Kontroll av restauranger, restaurang -83

Av förste byråsekreteraren vid riksskatteverkets kontrollsektion Alf Westermark

Inledning

Med anledning av Thörnhammars artikel om revision av restauranger[1] har jag beretts tillfälle inkomma med synpunkter eftersom jag deltagit i arbetet med att ta fram kontrollmaterial. Redan inledningsvis måste framhållas att jag inte uttalar mig som representant för riksskatteverket, utan framför mina egna synpunkter. Min avsikt är inte att bemöta varje punkt i Thörnhammars artikel utan att ge en bakgrund till restaurangkontrollen och belysa några väsentliga problemställningar samt framföra förslag till förbättrad redovisningsstandard inom restaurangbranschen.

Under 1982 påbörjades revision av restauranger i Stockholms län med hjälp av ny metodik. Kontrollen ledde till stora skönsmässiga höjningar av deklarerade inkomster. Önskemål om att centralt inhämta kontrolluppgifter framfördes från olika länsstyrelser.

En insamling genomfördes vid kontrollsektionen hos riksskatteverket (RSV). Uppgifter som inhämtades var s k kvartalsuppgifter från socialstyrelsen, s 411, restaurangers inköp av starköl från bryggerier samt inköp av starköl, vin och sprit från AB Systembolaget. Kontrolluppgifterna omfattade ca 2 500 restauranger i hela landet — i stort sett samtliga kommersiella restauranger med tillstånd att servera starköl eller starkare drycker. Uppgifterna omfattade tidsperioden 1982-01-01—1982-09-30.

RSVs medverkan

Vid RSV samsorterades uppgifterna per restaurang och *alla* kontrolluppgifterna översändes till respektive länsstyrelse. Till uppgifterna bifogades en PM med förklaring till översänt kontrollmaterial och en redogörelse för hur uppgifterna används vid urval av revisionsobjekt.

RSV anordnade också en informationsdag om kontroll av restauranger. Överläggningarna ägde rum vid länsstyrelsen i Stockholms län, som även svarade för huvuddelen av programmet, där alla skeden i restaurangkontrollen diskuterades. Deltagare var revisorer från alla län och dessutom representanter från socialstyrelsen och alkoholdetaljen vid länsstyrelsen i Stockholm.

---

[1] Se SN 1986 s 352.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10

Sammanfattningsvis kan sägas att RSVs roll har varit att tillhandahålla länen kontrolluppgifter och beskriva en metod för urval av revisionsobjekt. RSV har inga befogenheter att utfärda tillämpningsföreskrifter eller anvisningar om hur en enskild revision ska utföras. Om en restaurangrörelse ska bli föremål för revision och hur revisionen utförs bestäms vid revisionsenheten i respektive län.

Användning av kontrolluppgifterna som urvalsinstrument

Kontrolluppgifterna har använts av länsstyrelsernas revisionsenheter vid urvalet av revisionsobjekt. I urvalsskedet görs en jämförelse mellan omsättning enligt kvartalsuppgiften och den omsättning som kan beräknas utifrån inköpen enligt inhämtade kontrolluppgifter. Jämförelsen har avsett starkölsförsäljningen. Skälet till detta är att omsättningen för denna varutyp är mycket stor varför eventuella differenser är tydliga. Vidare innebär restaurangernas begränsade lagringsmöjligheter och ölets karaktär av färskvara att man i urvalet inte behöver räkna med något lager. Vid revisioner som utförts har man konstaterat att:

— de större restaurangerna får leveranser regelmässigt varje vecka
— de något mindre var fjortonde dag
— de minsta åtminstone en gång i månaden.

Då restaurangens omsättning ska beräknas utifrån inköpt kvantitet öl bör avdrag för svinn schablonmässigt göras med 5 procent. Orsaken till svinnet är överskumning, långa slangar till fatölsutrustningen, att vissa sejdlar rymmer drygt en halv liter samt att det förekommer fria öl till artister och att personalen konsumerar.

Av kvartalsuppgiften framgår försäljningspriset för 33 cl starköl som restaurangen tillämpat under de tre kvartalen. Det lägsta av dessa priser bör användas. Förklaringen är att prisuppgiften på kvartalsuppgiften normalt avser flaskpriset för starköl. Erfarenhetsmässigt kan sägas att fatöl säljs till ett pris som ligger cirka 10 procent lägre. Vid en eventuell revision är det viktigt att ta reda på restaurangens pris för en sejdel (50 cl) fatöl så att en noggrann beräkning av försäljningsintäkten kan göras.

