

## Förord

Handledning för skatterevision, Revisionspromemorian, innehåller en beskrivning av hur en revisionspromemoria ska struktureras och vad den ska innehålla. Handledningen ger anvisningar, råd och uppslag för den enskilde revisorn i dennes arbete med att redovisa resultatet av revisionen i en revisionspromemoria.

Handledningen ska tillämpas inom Skatteverkets revisionsarbete avseende skatter och avgifter. Handledningen är så utformad att den kan användas i utbildningen av revisorer och som kunskapskälla för alla som deltar i Skatteverkets revisionsarbete.

Handledning för skatterevision ges ut i flera delar. Förutom denna om Revisionspromemorian finns Reglerna kring revisionsverksamheten och Revisionsmodellen. Arbete pågår också med att uppdatera handledningen Samarbete med polis och åklagare.

Ändringar i handledningen sedan föregående utgåva 1998 har gjorts i flera avseenden. Anpassning har skett till förändrad lagstiftning, bl.a. inom redovisningsområdet. Ett särskilt avsnitt finns som redogör för de större förändringarna. Under arbetets gång har medarbetare på regionerna bidragit med värdefulla förslag och synpunkter.

Solna i oktober 2006

Suzanne Lindblom

# Innehåll

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Förord</b> .....   | <b>3</b>  |
| <b>Förkortningslista</b> .....  | <b>9</b>  |
| <b>Sammanfattning av ändringar jämfört med föregående utgåva av<br/>Handledning i skatterevision Revisionspromemorian (RSV626 utgåva 1)</b> | <b>11</b> |
| <b>1 Utrednings- och kommunikationsskyldighet</b> .....   | <b>13</b> |
| 1.1 Allmänt.....  | 13        |
| 1.2 Utredningsskyldighet .....  | 14        |
| 1.3 Kommunikationsskyldighet.....   | 17        |
| <b>2 Sekretess</b> .....  | <b>19</b> |
| 2.1 Allmänt.....  | 19        |
| 2.2 Konkurs.....  | 19        |
| 2.3 Uppgifter som rör annan .....   | 20        |
| 2.4 Utlämnande inom Skatteverket .....  | 20        |
| 2.5 Utlämnande till en annan myndighet .....  | 21        |
| <b>3 Allmänt om promemorian</b> .....   | <b>23</b> |
| 3.1 Tydlighet och struktur .....  | 23        |
| 3.2 Språklig utformning.....  | 23        |
| 3.3 PM-stöd .....   | 25        |
| 3.4 Underskrift .....   | 26        |
| 3.5 Meddelandebblankett/svarstider .....  | 26        |
| 3.6 Ändamålsprincipen .....   | 26        |
| <b>4 Olika promemrior</b> .....   | <b>29</b> |
| 4.1 Allmänt.....  | 29        |

## 6 Innehåll

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| 4.2       | Delpromemoria.....  | 29        |
| 4.3       | Granskningspromemoria.....                                    | 30        |
| 4.4       | Tilläggspromemoria.....                                       | 32        |
| 4.5       | Förhandspromemoria.....                                       | 32        |
| 4.6       | Internpromemoria.....   | 34        |
| <b>5</b>  | <b>Promemorians utformning och innehåll.....</b>              | <b>35</b> |
| 5.1       | Allmänt.....  | 35        |
| 5.2       | Rubriker.....   | 36        |
| 5.3       | Promemoria helt utan beskattningsändringar, s.k. noll-PM..... | 37        |
| 5.4       | Iakttagelser som gjorts vid sidan om revisionen.....          | 37        |
| 5.5       | Påpekanden.....   | 38        |
| 5.6       | Bilagor.....  | 39        |
| <b>6</b>  | <b>Promemorians första sida.....</b>                          | <b>41</b> |
| <b>7</b>  | <b>Beloppsmässig sammanfattning.....</b>                      | <b>43</b> |
| 7.1       | Allmänt.....  | 43        |
| 7.2       | Underrubrik – Inkomsttaxering.....                            | 45        |
| 7.3       | Underrubrik – Mervärdesskatt.....                             | 47        |
| 7.4       | Underrubrik – Arbetsgivaravgifter.....                        | 49        |
| 7.5       | Underrubrik – Avdragen skatt.....                             | 50        |
| 7.6       | Underrubrik – Punktskatter.....                               | 51        |
| <b>8</b>  | <b>Revisionens omfattning.....</b>                            | <b>55</b> |
| <b>9</b>  | <b>Redovisningen.....</b>                                     | <b>57</b> |
| 9.1       | Allmänt.....  | 57        |
| 9.2       | Allvarliga brister i redovisningen.....                       | 58        |
| 9.2.1     | Beskrivning.....  | 58        |
| 9.2.2     | Gällande rätt.....  | 59        |
| 9.2.3     | Lämnade synpunkter.....                                       | 60        |
| 9.2.4     | Bedömning.....  | 60        |
| <b>10</b> | <b>Beskattningsändringar.....</b>                             | <b>63</b> |
| 10.1      | Disposition.....  | 63        |

|             |  |           |
|-------------|--|-----------|
| <b>10.2</b> | <b>Grundstruktur – de fem grundmomenten.....</b>             | <b>64</b> |
| 10.2.1      | Beskrivning .....  | 65        |
| 10.2.2      | Gällande rätt .....  | 66        |
| 10.2.3      | Lämnade synpunkter .....                                     | 67        |
| 10.2.4      | Skattemässig bedömning .....                                 | 67        |
| 10.2.5      | Beloppsmässiga konsekvenser .....                            | 69        |
| <b>10.3</b> | <b>Speciellt om olika skatter/avgifter m.m.....</b>          | <b>69</b> |
| 10.3.1      | Redovisning sista perioden.....                              | 69        |
| 10.3.2      | Mervärdesskatt .....   | 70        |
| 10.3.3      | Arbetsgivaravgifter .....                                    | 70        |
| 10.3.4      | Avdragen skatt .....   | 70        |
| 10.3.5      | Kontrollavgifter för anställda.....                          | 70        |
| 10.3.6      | Enskild näringsidkare, handelsbolag och kommanditbolag ..... | 71        |
| <b>11</b>   | <b>Eftertaxering/efterbeskattning.....</b>                   | <b>75</b> |
| <b>12</b>   | <b>Skattetillägg .....</b>                                   | <b>79</b> |
| <b>13</b>   | <b>Information för framtida deklARATIONER .....</b>          | <b>83</b> |
|             | <b>Sakregister .....</b>                                     | <b>87</b> |

## Förkortningslista

|       |                                       |
|-------|---------------------------------------|
| BFN   | Bokföringsnämnden                     |
| BrB   | Brottsbalken                          |
| Dnr   | Diarienummer                          |
| Ds    | Departementsskrivelse                 |
| FL    | Förvaltningslagen (1986:223)          |
| HB    | Handelsbolag                          |
| IL    | Inkomstskattelagen (1999:1229)        |
| JO    | Justitieombudsmannen                  |
| KB    | Kommanditbolag                        |
| KFM   | Kronofogdemyndigheten                 |
| ML    | Mervärdesskattelagen (1994:200)       |
| Prop. | Proposition                           |
| Ref.  | Referat                               |
| RR    | Regeringsrätten                       |
| RSFS  | Riksskatteverkets författningssamling |
| RSV   | Riksskatteverket                      |
| RÅ    | Regeringsrättens årsbok               |
| SBE   | Skattebrottsenheten                   |
| SBL   | Skattebetalningslagen (1997:483)      |
| SekrL | Sekretesslagen (1980:100)             |
| SkBrL | Skattebrottslagen (1971:69)           |
| SOU   | Statens offentliga utredningar        |
| TL    | Taxeringslagen (1990:324)             |

## Sammanfattning av ändringar jämfört med föregående utgåva av Handledning i skatterevision Revisionspromemorian (RSV626 utgåva 1)

Förändringarna i revisionshandledningen sker i första hand för att underlätta för revisorn att utforma en välstrukturerad promemoria till den reviderade. Förändringarna ska leda till att den reviderade lättare ska kunna förstå och följa alla led i utredningen och att de skattemässiga konsekvenserna blir tydligare. Redogörelsen för motivering av eftertaxering/efterbeskattning har lagts in i ett särskilt avsnitt samtidigt som större vikt har lagts vid redogörelsen för bedömning av skattetillägg. Revisorns beskrivning av revisionens omfattning får ökad betydelse.

