Målnummer: 5797-93 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 1995-07-07

Rubrik: Fråga om förutsättningarna för skönstaxering i det ordinarie förfarandet, när konkreta fel i räkenskaperna för en rörelse inte påvisats men den på grundval av räkenskaperna beräknade bruttovinsten är lägre än den för branschen normala. Inkomsttaxering 1987.

Lagrum: 21 § i den numera upphävda taxeringslagen (1956:623)

Rättsfall:
- RÅ 1962 not. Fi 940
- RÅ 1966 not. Fi 1738
- RÅ 1967 not. Fi 1605
- RÅ 1968 not. Fi 199
- RÅ 1968 not. Fi 2296
- RÅ 1984 1:79
- RÅ 1987 not. 635

REFERAT

S.F. drev tillsammans med sin bror T.F. rörelse genom F:s Närbutik och Bensinstation Handelsbolag (i fortsättningen benämnt bolaget). I sin självdeklaration till ledning för 1987 års taxering tog S.F. upp hälften av den för bolaget beräknade nettointäkten av rörelse eller 100 778 kr och redovisade - efter avstämning av och avdrag för avsättning för egenavgifter - en inkomst av rörelse om 75 213 kr.

Taxeringsnämnden höjde med åberopande av 21 § i den numera upphävda men för ifrågavarande taxering gällande taxeringslagen (1956:623) bolagets nettointäkt till 400 000 kr, varav hälften hänfördes till S.F. Efter avstämning av egenavgifter och avdrag för avsättning för sådana avgifter beräknades hans inkomst av rörelse till 149 630 kr. Skattemyndigheten beslöt den 30 oktober 1987 att påföra skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på ett underlag av (149 630 - 75 213=) 74 417 kr.

I överklagande yrkade S.F. att bli taxerad enligt deklarationen.

Skattemyndigheten, som bestred bifall till överklagandet, anförde bl.a. följande. En skatterevision omfattande räkenskapsåren 1985 och 1986 hade företagits. Vid revisionen hade redovisningssystemets uppläggning granskats. Vidare hade stickprovskontroll gjorts av redovisningen för år 1985, varjämte boksluten per den 31 december båda åren hade gåtts igenom. För år 1985 hade konstaterats vissa av myndigheten angivna brister avseende bl.a. bokföringen av utgifter och kreditförsäljningar, huvudbokföringen och bokföringen på inköpskontona. Myndigheten ansåg att de formella felaktigheter som konstaterats för år 1985 gällde också för år 1986. Enligt bolagets redovisning uppgick bruttovinsten för år 1984 till 7,2 procent, för år 1985 till 4,2 procent, för år 1986 till 5,6 procent, för år 1987 till 6,4 procent och för år 1988 till 7,6 procent. Bruttovinsten för livsmedelsförsäljningen, som omfattade 55 procent av hela omsättningen, uppgick till endast 2,5 procent för beskattningsåret 1986. Taxeringsnämndens höjning av nettointäkten till 400 000 kr motsvarande en höjning av bruttovinsten till 8,5 procent.

S.F. förnekade att bokföringen för år 1986 var bristfällig. Han ansåg att den låga bruttovinsten förklarades av att man hållit låga priser och av att en

utökning av sortimentet med frukt och grönsaker hade varit förlustbringande.

