Restaurang -83

Av kammarrättsfiskalen Börje Leidhammar och skattedirektören Lennart de Verdier, riksskatteverkets processavdelning

Inledning

Restaurang -83 är en samlande beteckning på en kontroll av restauranger som utförs i samarbete mellan länsskattemyndigheterna (LSKM) och riksskatteverket (RSV). Skattejuristen Jan Thörnhammar och förste byråsekreteraren Alf Westermark vid RSVs kontrollsektion har tidigare i denna tidskrift lämnat synpunkter på uppläggning och innehåll i kontrollen, se 1986 s 352 och s 406 resp 1987 s 344. Thörnhammar har i sina artiklar dessutom behandlat ett antal taxeringsmål som blivit en följd av nämnda kontroll. Sedan länge har RSV följt den ordningen att inte offentligt diskutera enskilda mål, process i tidskrifter eller andra massmedier är inte att rekommendera. Men eftersom artiklarna aktualiserat vissa allmänna frågor om handläggningen i taxeringsmål vill RSV föra fram några principiella synpunkter i ämnet.

Först skall i korthet RSVs medverkan i Restaurang -83 redovisas. En sammanfattning lämnas också av resultaten från en enkät som nyligen genomförts.

RSVs medverkan

RSV har genom en enkät hösten 1986 till samtliga LSKM inhämtat ett stort antal uppgifter om 330 taxeringsmål i anledning av Restaurang -83. Syftet har varit att få en generell bild av det hittillsvarande utfallet av kontrollen. En ingående redovisning av relationer mellan revisionspromemorior, yrkanden, domar och överklaganden liksom mellan åberopade grunder och invändningar har lämnats av berörda revisorer och taxeringsintendenter (TI). Genom fortlöpande skriftlig information till LSKM ger RSV råd och anvisningar i uppkommande processfrågor. Dessutom har processavdelningen kontinuerlig kontakt med TI i mål där behov av samordnande insatser föreligger. Det gäller t ex ansökningar om prövningstillstånd; sådana ges numera in till regeringsrätten först efter samråd med RSV (jfr de nya riktlinjerna för det allmän-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:44

nas processföring i skattemål, prop 1986/87:47). Vidare har RSV i restaurangmålen medverkat till att en arbetsgrupp tillsatts med representanter från Sveriges Hotell- och Restaurangförbund och RSV. Gruppen har till syfte att gemensamt försöka presentera en rapport om t ex redovisningsstandard och rättvisande bruttovinststatistik för restaurangbranschen. Bokföringsnämnden är informerad om gruppens arbete och kommer att medverka med sina kunskaper och erfarenheter.

Resultat från RSVs enkät

De undersökta skattesubjekten domineras av fysiska personer (65%). Genomgående är det mindre pizzerior som drivs som enskild firma. Näringsidkaren sköter oftast såväl drift som administrativa uppgifter; ett slags allt i allo. Fåmansföretagen i aktiebolags- och handelsbolagsform drivs genomgående av makar som båda tar aktiv del i verksamheten. Ett mindre antal aktiebolag utgörs av större företag med tiotals miljoner kronor i omsättning och med fler än 30 personer anställda.

Betalningssäkring har prövats i 60 fall eller ca 18 % av samtliga subjekt. I endast ett fall har ett sådant beslut upphävts. Den riskbedömning som det allmännas företrädare gjort enligt 4 § lagen (1978:660) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter delas med andra ord av domstolarna i mycket hög utsträckning.

TIs yrkande i domstol överensstämmer i sin helhet med revisorernas förslag i ca två tredjedelar av målen. För den resterande tredjedelen är det främst beloppens storlek som det råder delade meningar om. En förklaring till den bristande överensstämmelsen är att TIs yrkanden till en del grundar sig också på egna utredningsinitiativ. En annan är att TI inte sällan justerar sina yrkanden i samband med att den skattskyldige först i domstol åberopar relevanta invändningar mot innehållet i en revisionspromemoria. Här kan anmärkas att i inte mindre än 90% av alla mål fel och/eller brister förelegat i den skattskyldiges bokföring. I samband med skriftväxlingen i domstol kan ibland uppgifter om bokföringen lämnas som också motiverar TI att inskränka sin talan.

TI har fått helt eller delvis bifall i närmare 100% av alla mål som han fört till länsrätten. Endast 40% av dessa är emellertid helt bifallna. Av länsrättens domskäl kan man utläsa att domstolen ställer mycket stora krav på TIs bevisning i avseende på de yrkade beloppens storlek. Ca hälften av TIs höjningsyrkanden rör belopp under 100 000 kr taxerad inkomst. De beloppsmässigt mest väsentliga grunderna för TIs yrkanden är oredovisade intäkter i kombination med felaktiga/bristfälliga räkenskaper och låg bruttovinst. Motsvarande invändningar från de skattskyldiga är högt svinn p g a användning av stora ölsejdlar samt personalens egen konsumtion.