Nedan sammanfattas de väsentligaste förändringarna.

1. Bildandet av en myndighet, Skatteverket, har fått effekter i bl.a. avsnittet som behandlar kommunikationsskyldigheten.
2. I promemorian ska fysiska personer benämnas *du* och juridiska personer *ni*. Både *du* och *ni* ska skrivas med små bokstäver när de förekommer inne i en mening.
3. *Beskattningsår* ska användas i stället för *räkenskapsår*, *kalenderår* m.m. vilket innebär en anpassning till uttryckssättet i inkomstskattelagen, mervärdesskattelagen m.fl. lagar.
4. Som första sida i en *tilläggspromemoria* används blankett SKV 6327. På denna sida ska revisorn genom kryssmarkering antingen hänvisa till en redogörelse på kommande sidor eller informera om att inga beskattningsändringar kvarstår.
5. *Internpromemoria* ersätter begreppet *särskild skrivelse*.
6. Längst ned på promemorians första sida finns en ruta som kan användas för fri text och som gör det möjligt att redovisa revisionens omfattning och begränsningar när revisionen inte medför några beskattningsändringar och då revisionspromemorian därför endast består av denna första sida. Om ägaruppgifter m.m. har betydelse för beskattningen ska uppgifterna lämnas i avsnittet om beskattningsändringar.
7. Underskrift av promemorian ska ske på sista sidan.
8. *Beloppsmässig sammanfattning* ska inledas med en övervägandemening som gäller för samtliga skatter och avgifter i den beloppsmässiga sammanfattningen. Uppställningarna har getts en enhetlig struktur motsvarande den som tidigare användes för inkomsttaxeringen, dvs. med en kolumn för beskattningsfrågan.

## 12 Sammanfattning av ändringar ...

9. I den beloppsmässiga sammanfattningen ska redovisningen av beskattningsändringarna ske per taxeringsår och beskattningsår för inkomsttaxeringen samt per beskattningsår och redovisningsperiod för övriga skatter och avgifter.
10. I Safir finns möjlighet att öppna ett Word-dokument benämnt *PM-stöd*. I detta dokument kan revisorn kopiera in färdiga rubriker, tabeller, texter m.m. Samtliga uppställningar i avsnittet *Beloppsmässig sammanfattning* i denna handledning finns tillgängliga i PM-stödet.
11. Avsnittet *Verksamheten* har tagits bort ur promemorian. I de fall verksamhetens omfattning och inriktning har betydelse för bedömningen i beskattningsfrågan ska relevanta uppgifter tas in i denna redogörelse.
12. Redogörelsen för eftertaxering ska göras i ett särskilt avsnitt i promemorian och ska följa grundmomenten *Beskrivning – Gällande rätt – Lämnade synpunkter – Bedömning*. Revisorn ska återge eller beskriva relevanta delar av lagtext och gällande rätt i promemorian. Den blankett som tidigare använts som bilaga till revisionspromemorian och som innehöll bestämmelserna om eftertaxering finns inte längre.
13. Redogörelsen för skattetillägg ska göras i ett särskilt avsnitt i promemorian och ska följa grundmomenten *Beskrivning – Gällande rätt – Lämnade synpunkter – Skattemässig bedömning – Beloppsmässiga konsekvenser*. Revisorn ska återge eller beskriva relevanta delar av lagtext och gällande rätt i promemorian. Den blankett som tidigare använts som bilaga till revisionspromemorian och som innehöll bestämmelserna om skattetillägg finns inte längre. Däremot finns reglerna om befrielse och undanröjande av skattetillägg att tillgå på blankett SKV 6330.
14. En ny rubrik *Information för framtida deklarationer* ersätter rubriken *Framtida ändringar* och ska behandla olika skattemässiga justeringar som ska göras i framtiden. Avsnittet ska placeras sist i promemorian.
15. När ändringar redovisas beträffande arbetsgivaravgifter, t.ex. att den reviderade inte redovisat vissa förmåner i avgiftsunderlaget, ska ändringarna föranleda sänkning av inkomsttaxeringen motsvarande de arbetsgivaravgifter Skatteverket överväger att ta ut. Avdrag vid inkomsttaxeringen tillgodoförs med hänvisning till god redovisningssed som följdändring. (Notera dock vad som anges i avsnitt 13 om förslag till ny lagstiftning angående ändringar av skattebeslut i efterhand.)

# 1 Utrednings- och kommunikationsskyldighet

## 1.1 Allmänt

### Utrednings- skyldighet

Skatteverkets utredningsskyldighet regleras i bl.a. 3 kap. 1 § TL.

#### 3 kap. 1 § TL

Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

Motsvarande bestämmelser finns inte i SBL. Inte heller i FL finns någon uttrycklig bestämmelse om myndigheternas utredningsskyldighet. Av allmänna förvaltningsrättsliga grundsatser följer emellertid att den s.k. official- eller undersökningsprincipen gäller inom hela förvaltningen. Denna princip innebär att myndigheterna ska se till att ärendena blir så utredda som deras beskaffenhet kräver och har delvis blivit lagfäst genom serviceskyldigheten i 4 § FL. Varje myndighet ska inom sitt område hjälpa enskilda att ta till vara sina rättigheter så långt det är möjligt och lämpligt. Vidare ska myndigheten enligt 7 § FL andra meningen beakta möjligheten att själv från andra myndigheter inhämta upplysningar och yttranden om sådana behövs.

### Kommunikations- skyldighet

Innan Skatteverket avgör ett ärende ska den skattskyldige få möjlighet att yttra sig.

#### 3 kap. 2 § TL

Den skattskyldige skall ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt.

I fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och att få tillfälle att yttra sig över dem gäller bestämmelserna i 17 § FL.

Bestämmelserna i 17 § FL reglerar den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och att få tillfälle att yttra sig över dem.



I 14 kap. 1 § SBL finns bestämmelser motsvarande 3 kap. 2 § TL.

De krav som allmänt ställs på Skatteverkets utrednings- och kommunikationsskyldighet behandlas i Rätt handlagt (SKV 119 utgåva 3, avsnitt 3.2 och 7.5).

## **1.2 Utredningsskyldighet**

### **Syfte**

Syftet med en utredning är att klarlägga de faktiska förhållanden som är relevanta för beskattningen. Utredningen ska vara objektiv och ska belysa omständigheter som talar både till fördel och till nackdel för den skattskyldige.