Nedanstående exempel visar hur en jämförelse med hjälp av kontrolluppgifter (ku) kan göras. Därmed erhålls ett underlag för att bedöma om utredning i form av revision bör ske.

1. Inköp av starköl under perioden 1.1—30.9 1982

a) enligt ku från bryggeri A	15 008 liter
b) enligt ku från bryggeri B	3 116 liter
c) inköp från systembolaget	230 liter
Summa inköp	18 354 liter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10

2. Försåld kvantitet kan då beräknas:

Inköp enligt ku	18 354 liter
5 procent svinn	918 liter
Summa försäljning	17 436 liter

3. Av kvartalsuppgiften framgår att det lägsta försäljningspriset för 33 cl starköl är 15 kronor. Literpriset kan då sättas till (3 × 15 =)45 kronor.
4. Beräknad försäljning i kronor
   17 436 × 45 = 784 620 kronor
5. Försäljning enligt kvartalsuppgifter 582 194 kronor.
6. Differens 784 620-582 193 = 202 426 kronor.

Restaurangens bongapparat

För att få en förståelse för hur restaurangrevisioner i normalfallet utförs krävs kunskap om restaurangens bongapparat.

Varje restaurang med öl-, vin- eller sprittillstånd är normalt utrustad med en eller flera bongapparater. I samband med restauranggästens beställning slår servitören in varuslag och pris i sitt register i apparaten. Vid inslagningen får servitören en bong (ett kvitto) som används för att kvittera ut mat eller dryck från köket respektive spritkassan.

Bongapparaten är utrustad med flera register och varje servitör har ett eget register eller nyckel som används vid instämplingen. När servitören slutar sitt arbete för dagen slås saldot på nyckeln/registret ut och detta belopp redovisas. Före 1 januari 1985 redovisades även 13 procent i serveringsavgift.

Vid inbongningen slår servitören in varuslag och pris. Därmed registreras ett löpnummer, varuslag, pris och nyckelns nummer. Inslagen registreras på en gästnota (som stoppas i bongapparaten), apparatens kontrollremsa och en bong. På kontrollremsan finns alla inbongningar under dagen i kronologisk ordning. Ur kontrollsynpunkt kan nämnas att alla inbongningar åsätts ett löpnummer. Vid revisioner har brott i nummerserien upptäckts, varför misstanke om omstämpling aktualiserats.

Tömningskvitto

Underlaget för inkomstredovisningen utgörs av ett tömningskvitto, där alla inbongningar under dagen fördelas på olika varugrupper.

En bongapparat är utrustad med mer eller mindre förfinad elektronik. Även de äldre och enklare modellerna har på tömningskvittot bl a uppgift om summa av försäljningsbeloppen på respektive varugrupp: mat, starköl, vin, sprit m m. I de moderna elektroniska bongapparaterna/kassaregistren finns på tömningskvittot möjlighet att få fram ytterligare information som t ex antal inbongningar på respektive varugrupp, inslag med priser vid s k ”happy hour” och andra tillfälliga prisförändringar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10

Kalkyl över beräknad försäljningsintäkt

Huvudmomenten vid restaurangrevisioner — när brister i bokföringen och underlaget till denna konstaterats — är att beräkna intäkten för olika varugrupper. För att få en så korrekt beräkning som möjligt krävs att rätt priser används, vilket medför att prisförändringar under den granskade tiden måste beaktas. Vanligtvis saknas gamla prislistor eller matsedlar varför tillgång till kontrollremsor är en nödvändig förutsättning vid beräkning av verkliga omsättningen.

Vid genomförandet av revisionerna listas normalt samtliga inköp av starkare drycker. Prisuppgifter inhämtas från prislistor, kvartalsrapporter eller kassakontrollremsor (om de bevarats). Sedan hänsyn tagits till in- och utgående lager enligt inventeringslistor, upprättas en kalkyl över beräknad försäljningsintäkt. Denna jämförs mot deklarerad intäkt, vars underlag utgörs av ovan nämnda tömningskvitton. Den beräknade bruttovinsten avstäms också mot statistik från branschen. Här kan nämnas Svensk Hotellindustri-100 nyckeltal, Horwath & Horwath Sweden AB (Tönnerviksgruppen) och material från internrevisionen hos SARA AB.

