

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 10/1961

Årg. 11

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Skönstaxering – några synpunkter

Av direktör E. G. Bergqvist.

Före 1956 fanns det i taxeringsförordningen inga uttryckliga bestämmelser om taxering efter skön. Dessförinnan hade skönstaxering visserligen förekommit i ganska betydande omfattning, men institutet har genom tillkomsten av 21 § i taxeringsförordningen fått en annan och allvarigare innebörd än tidigare varit fallet. I 21 § föreskrives nu, att om deklaration ej ingivits, eller om man på grund av brister i deklaration eller bristfälligt underlag för sådan inte tillförlitligen kan beräkna skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla så *skall* inkomsten uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning finnes skäligt. Skönstaxering har väl i praktiken tillämpats på ungefär samma sätt tidigare, men vad som nu är viktigt är, att det uttryckligen fastslagits, att skönstaxering skall tillgripas under vissa förhållanden. Självfallet har en taxeringsmyndighet i många fall inte heller tidigare haft någon annan

utväg. Om man inte kunnat begagna sig av taxering efter skön, skulle förvisso många skattskyldiga ha kunnat smita undan genom att lämna bristfälliga deklARATIONER eller uppgifter.

Taxeringskontrollutredningen m. m.

I samband med den lagstiftning, som genomförts 1961 och som bygger på det betänkande, som framlagts av taxeringskontrollutredningen (S. O. U. 1960: 36), har skönstaxeringsinstitutet kommit ytterligare i blickpunkten. En redogörelse för vad, som sagts i detta sammanhang har sitt givna intresse. I proposition nr 100 till 1961 års riksdag har sålunda frågan om skönstaxering berörts å sid. 227 o. ff. Det framhålles där, att taxeringskontrollutredningen ägnat uppmärksamhet åt bestämmelsen i 21 § taxeringsförordningen om skönstaxering och att utredningen erinrat om att bestämmelsen tillkommit för att hos de skattskyldiga inskräpa angelägenheten av korrekta uppgifter och

nödvändigheten av att föra och även bevara erforderliga räkenskaper och anteckningar. Skönstaxering är den sista av de utvägar, som stå taxeringsmyndigheterna till buds, när det gäller att åsätta en materiellt riktig taxering. Den får därför endast tillgripas, när deklaration saknas eller avgiven deklaration eller underlaget för densamma företer sådana väsentliga brister, att deklarationen eller underlaget inte kan godtagas ur taxerings-synpunkt, och annan möjlighet inte föreligger att på ett tillförlitligt sätt beräkna den skattskyldiges inkomst av viss förvärvskälla. Skönstaxering får, framhålls det, inte ske på ett sådant sätt, att densamma kommer att innebära straff i någon form för den försumlige.

Reglerna om skönstaxering ha enligt utredningen genom sin allmänna avfattning vållat svårigheter i det praktiska taxeringsarbetet och föranlett missförstånd. Eftersom skönstaxeringsinstitutet innefattar en av taxeringsmyndigheternas mera väsentliga befogenheter, skulle det enligt utredningen självfallet vara av stor betydelse för både de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna, om mera detaljerade regler kunde utarbetas beträffande förutsättningarna för skönstaxering och grunderna för inkomstberäkningen vid sådan taxering. Utredningen uttalar emellertid den uppfattningen, att taxeringsmyndigheternas bedömning av huruvida skönstaxering är befogad eller ej — för vilken bedömning skattedomstolarnas praxis ger ledning — är relativt enhetlig, varför någon komplettering av bestämmelserna i nämnda avseende icke föreslås.