Innan revisorn färdigställer revisionspromemorian ska alla frågor som förekommer i den vara tillräckligt utredda, vilket innebär ett tämligen långtgående utredningskrav. En utredning är tillräcklig då den uppfyller de krav på bevisning som gäller för den aktuella beskattningsfrågan. Vad som är tillräcklig utredning får därför avgöras från fall till fall (prop. 1989/90:74 s. 284). Kravet på tillräcklig utredning omfattar alla frågor oavsett om de är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. Däremot är kravet på att förete bevisning och att argumentera i promemorian av naturliga skäl starkare i en fråga som kan medföra ändring till nackdel för den skattskyldige jämfört med när ändringen är till dennes fördel. För att nå fram till en tillräcklig utredning måste revisorn anpassa denna till det mått av bevisning som krävs i den aktuella situationen. Därför innebär begreppet *tillräcklig* att särskilda krav ställs på utredningen vid eftertaxering/efterbeskattning. På samma sätt gäller särskilda utredningskrav i frågor som kan leda till skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

Begreppet tillräcklig är emellertid inte enbart ett mått på lägsta godtagbara utredningsnivå. Det innebär även en begränsning av revisorns utredningsinsats. Såväl tidsaspekten som krav på effektiv användning av Skatteverkets resurser måste ingå i bedömningen av hur långt utredningsskyldigheten sträcker sig. En utredning av en beskattningsfråga ska således inte vara mer omfattande än vad som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beskattningsbeslut.

För att uppfatta problemen i en beskattningsfråga rätt måste revisorn sätta sig väl in i denna. Har revisorn gjort det och dessutom beaktat det aktuella rättsläget är förutsättningarna goda för en genomtänkt handläggning som uppfyller utredningsskyldighetens krav på tillräcklighet. Detta gäller oavsett

om den reviderade godtar eller inte godtar beskattningsändringen eller inte lämnar några synpunkter på den.

Samma krav på objektiv och tillräcklig utredning gäller för en granskningspromemoria (se avsnitt 4.3). Vid revision av exempelvis ett mindre fåmansföretag är det ofta ägaren som företräder bolaget och är kontaktperson mot revisorn. Om beskattningsändringarna då avser bolagets ägare är det naturligt att revisorn gått igenom frågorna med denne under revisionen, vilket är tillräckligt. Om däremot beskattningsändringarna avser en anställd kan det krävas att kontakt tas med denne för att utredningen ska vara tillräcklig innan revisorn skriver granskningspromemorian. Det kan då gälla att exempelvis kontrollera och komplettera sakuppgifterna.

### **Löpande dialog**

Det ligger i sakens natur att revisorn löpande under revisionen har kontakter med den reviderade. En löpande dialog ger i regel bättre möjligheter att få rätt information genom att den reviderade då oftast förstår beskattningsfrågans karaktär. Den reviderade får även möjlighet att föra fram eventuella synpunkter på de beskattningsändringar som diskuteras. Förutsättningarna för en fullgod utredning ökar samtidigt som uppgifterna i revisionspromemorian inte kommer som en överraskning för den reviderade vilket kan innebära färre invändningar mot innehållet i promemorian.

Dialogens omfattning beror på frågans komplexitet. I vissa enklare typer av frågor kan det räcka med en genomgång med den reviderade medan det i komplicerade frågor kan röra sig om flera genomgångar. Det har naturligtvis stor betydelse vad den reviderade anför i olika frågor. En från början enkel fråga kan efter en genomgång visa sig vara allt annat än enkel. Det är därför viktigt att revisorn så tidigt som möjligt under revisionens gång diskuterar olika frågor med den reviderade och inte sparar detta till slutet av utredningen. I annat fall riskerar revisionen att ta längre tid än nödvändigt.

Vissa frågor är sådana att de medför att skattetillägg kan komma i fråga. I de fallen är det viktigt att revisorn tidigt informerar om skattetilläggsbestämmelserna och samtidigt ger den reviderade tillfälle att lämna förklaringar om eventuella befrielsegrunder.

Så snart en beskattningsfråga är färdigutredd kan det vara lämpligt att revisorn skriver den delen av promemorian. Ett sådant arbetssätt medför att revisorn i ett tidigt stadium får

klart för sig om utredningen är tillräcklig eller om den behöver kompletteras i något avseende.

Den löpande dialogen kan antingen ske muntligt eller skriftligt eller som en kombination. Vilken form som är lämpligast måste avgöras från fall till fall. I många fall är det att föredra en muntlig genomgång. En av fördelarna med en sådan genomgång är att revisorn och den reviderade kan ställa kompletterande följdfrågor.

Vid komplicerade frågeställningar kan det vara en fördel om den reviderade förutom en muntlig genomgång också får någon form av skriftlig redogörelse. Redogörelsen ska så kortfattat som möjligt belysa frågeställningen och inte ha form av den promemoria som senare upprättas.

### **Slutgenomgång**

Efter avslutad granskning, men innan revisorn skrivit färdigt revisionspromemorian, ska normalt en slutgenomgång ske med den reviderade. Revisorn ska före slutgenomgången ha förankrat bedömningen av beskattningsfrågorna inom myndigheten.

Syftena med slutgenomgången är

- att redogöra för de frågor som kan medföra övervägande om beskattning inklusive frågan om skattetillägg i de fall det är relevant
- att informera om den fortsatta hanteringen av ärendet
- att ta upp frågor som har betydelse för den reviderades möjlighet att göra rätt i framtiden.

Slutgenomgången ska leda fram till att bägge parter får klarhet om i vilka frågor den reviderade och Skatteverket inte är överens och vad som är anledningen till de olika uppfattningarna.

Formen för genomgången kan variera. Denna kan ske muntligt per telefon eller vid sammanträffande med den reviderade. Formen för genomgång kan bestämmas efter överenskommelse med den reviderade.

Det kan förekomma situationer när en slutgenomgång inte kan eller bör ske. Exempelvis gäller det när den reviderade inte vill ha kontakt med Skatteverket eller när syftet med slutgenomgången redan uppfyllts tidigare under revisionen.

Om revisorn vid den löpande dialogen diskuterat en beskattningsfråga kan den reviderade ha framfört invändningar. Om

Skatteverket accepterar den reviderades invändningar och inte längre har för avsikt att vidta en beskattningsåtgärd, ska den reviderade – på annat sätt än genom revisionspromemorian – så snabbt som möjligt få upplysning om detta. Den reviderade behöver då inte fundera på en fortsatt argumentation i den berörda beskattningsfrågan.

**Påpekanden**

Det kan vid granskningen ha framkommit skäl för revisorn att göra vissa påpekanden som den reviderade bör rätta sig efter (se avsnitt 5.5). Revisorn bör i första hand påpeka de uppmärksammade felaktigheterna i sin löpande dialog med den reviderade. Om det finns skäl för en slutgenomgång kan revisorn i det sammanhanget lämna en samlad redogörelse om påpekandena.

### **1.3 Kommunikationsskyldighet**

Innan Skatteverket avgör ett ärende har den skattskyldige rätt att yttra sig. Detta uppnås genom att den skattskyldige får ett övervägande som han kan svara på. Med ärende avses i detta sammanhang det beskattningsbeslut som blir resultatet av revisionen.

Av 3 kap. 12 a § tredje stycket TL framgår att resultatet av revisionen ska meddelas den reviderade i de delar som rör honom. Motsvarande bestämmelser finns i 14 kap. 7a § andra stycket SBL i form av en hänvisning till bestämmelserna i TL.

**RSV:s föreskrifter**

Enligt 4 § RSV:s föreskrifter (RSFS 2002:33) om revision ska resultatet av revisionen, i de delar som rör den reviderade, redovisas i en revisionspromemoria.