Vid många revisioner har det visat sig att varken kassakontrollremsor eller gamla prislistor har bevarats. Prisuppgifter kan då ha hämtats från kvartalsrapporter som restaurangen lämnat till länsstyrelsens alkoholdetalj. Upprättade kalkyler blir då givetvis osäkrare. Svårigheten att bedöma svinnet ökar också. Det ligger således både i det allmännas och den enskilde restaurangägarens intresse att underlaget för inkomstredovisningen är så fullständigt som möjligt.

Svinn vid starkölshanteringen

De största differenserna mellan kalkylerad intäkt och redovisad intäkt har i de flesta fallen framkommit beträffande varugruppen starköl. Ofta tas tekniska brister i fatölsutrustningen fram som förklaring till stor del av svinnet. Jag vet av egen revisionserfarenhet att anställda vid bryggeriet som levererar fatöl till restaurangen undertecknat intyg där man redogör för hela svinnet vid starkölsförsäljningen. Vid en första anblick kan dessa intyg tillsammans med övrig argumentation ge en plausibel förklaring till svinnet.

Vid kontakter med den enda importören av fatölsutrustning på den svenska marknaden har det emellertid visat sig att utsagorna om tekniska brister i utrustningen är felaktiga. Enligt en representant för firman som importerar utrustning ska vid normal användning inget svinn förekomma.

Revisionsstatistik

Den av RSV initierade landsomfattande kontrollen av restauranger har medfört att många taxeringsrevisioner utförts som resulterat i stora beloppsmässiga höjningar. Statistik visar att 441 revisioner utförts under tiden 1 ja-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10

nuari 1983 till 31 december 1985 som medfört förslag till höjning av deklarerade inkomster med stora belopp. Av dessa 441 revisioner har 77 stycken inte föranlett någon ändring av taxerad inkomst.

Aktuella domar ang restaurangrörelser

Många skönstaxerade restaurangägare har överklagat sina taxeringar till länsrätten. Tyvärr har hittills inte så många besvär avgjorts av länsrätterna.

Följande aktuella domar i tingsrätt, länsrätt och kammarrätt, där en skönsmässig beräkning av intäkterna har godtagits, kan nämnas för intresserade.

Stockholms tingsrätt:
Dom 1983-06-18, mål nr B 176/82 D
Dom 1986-09-19, mål nr B 215/82

Länsrätten i Stockholms län:
Dom 1984-12-21, mål nr S 18887-84 och S 23969-82

Länsrätten i Gävleborgs län:
Dom 1985-09-25, mål nr S 3106-83
Dom 1986-02-03, mål nr S 2660--62-84
Dom 1986-03-25, mål nr S 1455--57-85

Länsrätten i Västmanlands län:
Dom 1984-01-25, mål nr S 2770-83 E

Länsrätten i Västernorrlands län:
Dom 1984-02-14, mål nr S 2494-83 och S 2495-83

Kammarrätten i Sundsvalls län:
Dom 1986-01-24, mål nr 2145--2146-1984.

Bokföringslagen

Vid utförda revisioner har det visat sig att det är mycket vanligt att kassakontrollremsor inte förevetts. Vilka regler finns i bokföringslagen beträffande kontrollremsor? Den frågan är intressant både ur taxeringssynpunkt och ur alkoholpolitisk synvinkel. I lagen om handel med drycker, som reglerar all handel med alkoholdrycker, framgår av § 70 att bokföringen i restaurangrörelse ska vara så utformad att kontroll av verksamheten är möjlig. Det innebär i praktiken att bokföringslagens regler ska vara uppfyllda.

I bokföringslagen eller av bokföringsnämndens uttalanden kan man inte få svar på frågan om kontrollremsan i ett restaurangföretag är räkenskapsmate-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10

Serveringsställets namn
Kvarterskrogen

KVARTALSUPPGIFT
Försäljning m m på restaurang Bilaga

Restaurangnr	Kvartal	År
1 010	7 1	8

Se anvisningar på omstående sida.

Länsstyrelsen

Omsättning (kronor)

Mat	Spritdrycker inkl spritdrinkar	Vin inkl vindrinkar	Starkol	Öl* (klass II)	Övriga drycker	Entré-, bords- och kuvertavgifter	SUMMA KR
10 631.960	18 40.403	26 36.264	34 227.920	42 –	50 100.174	58	66 1.036.726

*Kan omsättningen ej särredovisas får den redovisas under »Övriga dryckers.