Med hänsyn härtill är vad som uttalas fortsättningsvis av stort intresse. Sålunda finner utredningen osäkerhet och

delade meningar råda om vad som vid skönstaxering kan anses vara skäligt belopp. Regeringsrätten och kammarrätten ha i många fall gjort avsevärda nedsättningar i av taxeringsnämnderna åsatta skönstaxeringar. Förklaringen därtill finner man i de större krav på bevisningen, som skattedomstolarna ha och den hårdare bevisprövning, som där sker. Det säger sig självt att taxeringsnämnderna, utifrån den allmänna kännedom, som där finns eller förutsätts skola finnas om en skattskyldig och om av honom bedriven verksamhet, ofta har svårt att rätt bedöma vad som är ett skäligt resultat av verksamheten i fråga. Företagna taxeringsrevisioner ha också utvisat, att utåt sett relativt små och obetydliga verksamheter, som för den helt oinvidde uppfattas som föga inkomstbringande, i verkligheten haft en helt annan och betydligt större omfattning och visat avsevärt större överskott än som visats i deklarationerna.

Utredningen erinrar i sammanhanget om att man sedan gammalt använder bruttovinsten, när det gäller att bedöma huruvida det av en rörelseidkare redovisade resultatet kan anses godtagbart.

Här må framhållas, att det ligger i sakens natur, att skönstaxering får sin största betydelse, när det är fråga om idkare av jordbruk eller rörelse, men den kan naturligtvis bli aktuell även ifråga om löntagare, som inte förebringat utredning om inkomster från olika håll eller om sina omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Det skall också påpekas att man inom länsstyrelserna på grundval av material, som framkommit vid taxeringsrevisioner etc. sedan många år gjort sammanställningar rörande bruttovinster.

Undersökningar ha också påbörjats inom riksskattenämndens kontrollbyrå rörande möjligheten att i samråd med näringslivets branschorganisationer och sammanslutningar få fram väl underbyggda bruttovinstprocenter inom olika branscher. Utredningen anför härom.

Därvid avses dels att definiera vad som är normalrörelsen för branschen i fråga 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 förutsättes 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 på angivet sätt framräknade bruttovinstprocenter kommer att ha stor betydelse vid taxeringskontroll och vid taxering överhuvud taget och ifrågasätter huruvida inte föreskrifterna i 21 § taxeringsförordningen 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. Enligt utredningen skulle skönstaxeringen då även kunna beloppmässigt bestämmas med hjälp av normalbruttovinstprocenten för branschen. Då på angivet sätt framräknade bruttovinstprocenter ännu inte föreligga och det alltså inte förelegat möjligheter för utredningen att mera direkt bedöma värdet av desamma, har utredningen emellertid inte ansett sig böra föreslå nyssnämnda komplettering.

Som framgår av den ovan lämnade redogörelsen har skönstaxeringsinstitutet diskuterats ganska ingående av taxeringskontrollutredningen.

De hörda remissinstanserna ha i allmänhet inte gått in på utredningens uttalande om önskvärdheten av mera detaljerade regler beträffande skönstaxering. På några håll har man dock tagit upp utredningens tanke, att man skulle göra ett tillägg till 21 § taxeringsförordningen, vari direkt utsades, att skönstaxering skulle åsättas, därest den redovisade bruttovinsten skulle avvika från den för branschen normala och godtagbar förklaring till denna avvikelse inte lämnades. Länsstyrelserna i Malmöhus län och i Blekinge län understryka vikten av samråd med branschorganisationer, så att man kan få fram väl underbyggda bruttovinstprocenttal, som kunna tjäna till ledning vid kontroll av rörelsedeklarationer.

Av stort intresse är ett uttalande av länsstyrelsen i Hallands län, som meddelar, att man där upprättat statistik beträffande bruttovinster men att man kommit fram till den slutsatsen, att spridningen inom vissa branscher kommer att vara mycket stor även vid korrekt beräknade bruttovinstprocenter, varför den ifrågasatta ändringen av 21 § avstyrkes.

Även Skånes handelskammare och Sveriges Köpmannaförbund avstyrka i sina yttranden ett tillägg till 21 § av ovan angiven innebörd.

Departementschefen har låtit saken bero vid denna diskussion och uttalar å sid. 249 i propositionen, att han delar utredningens uppfattning, att reglerna om skönstaxering böra kvarstå oförändrade. Frågan om användning av bruttovinstprocenter torde få lösas i tillämpningen.

