika höga krav kan upprätthållas vid skälighets- och uppskattningsfrågor som i övrigt, torde likväl särskilt höga krav kunna ställas på avvikelser vid skönstaxering, särskilt om ett större belopp skönsmässigt tillagts. Den i 21 § TF använda termen "verksamhetens art och omfattning" är alltför generell för att böra komma ifråga som motivering för avvikelse. Om bruttovinstprocenten legat till grund för frångåendet av deklarationen, bör uppgift lämnas om dess beräkning samt det normtal för branschen, som ansetts vägledande vid beslutet. I tämligen få fall är det möjligt för TN att som grund använda en omräkning av varuinköpen till försäljningspris. I sistnämnda fallen torde dock de skattskyldiga ha sakligt lättast att bemöta avvikelserna. Om skälen för skönstaxeringen angivits på ett otillfredsställande sätt, har den skattskyldige extraordinär besvärsrätt enligt 99 § TF.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:16