**Övervägande**

Revisionspromemorian innehåller normalt Skatteverkets beslutsövervägande. Innan Skatteverket fattar beslut ska den reviderade ha fått yttra sig över promemorian. Om Skatteverket inte kommunicerar något övervägande före beslutet kan detta förklaras ogiltigt (RÅ 1995 ref. 27).

**Revisionspromemorian**

En revisionspromemoria ska kommuniceras av det reviderande skattekontoret. Detta gäller oavsett om beskattningsbeslutet fattas vid ett skattekontor i den reviderande regionen eller i den handläggande regionen. Revisionspromemorian ska vara förankrad hos den som ska fatta beskattningsbeslutet (se Intranätet databas Skattekontroll dokument-id LOSN-6LYG4L).

**Synpunkter**

Om den reviderade har synpunkter på innehållet i promemorian bemöts dessa normalt i Skatteverkets beslut. Beslutsfattaren måste naturligtvis alltid beakta synpunkterna.

|  |   |
|--|---|
|  | <p>Om ytterligare utredning blir nödvändig kan resultatet av denna behöva kommuniceras före beskattningsbeslutet. Revisorn ska då upprätta en tilläggspromemoria.</p>   |
| <b>Del-, tilläggs- och granskningspromemoria</b> | <p>Om Skatteverket upprättar en del-, tilläggs- eller granskningspromemoria ska kommunikering av promemorian ske enligt samma regler som för revisionspromemorian. Innehållet i promemoriorna ska förankras hos den som ska fatta beskattningsbeslutet.</p>   |
| <b>Svarstider</b>                                | <p>Svarsdatum ska normalt sättas till två veckor efter beräknat mottagande av promemorian. I vissa fall kan Skatteverket bestämma en annan svarstid (se avsnitt 3.5).</p>   |
| <b>Förhandspromemoria</b>                        | <p>En förhandspromemoria som är underlag för t.ex. betalnings-säkring eller en brottsanmälan kommuniceras inte av Skatteverket.</p>   |
| <b>Internpromemoria</b>                          | <p>En internpromemoria (tidigare benämnd <i>särskild skrivelse</i>) används endast internt inom Skatteverket för att lämna information t.ex. från ett reviderande skattekontor till ett handläggande skattekontor. Ansvaret för utredning och kommunikering ligger i detta fall på det handläggande kontoret.</p> |

## **2 Sekretess**

### **2.1 Allmänt**

Alla uppgifter om enskilda personliga och ekonomiska förhållanden som kommer fram vid revision omfattas av s.k. absolut sekretess (9 kap. 1–2 §§ SekrL). Den absoluta sekretessen innebär att det är förbjudet att lämna ut uppgifter ur revisionen till annan än den som utredningen avser. Detta gäller oavsett om utlämnandet kan medföra skada eller men för den som uppgiften rör. Som framgår nedan i avsnitten 2.2–2.5 finns vissa undantag från den absoluta sekretessen.

Samtliga promemorior – revisionspromemorior, delpromemorior, granskningspromemorior, tilläggspromemorior, förhandspromemorior och internpromemorior – är således skyddade av sekretess. Beskattningsbesluten omfattas däremot inte av sekretess.

I Offentligt eller hemligt (SKV 148 utgåva 3) finns en utförlig redogörelse för offentlighetsprincipen och de sekretessregler som Skatteverket ska tillämpa. Vidare finns i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten, avsnitt 22 (SKV 621 utgåva 2) en redogörelse för vissa sekretessregler.

### **2.2 Konkurs**

En revisionspromemoria avseende ett företag som försatts i konkurs före eller under revisionen ska – när revisionen avser företagets verksamhet före konkursutbrottet – skickas till konkursförvaltaren om denne inte avstått att inträda som part. För att få reda på om konkursförvaltaren vill delta som part i beskattningsprocessen ska revisorn ta kontakt med denne.

Som konkursgäldenär ska tidigare företrädare såsom t.ex. styrelse eller verkställande direktör för bolaget få del av revisionspromemorian för kännedom. Om övervägandet avser en enskild firma är det den fysiska personen som företräder konkursgäldenären och då ska få del av revisionspromemorian för kännedom.

I de fall konkursförvaltaren inte inträtt som part ska revisionspromemorian kommuniceras med konkursgäldenären som då ges tillfälle att lämna synpunkter.

Avser revisionen ett konkursbos verksamhet är konkursförvaltaren ensam behörig företrädare för den reviderade. Det innebär att revisionspromemorian ska skickas till konkursförvaltaren. Vid likvidation är likvidatorn behörig företrädare och ska därför vara mottagare av revisionspromemorian.

En konkursförvaltare som inte har inträtt som part kan med stöd av 9 kap. 1–2 §§ SekrL få ta del av uppgifter i ett ärende om revision.

Utlämnande av uppgifter till en konkursförvaltare ska ske först efter begäran. Med hänsyn till uppgifternas känsliga natur ska ett utlämnande av uppgifter i ett revisionsärende alltid ske med förbehåll (se 14 kap. 10 § SekrL). När Skatteverket beslutar att lämna ut uppgifter med förbehåll ska blankett SKV 6335 användas. Utlämnandet diarieförs som ett eget ärende (se vidare Handledning för skatterevision, reglerna kring revisionsverksamheten, avsnitt 4.3.4 SKV 621 utgåva 2).

### **2.3 Uppgifter som rör annan**

Revisionspromemorian måste innehålla så mycket upplysningar att den reviderade kan bemöta innehållet i den. I promemorian kan därför, med stöd av 1 kap. 5 § SekrL, ingå uppgifter som avser annan än den reviderade om det är nödvändigt för att förstå utredningen. Revisorn måste emellertid se till att inte ta med fler uppgifter än vad som behövs. I vissa fall kan det vara lämpligt att ta med delar av uppgifterna eller anonymiserade uppgifter i promemorian.

### **2.4 Utlämnande inom Skatteverket**

Bildandet av Skatteverket den 1 januari 2004 innebär att arbetsuppgifter och ärendegrupper kan fördelas på ett annat sätt än efter geografiska gränser och utan det merarbete som ett överskridande av tidigare myndighetsgränser medförde. Efter sekretessprövning kan promemorior skickas utan formella hinder mellan skattekontor.

Skatteverkets verksamheter med beskattning, folkbokföring, brottsutredning hos SBE och registrering av bouppteckningar är i sekretesshänseende självständiga verksamhetsgrenar i för-

hållande till varandra. För dessa gäller i princip samma sekretessregler som mellan myndigheter.

## **2.5 Utlämnande till en annan myndighet**

Huvudregeln är att sekretess gäller mellan myndigheter (se 1 kap. 3 § första stycket SekrL). I vissa fall kan emellertid en sekretessbrytande regel göra det möjligt för en myndighet att lämna sekretessbelagda uppgifter till en annan myndighet. Av 1 kap. 5 § SekrL framgår att sekretess inte utgör hinder mot att en uppgift lämnas ut, om det är nödvändigt för att den utlämnande myndigheten ska kunna fullgöra sitt arbete.

Enligt 14 kap. 1 § SekrL hindrar inte sekretess att en uppgift lämnas ut när uppgiftsskyldighet följer av lag och förordning.

Enligt 14 kap. 2 § SekrL fjärde stycket hindrar inte sekretess att uppgift som angår misstanke om brott lämnas till åklagarmyndighet, polismyndighet eller annan myndighet som ska ingripa mot brott. En förutsättning är att fängelse är föreskrivet för brottet och att det kan antas föranleda annan påföljd än böter. SBE jämföras med en sådan myndighet som ska ingripa mot brott och omfattas av denna bestämmelse. Med stöd av samma bestämmelse kan uppgifter på begäran lämnas i ett ärende där åklagare inlett förundersökning oavsett straffpåföljd.