Vad gäller överklaganden till kammarrätt är statistiken knapphändig. Antalet mål som hittills överklagats är få.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:44

Utredningen i restaurangmålen

Genomgående grundas TIs yrkande i de aktuella målen på innehållet i en revisionspromemoria. På intäktssidan görs uppskattningar om försålda varor och egna uttag, fastställelse av kalkylerings- och prissättningsnormer, bedömning av rabatter och betalningsvillkor, klarläggande av försäljnings- och betalningsrutiner m m. På kostnadssidan uppskattas varuinköp (varuslag, inköpspriser och inköpsvillkor med hänsyn till rabatter m m), produktion (material- och arbetskraftsåtgång) jämte typiska omkostnader. Härtill kommer granskning av sådant som bokföringslagens regler om bl a gemensam verifikation, bokföringen av kontanta inkomster och utgifter samt bokföringens uppläggning i övrigt.

En taxeringsrevision kan för den som är föremål för densamma innebära en hel del olägenheter (se bl a prop 1961:100 s 262 ff). Revision kan företas utan att det föreligger någon misstanke om oegentligheter eller skattebrott. Det krävs också att den som berörs bemöter den utredning som företas vid revisionen. I restaurangmålen har utredningen sin grund i kvartalsuppgifter från socialstyrelsen, restaurangers inköp av starköl från bryggerier samt inköp av starköl, vin och sprit från AB Systembolaget. Kontrolluppgifterna omfattar ca 2 500 restauranger i hela landet — i stort sett samtliga kommersiella restauranger med tillstånd att servera starköl eller starkare drycker. Endast när stora differenser mellan kalkylerad och redovisad intäkt beträffande varugruppen starköl framkommit har revision genomförts. Hänsyn har vid differensens beräkning tagits till ett schablonmässigt svinn på 5 % och det lägsta av försäljningspriset för 33 cl starköl som restaurangen tillämpat enligt kvartalsuppgiften.

När revisionen genomförs har m a o revisorn ett grundmaterial att bygga den fortsatta utredningen på. Av väsentlig betydelse för denna är bokföringens kvalitet. Huvudregeln i 41 § kommunalskattelagen är att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Till självdeklarationen skall fogas bestyrkt avskrift av balansräkning samt vinst- och förlusträkning enligt vad som närmare framgår av 30 § 1 mom taxeringslagen. Även i övrigt skall erforderligt underlag finnas för självdeklarationen. Bokföringen skall följa bokföringslagens bestämmelser. Ofta har revisorerna som tidigare nämnts uppmärksammat grundläggande fel eller brister i bokföringen; kontrollnummerserien på kassarullarna har brutits, kassaremsor saknas helt för vissa perioder, intäkter har redovisats på fel år, verifikationer saknas eller kan inte identifieras, lagerinventering har inte utförts och bokföringen har inte skötts löpande.

Tilltron till räkenskapers bevisvärde rubbas självfallet allvarligt i sådana fall som nyss nämnts, se vidare prop 1955:160 s 100 Hermanson m fl, Taxeringshandbok, Lund 1981, s 61. Som rättsfallet RÅ 1984 1:79 synes utvi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:44

sa torde enbart en låg bruttovinst inte vara tillräcklig för skönsmässig eftertaxering, se även RÅ 1973 Fi 1141 och RÅ 1980 1:71.

RSV konstaterar nu att grundmaterialet från socialstyrelsen m fl jämfört med en felaktig eller bristfällig bokföring utgjort väsentliga förutsättningar för TIs processföring. Dessa förhållanden i kombination med bruttovinstberäkningar, lagerinventeringar, försäljnings- och kassakalkyler ger enligt RSVs mening TI en god grund att stå på när han väcker talan i domstol. Från RSVs sida är vi också överens med Thörnhammar så långt att en bruttovinststatistik ensamt inte bör utgöra grund för TIs åtgärder.