När nu frågan om bruttovinsten och dess betydelse för skönstaxering på detta sätt diskuterats ganska ingående, kan det vara anledning att något klara upp begreppen på detta område.

Nettointäkten är olämplig som jämförelsetal.

Till undvikande av varje missförstånd må först påpekas, att *netto*-vinster eller *netto*-intäkter i regel inte lämpa sig för jämförelser. Ett exempel visar detta. Låt oss förutsätta, att två rörelseidkare A och B, vilka driva rörelser inom samma bransch, ha samma varusortiment, lika stor omsättning och lika stora inköp. De tillämpa samma pålägg och ha samma bruttovinst både procentuellt och till beloppet. Men när det sedan gäller nettovinsten, upphör överensstämmelsen. A har högre hyra än B och är också äldre samt sjuklig. A måste därför anlita lejd arbetskraft i större omfattning. Följden blir därför, att A får större kostnader, som skola dragas från bruttovinsten, än fallet blir för B. Följaktligen får A en lägre nettovinst än B, vilket på anförda grunder är naturligt och förklarligt. Givetvis kunna en mängd andra faktorer nämnas, som leda till olikheter ifråga om nettovinst för i övrigt lika rörelser, men det anförda torde räcka för att klargöra,

att man inte kan lägga nettovinster eller nettointäkter till grund för jämförelser. Någon kanske menar, att detta väl är självklart, men författaren vill endast nämna ett fall ur sin erfarenhet. En taxeringsnämndsordförande meddelade för några år sedan de branschsammanlutningar, som funnos inom hans distrikt (han var ordförande i flera distrikt), att man inom hans nämnder inte skulle godtaga deklarationer med lägre *nettointäkt* än 5 % av omsättningen. Sedan orimligheten härav påvisats för honom, blev det givetvis inte något av med saken!

Bruttovinst och normtal.

Däremot är det tänkbart och möjligt att lägga bruttovinster till grund för jämförelser. En sådan jämförelse måste emellertid ske mycket kritiskt och med stor försiktighet.

I själva verket är det inte korrekt att bara tala om bruttovinster i detta sammanhang. Det vore enligt författarens mening riktigare att tala om normtal. Bruttovinst får väl närmast den största betydelsen inom handeln, främst detaljhandeln. För hantverks- eller industri-företag torde bruttovinsten inte ge samma ledning. Man kan där ofta finna bättre normtal *ex.-vis* förhållandet mellan antalet anställda och produktionen ävensom mellan denna och i tillverkningen förbrukat material. Även andra jämförelsetal kunna ofta vara av värde. I fråga om jordbruk har man *ex.-vis* normal avkastning per hektar eller hur mycket en ko normalt mjölkar på ett år etc. Det skulle emellertid föra för långt att här gå närmare in på detta mycket omfattande ämne.

I det praktiska taxeringsarbetet torde

väl just bruttovinsten vara den jämförelsegrund, som man oftast använder ifråga om rörelse. Det är emellertid av utomordentlig vikt, att man i detta sammanhang gör klart för sig, att bruttovinsten påverkas av en mängd faktorer.

Den mest betydelsefulla faktorn i detta sammanhang är varulagret. Beträffande inventering och värdering av detta finnas utförliga bestämmelser i den s. k. inventeringsförrordningen (257/1955) och anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen. Man kan följaktligen räkna med en viss likformighet beträffande värderingen inom samma bransch. I deklarationerna skola ju numera uppgifter lämnas om lagrets värdering vid utgången av varje beskattningsår, och taxeringsmyndigheterna kunna härigenom lätt genom jämförelse med föregående års deklaration konstatera hur den dolda reserven ändrats. Har den dolda reserven ökat, betyder detta, att den redovisade bruttovinsten minskat, har reserven minskat har återigen bruttovinsten ökat. När man räknar ändringar i dold reserv i detta sammanhang, måste man emellertid ha klart för sig, att även ändringar ifråga om inkuransavdrag påverka bruttovinsten. Ett ökat inkuransavdrag innebär en motsvarande minskning av bruttovinsten och tvärtom.