Generalklausulen i 14 kap. 3 § SekrL medger att hemliga uppgifter får lämnas till en annan myndighet eller till en självständig verksamhetsgren inom Skatteverket om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda.

Vid prövning enligt generalklausulen kan det vara lämpligt att revisorn rådgör med sin chef eller någon annan ansvarig person. Den bedömning som Skatteverket gör i dessa fall ska dokumenteras och arkiveras i ett eget ärende.

I de fall fråga uppkommer om att lämna ut en revisionspromemoria till åklagaren, Revisorsnämnden eller någon annan myndighet måste en bedömning göras av om ett utlämnande över huvud taget kan ske och om i så fall promemorians innehåll i sin helhet kan lämnas ut. Det kan finnas uppgifter i promemorian som på grund av sekretessreglerna inte får komma till viss person eller viss myndighet till del. Sådana uppgifter måste tas bort innan promemorian



lämnas ut. Innan en revisionspromemoria överlämnas till åklagaren måste Skatteverket bedöma om alla uppgifter i promemorian behövs för åklagarens verksamhet. Promemorian kan ju innehålla en redogörelse för en mängd olika beskattningsfrågor medan brottsanmälan endast omfattar några av dessa frågor.

## 3 Allmänt om promemorian

### 3.1 Tydlighet och struktur

Redogörelsen i promemorian ska vara tydlig och alla led i tankegångarna ska redovisas. Beskrivningen ska vara så uttömmande att läsaren själv ska kunna bedöma de skattemässiga konsekvenserna av olika iakttagelser vid revisionen. Redogörelsen i promemorian ska vara anpassad till det enskilda fallet och ha en logiskt uppbyggd disposition.

Eftersom revisionspromemorian utgör ett underlag för ett beslut är det av stor vikt hur den utformas. En promemoria som inte är välskriven utan brister i kvalitet kan minska tilltron till en i övrigt väl genomförd revision. För att se till att revisionspromemorian håller hög kvalitet ska den läsas av en chef eller en av denne utsedd person innan den skickas till den reviderade.

Den som ska fatta Skatteverkets beslut/föra process i frågan ska ges möjlighet att läsa beskattningsfrågorna i promemorian innan den skickas ut.

### 3.2 Språklig utformning

Revisionspromemorian, delpromemorian och tilläggspromemorian skrivs för den reviderade. Det är viktigt att promemorian ges en sådan språklig utformning att den är lätt att förstå för mottagaren. Revisorn bör eftersträva en enkel och saklig framställning. Långa meningar bör helst inte förekomma. Samma enkelhet i språket kan emellertid inte alltid finnas i de delar av promemorian där revisorn gör rättsliga bedömningar. Språket i lagar, föreskrifter, anvisningar etc. innehåller termer och formuleringar som har en specifik juridisk betydelse. Det finns där en gräns för möjligheten att använda ett enkelt och vardagligt språk. Motsvarande krav gäller också vid utformning av en granskningspromemoria.

Promemorian ska upprättas i enlighet med *Råd och regler när du skriver* (RSV 103 utgåva 2). Vid behov kan stöd även hämtas från *Myndigheternas skrivregler* (Ds 2004:45).

|                     |  |
|---------------------|--|
| <b>Upprepning</b>   | Promemorian ska inte vara mer omfattande än nödvändigt. Revisorn bör därför undvika att upprepa samma text flera gånger i promemorian. Det är bättre att hänvisa till avsnitt där frågan redan har behandlats. En promemoria som innehåller samma text flera gånger blir onödigt omfattande och tung att läsa.   |
| <b>Skatteverket</b> | <i>Skatteverket</i> ska inte förkortas och detta gäller både i interna och externa texter. Grundregeln är att namnet alltid ska skrivas ut. Om det av sammanhanget framgår att det är Skatteverket som avses kan kortformen <i>verket</i> användas. Förkortningen SKV får dock användas i blankett- och broschyrnummer, Skatteverkets författningssamling, meddelanden och allmänna råd m.m.   |
| <b>Begrepp</b>      | I skattesammanhang förekommer många olika begrepp som t.ex. närstående och fåmansföretag. Om sådana begrepp används i en promemoria ska det framgå vilken innebörd begreppen har. Revisorn kan t.ex. hänvisa till den lagtext där begreppet definieras eller återge definitionen i promemorian. Det måste stå klart för läsaren om begreppet har använts i en allmän betydelse eller med en viss specifik innebörd. I vissa fall kan också ett och samma begrepp ha olika innebörd (t.ex. närstående enligt IL och närstående enligt aktiebolagslagen).  |
| <b>du/ni</b>        | I promemorior till fysiska personer ska dessa benämnas <i>du</i> och i promemorior till juridiska personer ska dessa benämnas <i>ni</i> . Både <i>du</i> och <i>ni</i> ska skrivas med små bokstäver när de förekommer inne i en mening. Detta hindrar inte – om det behövs för att förstå beskattningsändringarna – att revisorn uppger under vilket namn den reviderade bedriver verksamhet.   |
| <b>Tempus</b>       | Perfekt är den vanligaste tempusformen för beskrivning och lämnade synpunkter i en promemoria. Presens används normalt vid gällande rätt, skattemässig bedömning och beloppsmässiga konsekvenser. I övrigt bör tempusbyten undvikas. Språket blir härigenom enklare och klarare.<br><br>Med utgångspunkt i den grundstruktur som framgår av avsnitt 10.2 kan revisorn använda följande uttrycksätt:<br><ol style="list-style-type: none"><li>1. Beskrivning av de faktiska omständigheterna<br/>Perfekt ex. Ni <i>har</i> i räkenskaperna <i>dragit</i> av ...</li><li>2. Redogörelse för gällande rätt<br/>Presens ex. Enligt 9 kap. 9 § inkomstskattelagen <i>får</i> böter inte dras av ...</li></ol> |

3. Synpunkter från den reviderade  
Perfekt ex. Ni *har uppgett* att ...
4. Skattemässig bedömning  
Presens ex. Skatteverket *bedömer* utifrån den praxis ...
5. Beloppsmässiga konsekvenser  
Presens ex. Skatteverket *överväger* att höja ert överskott av näringsverksamhet ...

|                       |  |
|-----------------------|--|
| <b>Uttryckssätt</b>   | Obestämda uttryck som <i>synes</i> och <i>torde</i> samt värdeladdade och förstärkande ord ska inte användas.  |
| <b>Beskattningsår</b> | I stället för att skriva <i>räkenskapsår</i> , <i>kalenderår</i> eller <i>inkomstår</i> i promemorian bör <i>beskattningsår</i> användas genomgående, oavsett vilken skatt/avgift det gäller. Detta ansluter till uttryckssättet i IL, ML och SBL. Vid inkomsttaxeringen bör både <i>taxeringsår</i> och <i>beskattningsår</i> framgå.   |
| <b>Terminologi</b>    | Rätt ord ska användas i rätt sammanhang. Att skriva <i>inkomst</i> när man menar <i>intäkt</i> , eller <i>utgift</i> när man avser <i>kostnad</i> , kan leda till onödiga missförstånd. Vidare måste revisorn skilja på <i>årets resultat</i> , som framgår av resultaträkningen, och <i>överskott/underskott av näringsverksamhet</i> , som är slutresultatet efter de skattemässiga justeringarna. |
| <b>Beräkningar</b>    | Alla beräkningar i promemorian ska vara tydligt återgivna och ska kunna följas av den reviderade, antingen i löpande text eller i bilaga.  |
| <b>Uppställningar</b> | Omfattande sifferuppgifter i löpande text försvårar läsningen och bör därför redovisas separat, gärna i tabellform. I många fall är det en fördel att redovisa siffermaterial i bilaga.  |
| <b>Layout</b>         | Det är viktigt att promemorian har ett professionellt utseende. Layouten på promemoriorna bör så långt det är möjligt vara likformig inom hela Skatteverket.   |