Länsrätten i Norrbottens län (1992-02-24, ordförande Lundgren) yttrade: Bolaget redovisar en försäljning på totalt 6 164 105 kr varav livsmedelsförsäljningens andel är 55 procent, bensinförsäljning 38 procent, reparationer och tillbehör 6,5 procent och tipsprovisioner 0,5 procent. Bruttovinsten för den totala verksamheten exklusive tipsservicen utgör 5,6 procent enligt föreliggande bokslut. Revisorn har därvid antagit att lagerökningen till största delen avser biltillbehör, vilken annars vid en bruttovinstberäkning skulle visa bruttoförlust. En bruttovinstberäkning avseende bensinförsäljningen visar en bruttovinst på ca 7 procent. Bruttovinsten för bensin utreddes vid 1986 års taxering till mellan 4,5-5,3 procent. - En bruttovinstberäkning visar således en bruttovinst om 5,6 procent för hela försäljningen. För det fall bruttovinsten beräknas för enbart livsmedelsförsäljning utgör denna 2,5-3 procent under förutsättning att redovisad lagerökning till största delen avser biltillbehör. Granskningsmannen uppger som exempel på livsmedelsförsäljning att bolaget på en av de mest omsatta varugrupperna som samtidigt har lågt pålägg som mjöl och mjölk hade en bruttovinst på 6,6 procent. Granskningsmannen har vidare för 1985 gjort en jämförelse med bruttovinster för livsmedelsdetaljhandeln som har en genomsnittlig bruttovinst på 18,2 procent med en nedre kvartil på 14,9 procent, en median på 17,9 procent och en övre kvartil på 20,1 procent. Bruttovinsterna för länet ligger något lägre än landet som helhet. - S.F. har i målet anfört att bolaget under beskattningsåret hållit låga priser och att satsning på färsk frukt och grönsaker varit förlustbringande. Enligt länsrättens bedömning kan detta inte mer än delvis förklara den låga bruttovinsten. - Bevisvärdet av en bruttovinstberäkning är tveksamt. I RÅ 1984 1:79 fann Regeringsrätten att enbart det förhållandet att en lägre bruttovinst redovisades i rörelsen än genomsnittet i branschen inte var tillräckligt för att åsätta skönstaxering. Mot bakgrund av de vanskligheter som föreligger med uträknande av bruttovinsten för en rörelse har praxis stannat för att skönstaxeringsförutsättningar inte föreligger, om myndigheterna enbart funnit en låg bruttovinstprocent. Normalt finns det även i fall av låg bruttovinst förklaringar till att resultatet är lågt. Det skall även föreligga brister i underlaget för deklarationen för att skönstaxeringsförutsättningar skall vara för handen. I detta fall är redovisningen klart missvisande. Felbokföringar har lett till att verksamheten blivit svår att överblicka och detta har medfört ett materiellt felaktigt resultat. - Länsrätten finner sammantaget att räkenskapernas formella och materiella brister utgör grund för skönstaxering av bolaget. Det allmänna har bevisbördan både för att visa att grund för skönstaxering föreligger och för uppskattningen av storleken av undanhållet belopp. Härvid har skattemyndigheten som enda grund för uppskattningen av storleken av undanhållet belopp åberopat ifrågavarande bruttovinstkalkyler. - Sammanfattningsvis finner länsrätten att av handlingarna i målet framgår att det i princip råder liknande förhållanden vid 1986 års och 1987 års taxering. Länsrätten höjde vid 1986 års taxering bolagets nettointäkt från 149 790 kr till 350 000 kr. Kammarrätten i Sundsvall fann att bolagets nettointäkt skall bestämmas till 300 000 kr. Se kammarrättens domar den 13 augusti 1990 med mål nr 1740 och 1741-89. - Länsrätten finner att vid 1987 års taxering finns grund att skönsmässigt uppskatta bolagets nettointäkt till i vart fall 300 000 kr. Enligt numera gällande rättspraxis omräknas inte avdrag för avsättning av egenavgifter, vilket innebär att det av taxeringsnämnden fastställda avdraget för avsättning av egenavgifter skall kvarstå oförändrat. Däremot borde rätteligen länsrätten nu göra en avstämning mellan medgivet avdrag enligt kammarrättens domar av den 13 augusti 1990 och debiterade avgifter. Eftersom skattemyndigheten får anses ha gjort denna avstämning genom ett omräkningsförfarande underlåter länsrätten att nu göra denna avstämning. - Eftersom nettointäkten delas lika mellan T. och S.F. skall S.F:s rörelseinkomst beräknas till (andel av nettointäkt 150 000 - avstämning av egenavgifter 496 - avsättning för egenavgifter 49 876=) 99 630 kr. Underlagssumman för skattetillägg nedsätts för S.F. från 74 417 kr till (99 630 - 75 213=) 24 417 kr.