I den mån en rörelseidkare redovisar varufordringar på varukontot tillsammans med varulagret, påverkas bruttovinsten av eventuella avskrivningar å dessa fordringar, vilket måste beaktas.

När man jämför omsättningen och bruttovinsten i en rörelse med normtalen, måste man också ta reda på om all försäljning skett till normala priser eller om viss s. k. rabattförsäljning förekommit. Inom detaljhandeln är det sålunda

vanligt med viss partiförsäljning till lägre priser exempelvis till hotell, serveringar, statliga eller kommunala inrättningar av olika slag, industrier o. dyl. Det har på senare år också blivit ganska vanligt med s. k. prestationsrabatter vid inköp över visst belopp, vilka kunden gör på vissa dagar, allt i syfte att minska belastningen på veckans sista dagar. Är bruttovinsten i en rörelse onormalt låg, är förklaringen ofta den, att just en viss rabattförsäljning förekommit.

I dagens läge får man också göra klart för sig, att konkurrensen inom detaljhandeln såväl gentemot andra företagsformer som inbördes är mycket hård. Man kan numera inte längre räkna med att alla företagare tillämpa samma prissättning, såsom fallet var under krigstiden, då priskontroll rådde och vissa marginaler fastställdes, som visserligen kunde variera för olika varor och branscher men som likväl i stort tillämpades av flertalet företag inom branschen. F. n. pågår som bekant en mycket omfattande strukturförändring inom detaljhandeln. Den traditionella detaljhandeln med manuell betjäning ersättes i betydande omfattning av självbetjäningsaffärer. Det har kommit nya kraftigt konkurrerande företagsformer. Här må endast nämnas kedjeföretag av olika slag eller företag av typen hemköp, som hålla lägre priser men också erbjuda avsevärt enklare service. Vad detta kan betyda har författaren sett många exempel på. Sålunda hade en livsmedelsaffär under många år redovisat en bruttovinst på 18—19 %. Plötsligt sjönk den till 10 %. Lagervärderingen gav ingen förklaring. Taxeringsnämnden höjde inkomsten skönsmässigt med utgångspunkt från en bruttovinst av 18 %, men prövningsnämnden undanröjde höj-

ningen, sedan den skattskyldige visat, att ett företag av typen hemköp tillkommit i närheten av hans rörelse liksom även en filial till ett kedjeföretag. Hans motdrag hade varit att dels generellt sänka sina priser dels också ge s. k. prestationsrabatter vid köp över vissa belopp under vissa veckodagar.

Olika sortiment.

Att sortimentet spelar en stor roll för bruttovinstens storlek behöver knappast framhållas. Av två affärer inom samma bransch kan exempelvis den ena sälja övervägande grova varor eller sådana av lägre kvalitet, medan den andra framför allt säljer finare varor, kvalitetsvaror, som ge bättre bruttovinst. När man bedömer resultatet av en rörelse, måste man därför ha klart för sig, till vilken kategori rörelsen kan hänföras.

Vad som nu sagts får för en sådan bransch som lanthandeln sin alldeles särskilda betydelse. Denna bransch genomgår f. n. en kraftig strukturförändring. Bilismens utbredning har medfört, att landsbefolkningen i stor omfattning förlägger sina inköp av en mängd varor, som man förr köpte i lanthandeln på orten, till specialaffärer i närmaste stad eller tätort. I den mån lanthandeln består, ändrar den sålunda karaktär. Åtskilliga varor, som av ålder ingått i dess sortiment, ha nu försvunnit eller äro på väg att försvinna ur detta. Lanthandeln blir i en del fall närmast en livsmedelsaffär med begränsat sortiment.

Till den nu berörda omdaningen har också bidragit det förhållandet, att jordbrukarnas producentföreningar på vissa håll förmedlat konsumtionsvaror av olika slag till sina medlemmar, varigenom

lanthandeln förlorat motsvarande sortiment.