### 3.3 PM-stöd

Genom att använda PM-stödet i Safir får revisorn hjälp med strukturen i promemorian, t.ex. färdiga rubriker, tabeller och texter av olika slag. PM-stödet utgår från Wordmallen för *Revisionspromemorian (s.2)* som även kan hämtas i Word utanför Safir. Revisorn kan välja att använda PM-stödet eller bara Wordmallen. Teckensnittet i dokumenten ska vara Courier New med teckenstorleken 12. I tabellerna kan även teckenstorlek 11 och 10 användas. Dokumenten är anpassade för dubbelsidig utskrift.

Första sidan i promemorian tas alltid fram i Jet Form (se avsnitt 6).

### **3.4 Underskrift**

Den revisor som är utsedd till ansvarig skatterevisor för revisionen ska alltid underteckna promemorian. Det är dock inget som hindrar att även övriga deltagande revisorer undertecknar den. Underskrift sker på sista sidan.

Endast ett exemplar av promemorian ska skrivas under. Skatteverket tar sedan det antal kopior av det underskrivna exemplaret som behövs för den egna verksamheten. Det underskrivna exemplaret ska skickas till den reviderade.

### **3.5 Meddelandebblankett/svarstider**

Promemorian ska skickas ut tillsammans med blanketten Meddelande (SKV 6310). Vid tredjemansrevision, då blankett SKV 6334 används som promemoria, behövs ingen meddelandebblankett.

På meddelandebblanketten ska anges vilket svarsdatum som gäller för att lämna synpunkter på promemorian. Svarsdatum ska normalt sättas till två veckor efter beräknat mottagande av promemorian. Om en lång utredning föregått promemorian eller om den innehåller komplicerade beskattningsfrågor kan längre svarstid medges. Svarstiden kan även anpassas efter andra omständigheter som exempelvis semestertider. Hänsyn ska också tas till att det kan bli fråga om eftertaxering/efterbeskattning vid oskäligt långa svarstider. Samråd kan ske med den reviderade vilket även kan medföra kortare svarstid än två veckor, t.ex. om parterna är helt överens om innehållet i promemorian.

### **3.6 Ändamålsprincipen**

En revisionspromemoria får endast innehålla redogörelser för frågor som Skatteverket är behörigt att utreda (ändamålsprincipen).

Resultatet av sådana utredningar som revisorn gjort som sakkunnig på uppdrag av åklagare, KFM etc. måste därför redovisas i särskilda rapporter direkt till berörd myndighet och inte i revisionspromemorian. En sakkunnigutredning för åklagaren görs utifrån material som denne förfogar över och inte material som Skatteverket inhämtat för revisionsändamål. Exempel på sådana utredningar kan vara utredning av

obeståndstidpunkten och olika gäldenärsbrott där uppgifterna inte behövs för beskattningsändamålen. SeHandledningen för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten, avsnitt 23 Uppdrag som sakkunnig (SKV 621 utgåva 2).

## **4 Olika promemorior**

### **4.1 Allmänt**

Resultatet av en revision ska enligt 3 kap. 12 a § TL meddelas den reviderade i de delar som rör honom. Enligt 4 § RSV:s föreskrifter om revision (RSFS 2002:33) ska resultatet meddelas i en revisionspromemoria.

Revisionen kan även leda till att följande promemorior upprättas:

- Delpromemoria
- Granskningspromemoria
- Tilläggspromemoria
- Förhandspromemoria
- Internpromemoria

### **4.2 Delpromemoria**

En revision kan ibland ta lång tid att genomföra. Särskilt gäller detta om revisionen avser flera olika beskattningsfrågor eller komplicerade frågor. Det kan då vara praktiskt eller rent av nödvändigt att särredovisa delar av revisionen för att påskynda beslutsfattandet. Ett övervägande i en delpromemoria kan exempelvis innebära att Skatteverket snabbare säkerställer betalningen av olika skatter och avgifter. Ett annat skäl till att upprätta en delpromemoria är när beskattningsbeslutet annars går över till eftertaxering eller efterbeskattning. En delpromemoria kan även upprättas om det finns en risk att skatte-tillägget undanröjs till följd av att oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket funnit anledning att anta att skatte-tillägg ska tas ut. Revisorn upprättar i sådana fall en eller flera delpromemorior.

För att skriva en delpromemoria bör det vara fråga om väsentliga belopp och avgränsade beskattningsfrågor. Delpromemorian ska – på samma sätt som revisionspromemorian –

innehålla alla de uppgifter som behövs för att mottagaren ska kunna förstå beskattningsfrågan. Av en delpromemoria ska framgå (under *Revisionens omfattning*) att revisorn har för avsikt att senare upprätta en revisionspromemoria innehållande övrigt resultat av revisionen. Revisionspromemorian ska normalt endast innehålla de beskattningsfrågor som inte har redovisats tidigare i delpromemorian. Det väsentliga är att promemoriornas respektive innehåll blir tydligt. Som första sida i en delpromemoria används blankett SKV 6326. Tidsperioden enligt första sidan ska stämma överens med innehållet i delpromemorian.

#### *Exempel*

En revision omfattar mervärdesskatt för tiden 1 januari 2005–30 juni 2006. Revisorn skriver i oktober 2006 en delpromemoria rörande perioderna januari–december 2005. Det är den sistnämnda tidsperioden som anges på delpromemorians första sida. I revisionspromemorian anges den totala tiden som revisionen omfattat, dvs. även den tid som delpromemorian avser.

I revisionspromemorian ska revisorn under *Revisionens omfattning* hänvisa till tidigare delpromemoria.

I likhet med revisionspromemorian är delpromemorian ett beslutsövervägande. Promemoriornas utformning och innehåll bör därför i tillämpliga delar överensstämja med vad som gäller för revisionspromemorian.

### **4.3 Granskningspromemoria**

Vid revisioner görs ofta iakttagelser som kan få beskattningskonsekvenser för någon annan än den reviderade. Eftersom revisionspromemorian endast får innehålla redogörelse av betydelse för den reviderades beskattning, måste en redogörelse gällande någon annans beskattning redovisas på ett annat sätt. Sådana iakttagelser kan redovisas i en granskningspromemoria som kommuniceras med den berörde på samma sätt som en revisionspromemoria. Även i övrigt gäller de vanliga reglerna för utredningsskyldigheten, se avsnitt 1.2. Strukturen och dispositionen av en granskningspromemoria följer i tillämpliga delar redogörelsen i avsnitt 5 och framåt. Som första sida i en granskningspromemoria används blankett SKV 6318.



*Exempel*

De anställda i det reviderade företaget kan exempelvis ha fått rese- och traktamentsersättningar utan att ha gjort några tjänsteresor. I revisionspromemorian (till arbetsgivaren) beskrivs de felaktigheter som har framkommit vad gäller lämnade kontrolluppgifter, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Revisionspromemorian får med hänsyn till sekretessreglerna inte översändas till de anställda. Revisorn upprättar då i stället en granskningspromemoria för varje anställd som berörs av ändringen. I promemorian ska revisorn ta med så mycket uppgifter som behövs för att den anställda ska kunna förstå beskattningskonsekvenserna och kunna lämna synpunkter på dessa.