Skäl för eftergift av påfört skattetillägg föreligger inte.

Länsrätten nedsätter S.F:s taxering till de belopp som framgår av bilaga 1 (här utesluten).

Länsrätten nedsätter påfört skattetillägg avseende S.F. till att avse 40 procent av den skatt som vid statlig taxering, underlag för tilläggsbelopp och kommunal taxering belöper på underlagssumman 24 417 kr.

S.F. överklagade och vidhöll yrkandet att bli taxerad enligt självdeklarationen. För det fall att detta yrkande inte skulle bifallas yrkade han att skattetillägg i varje fall inte skulle påföras. Till stöd för sin talan anförde han i huvudsak följande. Någon skatterevision av 1986 års räkenskaper hade inte företagits även om skattemyndigheten påstod detta. Han hade vid besök hos skatterevisorn erbjudit sig att lämna 1986 års räkenskaper för genomgång efter det att väsentliga ändringar gjorts i förhållande till år 1985. Revisorn hade dock avböjt att gå igenom eller ta emot 1986 års räkenskaper. Då skattemyndighetens underlag för skönstaxering byggde endast på en bruttovinstberäkning och formella brister i räkenskaperna ej hade verifierats ansåg han att tillräckliga skäl för att åsätta skönstaxering ej förelåg.

Skattemyndigheten, som bestred bifall till överklagandet, anförde bl.a. följande. Myndighetens inställning var att bokföringens standard år 1986 inte hade förbättrats jämfört med det år som granskats. Revisionen påbörjades under oktober månad 1986 med revisionsbesök den 7 april 1987 och avslutades med revisionspromemoria den 15 juni 1987. Eftersom revisionen hade påbörjats under senare delen av år 1986 var bokföringsåtgärder för det året i stor omfattning redan genomförda. Det innebar att de felaktigheter som konstaterats beträffande reviderad period torde belasta också år 1986. Enligt skattemyndighetens uppfattning talade en sammanvägning av alla fakta, låg bruttovinst och de grunder som angavs i länsrättens dom, för att det redovisade rörelseresultatet inte var riktigt och att en uppskattning av resultatet enligt 21 § taxeringslagen borde ske.

Kammarrätten i Sundsvall (1993-08-31, Tärnvik, referent, Forsberg) yttrade: Av utredningen framgår att bolagets räkenskaper för beskattningsåret (= räkenskapsåret) 1985 varit föremål för granskning vid taxeringsrevision och att granskningsmannen därvid också haft tillgång till räkenskaperna för 1986. Någon egentlig granskning av dessa senare räkenskaper har dock inte skett. Såvitt framgår har inte några konkreta bristfälligheter kunnat påvisas i räkenskaperna för 1986, såsom var fallet beträffande föregående år då väsentliga formella och materiella brister i redovisningen kunnat konstateras. Dessa brister i kombination med låg bruttovinstprocent har föranlett skönstaxering 1986. - Skattemyndigheten gör gällande att brister torde föreligga i bolagets redovisning för räkenskapsåret 1986. Kammarrätten kan dock i detta mål inte finna utrett att sådana brister föreligger. Enbart den omständigheten att bruttovinsten för livsmedel är låg med hänsyn till vad som för branschen kan anses normalt kan enligt kammarrättens bedömning inte med hänsyn till omständigheterna i övrigt anses utgöra tillräcklig grund att uppskatta S.F:s inkomst av rörelse efter skön. Med deklarationen som underlag och med ett oförändrat avdrag för egenavgifter finner kammarrätten att den del av rörelsens nettoresultat som belöper på S.F. kan beräknas till 50 408 kr. - Kammarrätten bifaller överklagandet och nedsätter taxeringarna till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Kammarrätten undanröjer påfört skattetillägg.