Något om bevisbördan

I restaurangmålen är genomgående fråga om prövning av yrkanden från det allmännas sida om taxering av i deklarationen oredovisade intäkter. Ibland föreligger sådana omständigheter att taxeringen får bestämmas efter skönsmässiga grunder. Vid eftertaxering förutsätts att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Gemensamt för alla taxeringsmål är att domstolen måste ta ställning till vad som behöver vara fastställt för att ett yrkande skall kunna läggas till grund för en taxering. Så gott som alla restaurangmål innehåller betydande osäkerhetsmoment vad gäller förekomsten av oredovisade inkomster, storleken på dessa och vem som tillgodogjort sig dem. Den vägning av styrkan på den erforderliga och den föreliggande bevisningen som skall göras blir m a o särskilt betydelsefull. Av stort intresse för parterna är naturligtvis domstolens redovisning i sina domskäl av den gjorda vägningen. Har den föreliggande bevisningen inte varit tillräcklig får förlorande part besked om de brister som förelegat och kan rätta sin framtida processföring därefter.

Till att börja med måste domstolen vid sitt avgörande bestämma beviskravet i det aktuella målet. Därmed sker också en precisering av bevisbördan. Beviskrav uttrycks ofta genom uppskattning av förekomsten av olika fakta. Vanligen används termerna antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart för att tala om när t ex oriktig uppgift anses föreligga. Den närmare innebörden i dessa termer är beroende av flera olika omständigheter, som t ex sannolikhetskalkyler och frekvensberäkningar. Här är det nu tillräckligt att framhålla att termerna ifråga representerar väsentliga slutsatser och därför bör användas med stor eftertanke. Alla torde vara överens om att det är skillnad mellan att det är uppenbart att det inte regnar i morgon resp att det är antagligt att så sker. Skillnaden blir väldigt tydlig om man tänker på att det förra sägs av någon som bor i ett soligt land där det inte regnat på flera år resp av den som råkade vistas på västkusten i Sverige ett par veckor i juli 1987.

Om nu domstolen bestämmer att kravet för eftertaxering skall vara visat/styrkt, vad har man då egentligen bestämt? Jo, dels har uttalats att en viss styrka på bevisningen för oriktig uppgift måste föreligga, dels att den som påstår att oriktig uppgift föreligger ansvarar för att styrkan uppnås. Sker det in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:44

te ogillas hans talan. Beviskravet preciserar m a o som tidigare sagts bevisbördan. Av tillgängliga domar i restaurangmålen är det olyckligtvis svårt att få närmare besked i domskälen om hur beviskravet bestämts. Delvis är detta en konsekvens av hur det allmännas processföring lagts upp. Redovisar TI sin syn på vilket beviskrav som bör ställas upp kan domstolen känna sig mera motiverad att utförligare än hittills behandla denna viktiga fråga. Thörnhammars kritik mot TIs processföring får till viss del ses mot denna bakgrund.

När det så gäller bevisvärderingen har i ett föregående avsnitt redogjorts för de handlingar TI åberopar till stöd för sin talan. Har avstämningen mot kontrolluppgifterna visat på stora differenser, har bokföringslagen åsidosatts, har kassaunderskott påvisats etc är det enligt RSVs mening angeläget att TI begär en domstolsprövning av den skattskyldiges taxeringar. RSV vill än en gång framhålla att en låg bruttovinst inte ensamt bör utgöra grund för TIs yrkande. Detta bör gälla oavsett om bokföringslagen följts eller ej och oavsett vilket slag av taxering som är i fråga. Deklarationens bevisvärde har i sådana fall som nu beskrivits ett mycket ringa värde. RSV vill emellertid framhålla att det är angeläget att TIs objektivitetsplikt iakttas. Ogrundade påståenden om oredovisade intäkter är självfallet oacceptabla. Den skattskyldige skall därför ges tillfälle att på ett tidigt stadium under revisionen förklara differenser och andra oklarheter. Det är angeläget att den skattskyldige utnyttjar sin rättighet att aktivt medverka under utredningsarbetets gång. Ofta torde han ha god hjälp av företagets revisor eller redovisningskonsult. Ju fylligare utredningen är desto bättre blir domstolens möjligheter att göra en utförlig bevisvärdering av det föreliggande materialet. En hög aktivitetsnivå ökar m a o möjligheterna till en rättvis och likformig taxering. TI kan knappast lastas för att den skattskyldige är passiv allra helst som det är den senare som förutsätts bäst känna till sina egna personliga och ekonomiska förhållanden.

Så långt RSV haft möjlighet att bedöma har Restaurang -83 handlagts i enlighet med de intentioner som nu kortfattat berörts. Saker och ting är dock sällan så bra att de inte kan bli bättre. Det är RSVs förhoppning att vi skall få något konstruktivt uträttat i den arbetsgrupp som etablerats mellan branschen och RSV. Kan förståelsen för våra olika yrkesroller dessutom öka är det så mycket bättre.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:44

Den 17:e upplagan av vår eftertraktade

SKATTEALMANACKA 1988

SPECIALALMANACKA MED EKONOMIUPPGIFTER!