Ett alternativ, då beskattningsändringarna berör många skattskyldiga på flera skattekontor eller i flera regioner, är att Skatteverket upprättar internpromemorior som skickas till berörda skattekontor. Dessa skattekontor tar över utrednings- och kommuniceringsskyldigheten mot den skattskyldige (se vidare avsnitt 4.6).

Granskningspromemorian behandlar vanligtvis beskattningsfrågor som avser inkomstlagen tjänst och kapital. Beskattningsår är då lika med kalenderår. I de fall det reviderade bolaget har brutet räkenskapsår måste de iakttagelser som redovisats i revisionspromemorian struktureras och behandlas kalenderårsvis i granskningspromemorian. Detta kan i en del fall – beroende på beskattningsfrågan – innebära att revisionen hos bolaget måste utsträckas framåt eller bakåt i tiden för att täcka in den tidsperiod som granskningspromemorian ska omfatta.

Om det vid en revision hos ett aktiebolag, handelsbolag eller kommanditbolag framkommer skäl att ändra en delägars taxering måste olika promemorior upprättas – en för bolaget (revisionspromemoria) och en för delägaren (granskningspromemoria) eftersom det gäller två skilda skattesubjekt. Vid upprättande av granskningspromemorian kan det vara nödvändigt att ta med uppgifter ur revisionen hos bolaget trots att dessa uppgifter omfattas av sekretess. Redogörelsen i granskningspromemorian måste vara så omfattande att den skattskyldige kan förstå och bemöta innehållet i promemorian. Ett lämpligt tillvägagångssätt är att kopiera relevant text i revisionspromemorian och skriva in. Viss omarbetning av

texten kan då bli nödvändig. Ett alternativ är att till granskningspromemorian bifoga delar av texten i revisionspromemorian eller hela revisionspromemorian. Revisorn bör eftersträva att endast ta med de delar från revisionspromemorian som är relevanta.

#### **Andra företag**

Vid revision hos ett företag kan det framkomma uppgifter som påverkar andra företags beskattning. Även i detta fall måste olika promemorior upprättas. Som alternativ kan revisorn upprätta en internpromemoria för det företag som inte omfattas av revisionen (se vidare avsnitt 4.6).

### **4.4 Tilläggspromemoria**

Det normala är att invändningar mot promemorian bemöts direkt i Skatteverkets beslut. I vissa fall, när revisorn ska bemöta invändningar och utveckla sina synpunkter, kan det vara lämpligare att upprätta en tilläggspromemoria. Avgörande för om en tilläggspromemoria ska upprättas är om den kommer att innehålla uppgifter som måste kommuniceras med den reviderade före beslutsfattandet, t.ex. nya omständigheter.

Som första sida i en tilläggspromemoria används blankett SKV 6327.

En tilläggspromemoria är i normalfallet ett beslutsövervägande (se avsnitt 1.3). Har Skatteverket i en promemoria övervägt beskattningsändringar som efter invändningar inte längre är aktuella, dvs. inga beskattningsändringar kvarstår, är det lämpligt att den reviderade får kännedom om detta genom en tilläggspromemoria. Något beskattningsbeslut kommer ju inte att fattas. Även i andra fall, dvs. då en eller flera beskattningsändringar kvarstår, kan Skatteverket i en tilläggspromemoria meddela den reviderade att vissa frågor inte längre är aktuella.

### **4.5 Förhandspromemoria**

#### **Allmänt**

I vissa fall kan revisorn under pågående revision behöva redogöra för sina iakttagelser. Det kan exempelvis röra sig om betalningssäkring eller annan åtgärd för att säkerställa inbetalning av skatt, processer om undantagande av handling samt brottsanmälan. I dessa fall kan revisorn upprätta en förhandspromemoria som underlag.

Före färdigställandet av en förhandspromemoria ska innehållet diskuteras med den på myndigheten som har ansvaret för den

vidare åtgärden. En förhandspromemoria ska inte kommuniceras av Skatteverket med den reviderade.

**Företrädaransvar** Om det t.ex. vid en utredning framkommer att företrädaransvar kan komma i fråga ska revisorn ta kontakt med borgenärssektionen eller motsvarande som ska föra processen vid allmän förvaltningsdomstol. Möjligheten till framgång ökar betydligt om revisorn förmedlar sina iakttagelser i ett tidigt skede. Det kan underlätta vid bestämning av vem som är faktisk företrädare för den juridiska personen. Något hinder att förmedla information om vem som företrätt den juridiska personen vid olika tidpunkter finns inte. I den mån revisorn känner till ägarförhållanden i bolaget kan även sådana uppgifter förmedlas. Revisorn har däremot inte rätt att utreda förhållanden som bara har betydelse för borgenärsfrågan eftersom en sådan utredning inte inryms i ändamålet för en revision. En förhandspromemoria innehåller i dessa sammanhang iakttagelser som bedöms vara av vikt för borgenärsarbetet. Promemorian ska inte innehålla några ställningstaganden.

**Brottsanmälan** Vid brottsanmälan används SKV 6200 med bilaga. Om redogörelsen inte ryms på denna bilaga kan tillägg göras i en förhandspromemoria.

Föreligger misstanke om bokföringsbrott eller försvårande av skattekontroll ska brottsanmälan innehålla uppgift om datum för revisionsbeslutet. Vidare ska det – om det är fråga om bokföringsbrott – klart framgå på vilket sätt bristerna medfört att näringsverksamhetens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kunnat bedömas. Vid försvårande av skattekontroll ska framgå på vilket sätt fara förelegat för att skattekontrollen allvarligt försvårats (s.k. farebrott).

Även sådana brister/fel som påverkat kontrollen av en annan person kan redovisas i en förhandspromemoria, som då är en bilaga till en brottsanmälan. Ett företag kan t.ex. genom att ha ställt ut oriktiga fakturor, som inte påverkar företagets beskattning, ha försvårat kontrollen hos en annan person.

*Exempel*

En resebyrå har sålt en privatresa till familjen A. I fakturan, som är utställd på familjen A:s bolag, har dock angetts att det skulle vara en konferensresa med annat resmål, andra deltagare etc. Den oriktiga fakturan påverkar inte resebyråns beskattning men genom att ge fakturan ett osant innehåll har resebyrån medverkat till

att fara förelegat för att skattekontrollen allvarligt försvårats hos familjen A:s bolag. Detta kan få till följd att Skatteverket upprättar en brottsanmälan gällande resebyrån.

Det finns ingen blankett att använda som första sida i en förhandspromemoria utan en vanlig brevmall är tillräcklig.

## 4.6 Internpromemoria

Iakttagelser beträffande en annan person än den reviderade kan antingen beskrivas i en granskningspromemoria eller i en internpromemoria (benämndes tidigare *särskild skrivelse*).

Internpromemorian skickas till det skattekontor som ska fatta beslut. Det är t.ex. lämpligt att upprätta en internpromemoria när iakttagelserna påverkar skattskyldiga som hör till olika skattekontor.

Normalt har revisorn inte haft kontakt med den skattskyldige innan internpromemorian upprättas. Beskattningsfrågan bör dock ändå vara så färdigutredd hos det reviderade företaget att det beslutande skattekontoret inte ska behöva hämta in ytterligare uppgifter därifrån. Promemorian måste därför innehålla samtliga kända uppgifter i den aktuella frågan. Däremot kan det beslutande skattekontoret behöva stämma av vissa uppgifter hos den skattskyldige.