Kammarrättsrådet Ejvinson var skiljaktig beträffande frågan om avdrag för avsättning för egenavgifter. Han ansåg att avdraget borde begränsas till det i deklarationen yrkade beloppet och att taxeringarna följaktligen skulle bestämmas till deklarerade belopp.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa S.F:s taxering i enlighet med länsrättens dom. Till stöd för yrkandet anfördes i huvudsak följande. RSV gjorde inte gällande att några formella eller materiella brister hade påvisats i handelsbolagets räkenskaper. Den i målet utförda bruttovinstkalkylen och en på den baserad påläggskalkyl utgjorde - i avsaknad av en nöjaktig förklaring till den kraftiga differensen mot vad som var normalt i branschen - tillräcklig grund för att i ett ordinärt förfarande eller en ordinär process frångå deklarationen genom skönstaxering. Av processuella skäl var RSV förhindrat att yrka en större skönsmässig höjning än den som länsrätten beslutat, vilket skulle motsvara en bruttovinst på livsmedel på ca 5,2 procent.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-07-07, Palm, Berglöf, Sjöberg, Swartling, Lavin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. En bestämmelse om skönstaxering infördes första gången genom lagstiftning år 1955. Den togs påföljande år in som 21 § i taxeringslagen (1956:623). Med ändringar som endast var av redaktionell art överfördes den sedermera till 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324). Det är 21 § i 1956 års lag som är tillämplig i målet. Den lyder: Har deklaration ej avgivits eller kan, på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklaration, inkomst av viss förvärvskälla eller skattepliktig förmögenhet icke tillförlitligen beräknas, skall inkomsten eller förmögenheten uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finnes skäligt.

Frågan i målet är om det finns förutsättningar att vid 1987 års taxering uppskatta inkomsten av den av bolaget bedrivna rörelsen efter skön. I underinstanserna har det allmänna som grund för skönstaxering åberopat bl.a. att bolagets räkenskaper varit behäftade med formella och materiella brister. I Regeringsrätten görs inte längre gällande att några sådana brister har påvisats. Till stöd för sin talan åberopar RSV uteslutande att den i målet utförda bruttovinstkalkylen visar en kraftig och inte nöjaktigt förklarad differens i förhållande till vad som är normalt i branschen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

När ett företags deklaration och räkenskaper är formellt korrekta, brukar de normalt tillmätas ett betydande bevisvärde (Hedborg m.fl, Taxeringshandbok, 2 uppl., s. 52 och 59, Lagergren, Rättvisa vid taxering, 2 uppl., s. 264 och 268 och Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 4:3:7; jfr vad som i prop. 1955:160 s. 101 sägs om betydelsen av korrekt förda anteckningar). Om materiella fel ändå påvisas, skall de naturligtvis rättas. Ett oriktigt uppgiftslämnande kan också föranleda sanktioner i form av bl.a. skattetillägg. Skönstaxering är däremot inte en sanktion mot ett bristfälligt uppgiftslämnande utan en utväg som skall tillgripas bara när inkomsten inte kan beräknas på annat sätt (a. prop. s. 101-102). Som framgår av den nyss citerade lagtexten fordras för skönstaxering att deklaration inte har lämnats eller att deklarationen eller underlaget för den har sådana brister att de inte utgör en tillförlitlig grund för inkomstberäkning. Frågan om en skönsmässig uppskattning av ett företags inkomst aktualiseras i regel först sedan det vid en granskning har framkommit att räkenskaperna har formella eller materiella brister. I förevarande fall är situationen en annan. Som utgångspunkt för den bedömning som skall göras i målet gäller numera att några konkreta brister i deklarationen eller räkenskaperna inte har påvisats.