Olika bokföringsprinciper.

Den redovisade bruttovinsten påverkas givetvis också i hög grad av de bokföringsprinciper, som tillämpats. Branschorganisationerna ha visserligen lagt ned betydande arbete på att skapa mera enhetlighet i redovisningen, men detta är ett arbete, som kan väntas bära frukt först på lång sikt. F. ö. måste man räkna med att individuella avvikelser alltid komma att finnas.

I dagens läge spelar redovisningen av varuskatten en viss roll. Om denna bokföres å varukontot, när den betalas, så påverkas inte bruttovinsten, men om man avslutar varuskattkontot direkt mot vinst- och förlustkontot, så blir bruttovinsten högre än normalt, eftersom varuskatten ingår i den redovisade försäljningen. Har vederbörande företagare kreditförsäljning, får man också komma ihåg, att i utestående fordringar vid bokslutet ingår varuskatt, som ännu inte betalats in till uppbördsmyndigheterna. Även om varuskatten vid betalning redovisas över varukontot eller varuskattkontot avslutas mot varukontot, kommer den i de utestående fordringarna ingående skatten inte att bli synlig, förrän fordringarna influtit och skatt för desamma redovisats, allt under förutsättning att kontantmetoden tillämpats. Sedan varuskatten nu utgått under några år, blir det i fortsättningen endast skillnaden i skatt å ingående och utgående varufordringar, som på detta sätt påverkar bruttovinsten. I många fall gör man emellertid en korrigeringspost i bokslutet, och då påverkar skatten å fordringarna inte bruttovinsten.

Av betydelse för den redovisade bruttovinstens storlek är också sättet för redovisning av erhållna kassarabatter. Om den skattskyldige endast debiterar varukontot för fakturans nettobelopp efter avdrag för kassarabatten, blir bruttovinsten större än om han redovisar erhållna rabatter på ett särskilt rabattkonto, som avslutas mot vinst- och förlustkontot. Motsvarande gäller f. ö. utgivna rabatter. Redovisas endast erhållna nettobelopp å varukontots creditsida, blir bruttovinsten lägre än om varukontot krediterats för hela försäljningsbeloppet och ett utgivna rabatters konto debiterats för rabatten samt rabattkontot därefter avslutats mot vinst- och förlustkontot.

I detta sammanhang må ett par ord sägas om den återbäring, som lämnas inom vissa branscher. Lämnas dylik återbäring i varor eller kvittas direkt mot inkomsten så att återbäringen ej alls bokföres, minskas givetvis bruttovinsten. Hur redovisningen skett skall som bekant framgå av deklarationen, närmast den kompletteringsbilaga som lämnas för varuskatten, varför taxeringsnämnden bör ha möjlighet att bedöma hur bruttovinsten påverkats.

För en rörelseidkare, som inte är kassabetalare utan nödgas betala på växel, kan det tänkas, att räntor komma att inräknas i de belopp, som debiteras varukontot. Det är alltså anledning att vid bedömningen av bruttovinsten även beakta detta.

Vad som slutligen ofta påverkat bruttovinsten är redovisningen av omkostnader av olika slag. Främst gäller detta kostnader för emballage, papper, påsar, snören etc. Eftersom dessa artiklar vanligen köpas från en varuleverantör, komma motsvarande belopp med på en varu-

faktura, och när bokföringen sedan sker, gör vederbörande inte någon uppdelning av fakturan, utan hela beloppet hamnar på varukontot. Att bruttovinsten nedgår i motsvarande mån är uppenbart. Även porton och frakter föras ofta på varukontot och sänka bruttovinsten.

Sammanfattning.