Särskilda arrangemang

Offentlig dans	Varieté, musikunderhållning o d	Förströelsespel	Rulettspel o d
Genomsnittligt antal dagar per vecka		På serveringsstället befintligt antal	
74 –	75 –	76 –	80 1

Priser i huvudavdelning (kronor och ören)

Absolut rent Brännvin 4 cl	Billigaste lättvin 75 cl	Svenskt starkol 33 cl	Öl 33 cl	Lagrat lättol 33 cl	Bordsvatten 33 cl
84 17.25	88 43.00	92 15.00	96 –	100 7.00	104 7.00

Priser – billigaste alkoholfria festdrycker i huvudavdelning

Typ	Marke	1/1-butelj
Rod	Rotlack	108 20.00
Vit	Weisslack	112 20.00
Mousserande		116

Att har lamnade uppgifter ar sanningsenliga, försäkras

Anteckningar

rial som ska bevaras. Bokföringsnämnden är den myndighet som genom anvisningar och uttalanden har att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring. Bokföringsnämnden har i flera sammanhang fått frågor angående kontrollremsor i restaurangbranschen men fortfarande har frågan inte slutligt avgjorts.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10

God redovisningssed inom restaurangbranschen borde enligt min mening innebära att kontrollremsan från kassaregistret arkiveras som räkenskapsmaterial. Enligt entydiga erfarenheter från restaurangkontroll är en dålig bruttovinst så gott som alltid kopplad till bristfälliga räkenskaper. En grundläggande förutsättning för en korrekt inkomstredovisning är givetvis att nödvändiga och adekvata krav ställs på räkenskaperna.

Avslutande kommentarer

RSVs medverkan i kontroller av restauranger har sammantaget omfattat insamling och distribution av kontrollmaterial avseende ca 2 500 restauranger. Denna del av restaurangkontrollen — att ta fram ett underlag för urval av restaurangrörelser för revision — har Thörnhammar inget att erinra mot. Något urval av revisionsobjekt har inte gjorts vid RSV utan allt kontrollmaterial har översänts till respektive län.

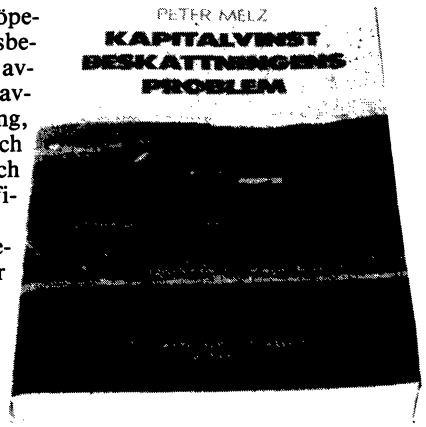
Beträffande taxeringsrevisioner bör slutligen framhållas att revisionsarbetet är svårt och krävande med tanke på bl a räkenskapernas skick, tidspressen och det omfattande regelkomplexet. Från RSVs sida har man lagt ned ett omfattande arbete på att utge ett flertal revisionshandledningar för att underlätta revisionsverksamheten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10

NYHETER

Peter Melz

KAPITALVINSTBESKATTNINGENS PROBLEM
— företrädesvis vid fastighetsförsäljningar



Boken behandlar bl.a. värdering av köpeskillingen, avgränsningen av omkostnadsbeloppet, indexuppräkningsproblem, avdragsrätten för realisationsförluster, delavyttringar, tidpunkten för beskattning, gränsdragningen mellan överlåtelser och upplåtelser och mellan köpeskilling och avkastning samt beskattningen vid benefika överlåtelser.
Peter Melz är universitetslektor i skatterätt vid Stockholms universitet. Boken är en akademisk avhandling.
Vårt pris: **430:**— inkl. moms

Sven-Olof Lodin

PERSPEKTIV PÅ SKATTERÄTTEN

Till Sven-Olof Lodins 50-årsdag har ett antal av hans uppsatser och debattartiklar sammanställts, som berör hela det skatterättsliga fältet. Både helt nyskrivna arbeten och tidigare utgivna mer eller mindre svåråtkomliga texter har medtagits.
Sven-Olof Lodin är professor i skatterätt vid Stockholms universitet.
Vårt pris: **170:**— inkl. moms.

BESTÄLL DIREKT från Juristförlaget, Juridiska Fakulteten, 106 91 Stockholm. Tel. 16 31 10.

Härmed beställes:

☐ *Melz,* Kapitalvinstbeskattningens problem

☐ *Lodin,* Perspektiv på skatterätten

Namn: .....

Adress: .....

Postadress: .....

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-09 18:15:10