I ett sådant läge uppkommer frågan vilken betydelse som skall tillmätas bevismedel av det slag som en bruttovinstkalkyl utgör. Utmärkande för denna metod - liksom för en sådan metod som beräkning av kontantöverskott - är att den utgår från uppgifter som finns i deklarationen eller räkenskaperna och lägger dessa uppgifter till grund för en fortsatt analys. Om en sådan analys ger ett resultat som med hänsyn till övriga kända förhållanden inte framstår som

rimligt, ligger det nära till hands att anta att handlingarna i fråga inte ger en korrekt information och således inte är tillförlitliga. Lagtexten hindrar inte att förutsättningarna för skönstaxering fastställs på denna indirekta väg. Det kan visserligen sägas att domstolarna varit obenägna att godta beräkningar av nu avsett slag som tillräckligt stöd för skönstaxering (jfr Lagergren, a.a. s. 286, och Almgren-Leidhammar, a.a. s. 4:3:7). Praxis ger dock flera exempel på att resultatet av en bruttovinstkalkyl tillagts en avgörande betydelse för möjligheterna att i det ordinarie förfarandet tillgripa skönstaxering (se bl.a. rättsfallen RÅ 1962 not. Fi 940, RÅ 1966 not. Fi 1738, RÅ 1967 not. Fi 1605, RÅ 1968 not. Fi 199 och RÅ 1968 not. Fi 2296 samt kommentarer av bl.a. Hermansson m.fl., Taxeringshandbok, 1981, s. 60 och Almgren-Leidhammar, a.a. s. 4:3:7-8). En annan sak är att en låg bruttovinst eller ett lågt kontantöverskott inte ansetts utgöra tillräckligt skäl för en skönsmässig eftertaxering (se bl.a. RÅ 1984 1:79 och RÅ 1987 not. 635).

Mot denna bakgrund kan rättsläget beskrivas så att det inte är uteslutet att tillgripa skönstaxering i det ordinära förfarandet när några konkreta fel i deklarationen eller räkenskaperna visserligen inte har påvisats men resultatet av en bruttovinstkalkyl ändå med viss styrka indikerar brister i deklarationen eller dess underlag. Det är inte möjligt att generellt uttala vilket bevisvärde som i detta sammanhang bör tillmätas en bruttovinstberäkning. Vid bedömningen måste beaktas att metoden normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment, både såvitt gäller beräkningen av bruttovinsten hos det enskilda företaget och när det gäller att fastställa en rättvisande jämförelsenorm. Resultatet av en kalkyl kan dessutom inte bedömas isolerat utan måste ställas i relation till de förklaringar som den skattskyldige kan ha lämnat och övriga föreliggande omständigheter. Om det emellertid - även med beaktande av nämnda osäkerhetsmoment - kan konstateras att den på grundval av räkenskaperna beräknade bruttovinsten väsentligt avviker från vad som är normalt för liknande företag i branschen och om omständigheterna i övrigt inte ger en rimlig förklaring till avvikelsen, bör lagens krav på brister i deklarationen eller dess underlag kunna anses uppfyllda och skönstaxering således kunna komma i fråga.

I förevarande fall är det fråga om en av S.F. och hans bror i handelsbolag bedriven rörelse, som har omfattat livsmedelsförsäljning från en s.k. närbutik ansluten till VIVO-kedjan i kombination med försäljning av drivmedel och biltillbehör samt verkstadstjänster. Verksamheten bedrevs utan anställda i Luppio, ett mindre samhälle i glesbygd. Närmaste livsmedelsaffär var belägen på 5 km avstånd i Hedenäset. Verksamheten var också utsatt för konkurrens från en större affär i Övertorneå som i sin tur styrdes av de speciella förhållanden som gällde för gränshandeln. Omsättningen uppgick under beskattningsåret 1986 till drygt 6 milj. kr, varav ca 55 procent hänförde sig till livsmedelsförsäljningen. Handelsbolaget försattes i konkurs år 1993.

De anmärkningar som från det allmännas sida har framställts beträffande det för verksamheten redovisade resultatet har uteslutande avsett livsmedelsförsäljningen. För denna har på grundval av handelsbolagets räkenskaper framräknats en bruttovinst på knappt 2,5 procent, varvid dock antagits att hela den lagerökning som räkenskaperna utvisar har varit hänförlig till biltillbehör och olja. Det har uppgetts att en sammanställning av bruttovinster för livsmedelsdetaljhandeln i Norrbottens län avseende 1983-1985 års taxeringar visar ett genomsnitt på 18,2 procent (med en median på 17,9 procent, en nedre kvartil på 14,9 procent och en övre kvartil på 20,1 procent). Vidare har upplysts att en något lägre bruttovinst har kunnat noteras för livsmedelshandlare som haft sin verksamhet förlagd i anslutning till gränsövergångar (i Haparanda 12-15 procent för butiker med en omsättning likvärdig med den som redovisats för handelsbolaget).