GREMNERS
Företagsekonomi AB

"Skattealmanackan" är betydligt mer än en vanlig almanacka.

Den väl genomtänkta almanacksdelen består av timplanering för hela året, årsplan, anteckningsdel, ett löstagbart telefonregister och en 24-sidig världsatlas i färg.

Men det som främst skiljer vår almanacka från andra på marknaden är den 56-sidiga informationsguiden med högaktuella uppgifter om skatteregler och andra ekonomiska fakta som är ovärderliga för dig som vill spara tid och pengar.

(se innehållsförteckning till höger)

Såväl personnamn som firmanamn kan erhållas i guldtryck på pärmen. Företag kan också beställa en eller flera reklamsidor i inlagan – almanackan blir därigenom en exklusiv och praktisk present eller julklapp.

Ett särtryck av skattesidorna kan köpas separat. Både för 1987 (nytryck) och 1988.

Almanackan levereras i början av dec 1987.

OBS! Fickformat endast 85x135 mm.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING — Skatteinformation 1987

Ändringar som inträffat efter 1 nov 1986 har ej kunnat beaktas
Ackumulerad inkomst
Aktiemiljoner, beskattningsregler
Aktiemansparande
Allemansfonden
Arvs- och Gåveskatten
ATP-avgiften 1974–1987
Basbelopp
Baserheter
Begränsningsregel
Bilersättningar, avdrag, statliga
Bilformån
Bostadsrätter, beskattningsregler
Deklarationsgrans
Diskontot fr o m 1970. Drojsmålsranta
Existensminimum, normalbelopp
Fastighetsforsaljning, skatteregler
Fastighetsskatt
Folkpension m m
Forenklad sjalvdeklaration
Formogenhetsskatt
Forsakringar, skatteregler
Grundavdrag
Hemreseavdraget
Hotellrumspriser i utlandet
Inkomstbeskattningen 1986–1988
Investeringsstimulanser, frislapp
Kommunalskatter 1986
Konsumentprisindex
Lunchformån
Los egendom, beskattningsregler
Mervardeskatt
Myndighetsadresser
Maklararvoden
Premieobligationslån, dragningar 1987
Representation, avdragsgill
Resultatreglerande atgarder for foretag
Rantetabeller
Sambeskattning
Semester och semesterlon
Skatteflykt, lag om
Skattereduktioner
Sociala kostnader
Statliga inkomstskatter 1985–1988
Stampel- och Lagfartsavgifter
Traktamenten
Underskottsavdrag, skatt vid olika
Villabeskattning
Vinstdelningsskatt
Värdeminskning på fastigheter

© Dessa uppgifter är sammanställda av Gremners Företagsekonomi AB, Bögatan 44, 412 72 Göteborg, tel 031-40 07 80



(v g TEXTA TYDLIGT)

Jag beställer härmed:

- ☐ **... st Skattealmanackor 1988 i kalvskinn à kr 120:–** inkl moms
- ☐ **... st Skattealmanackor 1988 i konstläder à kr 80:–** inkl moms
- ☐ **... st Namntryck i guld enligt manus nedan à kr 20:–** inkl moms
- ☐ **... st Särtryck infodelen 1987 ur almanackan à kr 25:-** inkl moms
- ☐ **... st Särtryck infodelen 1988 ur almanackan à kr 25:-** inkl moms

Som ny kund kan du beställa provexemplar (Så länge lagret räcker) av 1987 års almanacka mot betalning av kr 20:– i exp.avg.

☐ **Jag önskar provex.**

För eget firmatryck — v g kontakta oss för information och prisuppgifter. (Måste beställas senast 1 nov.)

Namntryck: (OBS! högst 17 bokstäver) .....

.....

.....

NAMN/FÖRETAG .....

GATUADRESS .....

POSTADRESS .....

TEL ..... BESTÄLLARENS NAMN .....

Betalningssätt:

Förskottsbetalning – porto 4:20/st tillkommer.

- ☐ Förskott postgiro 43925 – 7 den .....
- ☐ Förskott bankgiro 361 – 5846 den .....
- ☐ Check (Kvitto med moms lämnas)

eller

- ☐ Önskar postförskott
- ☐ Önskar faktura

Exp.avgift 20 kr tillkommer om betalning EJ sker i förskott liksom postförskottsavgift.

Frankeras här

Till

Gremners FÖRETAGSEKONOMI

Bögatan 44
412 72 GÖTEBORG

Beställningar och information (kl 9–16) på tel 031-40 07 80

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:44