Om det blir fråga om att frånga en deklaration och att åsätta en taxering efter skön, kan man som ovan framhållits ha en viss ledning av uppgifter om normal bruttovinst etc. för branschen. Det anförda visar emellertid, att taxeringsnämnden under inga förhållanden får okritiskt tillämpa normsiffror. Dessa äro inte några en gång för alla givna tal utan ändras ganska snabbt. Det normalt, fastställda för ett år gäller kanske inte alls ett följande år. Man måste pröva och överväga vilka faktorer, som kunna ha påverkat bruttovinsten i det aktuella fallet, inte minst hur konkurrensförhållanden och strukturförändringar och andra förhållanden inverkat. Alla människor äro inte stöpta i samma form. En del äro vakna och dugliga, andra mindre dugliga eller rentav odugliga, och detta visar sig i skötseln av rörelsen. Men även sådana faktorer som bra eller dåligt affärsläge, goda eller dåliga lokaler, bra eller dålig personal spela stor roll för resultatet. Man bör också regelmässigt komplettera utredningen med en kontantberäkning och en kontroll av förmögenhetsändringen och sist men inte minst — låta den skattskyldige få yttra sig över förslag till taxering och därvid också ge honom tillräcklig tid för erforderlig utredning i ett bemötande. Man får kom-

Angående skatteplikt för viss förmån i form av rätt att teckna (köpa) aktier till förmånlig kurs

Diskussionsinlägg av landskanslist Erik Jonsson.

Ett aktiebolag ger sina aktieägare förmånen att teckna aktier i *annat bolag* till förmånlig kurs (t. ex. aktieägarna i Custos erbjödes att för varje femtal aktier i Custos teckna en aktie i Mölnlycke aktiebolag till en kurs av 100 kronor under tiden 20 mars—29 april 1961). Oavsett om teckningsrätten begagnas eller ej, *har det ansetts*, att teckningsrättens värde utgör skattepliktig intäkt av kapital. Teckningsrätten kan endast utövas under viss kortare tid, efter vars utgång den förlorar sitt värde. En person, som t. ex. på grund av vistelse utomlands, sjukdom eller bristande kännedom om favören är förhindrad att utnyttja teckningsrätten, skulle således enligt den ovan återgivna uppfattningen ändå vara skattepliktig för denna förtäckta utdelning. Likaledes skul-

le den, som väl till viss del utnyttjat favören, men som avstått från att sälja överskjutande teckningsrätter, som ej räckt till förvärvande av ett inöpsbevis, vara skattepliktig även för de icke begagnade teckningsrätterna. Utdelningen har varit tillgänglig för lyftning, men regeln i 41 § KL avser endast frågan, *när* en inkomst skall beskattas, men ej problemet, *om* en inkomst är skattepliktig eller ej. Det synes obilligt, att en aktieägare, som avstått från utdelningen eller varit förhindrad att utnyttja förmånen, skulle vara skattepliktig för densamma. Den, som avstår från lön i förhållande till arbetsgivaren, beskattas ju ej för lönen. Ej heller synes en enskild person, som avstår från ränta å lån, beskattas för en beräknad ränta. I intetdera fallet har någon inkomst åtnjutits.

Vad blir följden, om en aktieägare in-

ma ihåg, att han själv i regel inte är kompetent att göra detta utan att han måste ha sakkunnig hjälp, som ofta inte finnes på platsen. Det kan tagas för givet, att Riksskattenämnden, om den genom sin kontrollbyrå sammanställer uppgifter om bruttovinster och andra normalt, kommer att komplettera dessa sammanställningar med "bruksanvisningar", av vilka framgår, både hur uppgifterna skola användas och att de måste användas med omdöme och under beaktande av förhållandena i det särskilda fallet. Inte

minst viktigt är, att de taxerande myndigheterna ha i minnet vad som uttalats i förarbetena och ovan återgivits, nämligen att skönstaxeringen inte får utgöra ett straff för en begången försummelse eller förseelse. Den skall endast vara det medel, som i sista hand får tillgripas för att man skall komma fram till en så materiellt riktig taxering som möjligt. Allt detta måste beaktas, och man kan därför med fog säga, att det hör till de svåraste uppgifterna inom taxeringen att åsätta en materiellt riktig skönstaxering.