Det kan noteras att den beräkning av handelsbolagets bruttovinst som gjorts på grundval av räkenskaperna är behäftad med vissa osäkerhetsmoment, åtminstone såvitt avser behandlingen av lagerökningen. Vidare framstår det

som ovisst om de för hela länet sammanställda bruttovinsterna, avseende beskattningsåren 1982-1984, verkligen ger en rättvisande grund för jämförelse med en verksamhet som under år 1986 bedrivits på de villkor och under de förutsättningar som har gällt för handelsbolaget. Även med beaktande av dessa förhållanden kan det dock konstateras att en betydande skillnad föreligger mellan den på grundval av räkenskaperna beräknade bruttovinsten på livsmedelsförsäljning och den bruttovinst som kunde vara att förvänta.

Till förklaring av denna avvikelse från normal bruttovinst har S.F. i Regeringsrätten anfört flera omständigheter, av vilka några inte åberopats tidigare i målet. Med anledning härav har RSV hänvisat till den bestämmelse i 37 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291), som föreskriver att omständigheter som klaganden åberopar först i Regeringsrätten får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Bestämmelsen är enligt sin lydelse inte tillämplig på S.F:s talan, eftersom han inte är klagande i Regeringsrätten. Vidare bör beaktas att parternas argumentering i underinstanserna - på grund av den ståndpunkt som det allmänna då intog - var nästan helt inriktad på frågan huruvida brister hade påvisats i handelsbolagets räkenskaper. Sedan det allmänna numera begränsat grunden för sin talan och parternas uppmärksamhet därmed har kommit att mer än tidigare riktas mot frågan om betydelsen av den låga bruttovinsten, skulle det inte vara rimligt att bortse från de nya omständigheter som S.F. åberopar. Dessa omständigheter innebär i huvudsak att det på grund av verksamhetens inriktning, affärsläget och konkurrensförhållandena varit nödvändigt att hålla låga priser samt att det förekommit ett betydande svinn och dessutom stora förluster på frukt och andra färskvaror. Bristande förmåga och bristfällig utbildning har också åberopats.

De förklaringar som S.F. har lämnat är delvis mycket allmänt hållna. Vissa konkreta exempel har dock anförts, avseende bl.a. de situationer där rabatterade priser har förekommit eller där misstag har gjorts vid inköp eller prissättning. Uppgifterna framstår inte som osannolika. Vid bedömningen av vilka krav som i förevarande fall bör ställas på den skattskyldiges bevisning kan dessutom inte bortses från att frågan om betydelsen av den låga bruttovinsten - av nyss berörda skäl - kommit att uppmärksammas i processen först på ett sent stadium då det knappast längre är möjligt att på ett tillfredsställande sätt dokumentera de åberopade förhållandena.

Vid en helhetsbedömning av vad som förekommit i målet finner Regeringsrätten att de förklaringar till den låga bruttovinsten som S.F. har lämnat bör godtas. Den i och för sig betydande avvikelsen från vad som kan antas ha varit normal bruttovinst utgör således i förevarande fall inte tillräckligt skäl för skönstaxering.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

Föredraget 1995-05-09, föredragande Wahling Bexhed, målnummer 5797-1993

Anm: Samma dag föredrogs ett mål, avseende T.F:s taxering 1987, mål nr 6063-1993, vilket avgjordes med samma utgång.

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur: prop. 1955:160, s. 101-102; Hedborg m.fl., Taxeringshandbok, 2 uppl., s. 52, 59; Lagergren, Rättvisa vid taxering, 2 uppl., s. 264, 268, 286; Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 4:3:7-8; Hermansson m.fl., Taxeringshandbok, 1981, s. 60.