Det är viktigt att beskattningen blir densamma oavsett vilket skattekontor som ska fatta beslut. Internpromemorian bör därför – utifrån de omständigheter som är kända vid upprättandet – innehålla en skattemässig bedömning av den aktuella beskattningsfrågan. Denna bedömning kan naturligtvis ändras i ett senare skede beroende på vad som kommer fram i den fortsatta utredningen på berörda skattekontor. För att uppnå en enhetlig beskattning kan en fortsatt dialog krävas mellan inblandade skattekontor. Det beslutande skattekontoret ska skicka övervägandet till den skattskyldige.

I likhet med vad som gäller för förhandspromemorian används en vanlig brevmall som första sida.

## 5 Promemorians utformning och innehåll

### 5.1 Allmänt

|  |  |
|--|--|
| <b>Disposition</b>                     | <p>En revisionspromemoria ska ha en logiskt uppbyggd disposition. Det är vidare viktigt att Skatteverkets promemorior så långt som möjligt har en enhetlig struktur och layout oavsett vem som upprättat dem eller var de upprättats.</p> <p>Promemorians disposition måste dock alltid anpassas till de förutsättningar som gäller för den enskilda revisionen men ska så långt som möjligt följa den fastställda strukturen.</p> |
| <b>Innehållsförteckning</b>            | <p>Vid omfattande promemorior kan det, i syfte att underlätta för läsaren, vara lämpligt att promemorian har en innehållsförteckning och en förteckning över bilagor.</p>  |
| <b>Revisionsbeslutet</b>               | <p>Syftet med revisionen styr vilka skatter och avgifter som ska ingå i beslutet om revision. Det ska finnas en överensstämmelse mellan de skatter och avgifter som omfattas av revisionsbeslutet och de som tas upp i promemorian (se vidare avsnitt 6).</p>  |
| <b>Del- och granskningspromemorior</b> | <p>Redogörelsen i detta och kommande avsnitt gäller framför allt revisionspromemorior men är i stora delar även tillämplig vid upprättande av del- och granskningspromemorior.</p>   |
| <b>Tredjemansrevision</b>              | <p>Om revisionen omfattar ändamålet <i>inhämtande av uppgifter för kontroll av någon annan än den reviderade</i> (tredjemansrevision) är det tillräckligt att besked lämnas om ändamålet och att granskningen är slutförd. Huvudregeln är att inga uppgifter utöver de som finns på blankett SKV 6334 ska redovisas.</p>   |
| <b>Revision av platsupplåtare</b>      | <p>Vid revision av platsupplåtare enligt lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel (1998:514) är ändamålen att kontrollera att platsupplåtaren dels fullgjort sin anteckningskyldighet, dels efter föreläggande lämnat korrekta uppgifter.</p>  |

För dessa revisioner finns en särskild blankett, SKV 6342. Finns inga anmärkningar är blanketten fullt tillräcklig som revisionspromemoria. Vid anmärkningar används blanketten som första sida och promemorian upprättas i tillämpliga delar efter samma struktur som gäller för en revisionspromemoria i allmänhet.

## 5.2 Rubriker

Rubriksättningen i promemorian bör, under förutsättning att rubrikerna är relevanta, vara följande:

- **Beloppsmässig sammanfattning**
- **Revisionens omfattning**
- **Redovisningen**
- **”Beskattningsfråga 1”**
- **”Beskattningsfråga 2” osv.**
- **Eftertaxering/efterbeskattning**
- **Skattetillegg**
- **Information för framtida deklamationer**

I de fall promemorian innehåller beskattningsändringar ska den alltid inledas med avsnittet *Beloppsmässig sammanfattning*. I detta avsnitt ska revisorn så överskådligt som möjligt redogöra för de beloppsmässiga konsekvenserna av revisionen. Vilka ytterligare rubriker som promemorian ska innehålla – *Revisionens omfattning*, *Redovisningen* osv. – är beroende av vad som är relevant i den aktuella revisionen.

I de fall inriktningen och omfattningen av den reviderades verksamhet har betydelse för beskattningen ska uppgifterna framgå av redogörelsen för beskattningsfrågan. I vissa revisioner, t.ex. komplicerade EKO-revisioner, kan promemorian behöva innehålla en utförlig redogörelse för exempelvis den bedrivna verksamheten eller vilka personer som företrätt företaget. Inget hindrar då att revisorn gör en sådan redogörelse i promemorian separat under en relevant rubrik.

Vad som ska ingå under respektive rubrik framgår av redogörelsen nedan i avsnitt 7–13.

Avsnittet *Information för framtida deklamationer* (benämndes tidigare *Framtida ändringar*) ska placeras sist i promemorian,

## **Iakttagelser vid revisionen**

efter avsnitten om eftertaxering/efterbeskattning och skatte-tillägg (se avsnitt 13).

Redogörelse för gjorda iakttagelser rörande beskattningen kan inte alltid ske utifrån en fastställd mall utan måste anpassas till frågornas omfattning och art.

Huvudmetoden vid promemorieskrivning ska vara att behandla varje beskattningsfråga i ett eget avsnitt oavsett vilka skatter och avgifter som påverkas. I undantagsfall kan en annan struktur användas om denna bedöms vara mer överskådlig.

### **5.3 Promemoria helt utan beskattningsändringar, s.k. noll-PM**

Det ska av en revisionspromemoria normalt framgå vilken tidsperiod revisionen har avsett, vilka skatter och avgifter revisionen har omfattat samt vad som framkommit vid revisionen. Undantag från detta krav gäller vid tredjemans-revisioner där det räcker med de uppgifter som finns på blankett SKV 6334, dvs. att besked lämnas om ändamålet och att revisionen är slutförd.

Genom utformningen av första sidan på blankett SKV 6309 är de ovan ställda kraven uppfyllda i de fall promemorian saknar beskattningsändringar. Det räcker alltså att revisorn i dessa fall fyller i nämnda blankett. Om revisionen varit begränsad utvecklas detta under rubriken *Revisionens omfattning* (se avsnitt 8) i fritextrutan på promemorians första sida (se avsnitt 6).

### **5.4 Iakttagelser som gjorts vid sidan om revisionen**

En revisionspromemoria kan även innehålla iakttagelser som inte omfattas av själva revisionen, men som kommit fram t.ex. i samband med en skrivbordskontroll. Iakttagelser rörande inkomstslaget tjänst eller kapital för en fysisk person, som är föremål för revision, kan därför ingå i promemorian.

Det ligger normalt i den reviderades intresse att få samtliga iakttagelser behandlade i en och samma rapport. Avgörande för om en uppgift kan tas med i en promemoria är om frågan rör det aktuella företaget eller den aktuella personen och inte om uppgifterna framkommit som ett led i revisionen eller som ett led i en deklarationsgranskning.

Likaså kan en granskningspromemoria för en person innehålla uppgifter från flera olika reviderade bolag.

*Exempel*

Vid revision av bolagen A och B har uppmärksammats att personen C erhållit en bilförmån från bolaget A och ett förbjudet lån från bolaget B. I den granskningspromemoria som upprättas för C lämnas då en redogörelse för iakttagelserna som gjorts i båda bolagen.

## 5.5 Påpekanden

Ett vanligt inslag i granskningen är att revisorn uppmärksammar fel och brister utan att dessa leder till överväganden om beskattningsändring. Det kan t.ex. vara fråga om smärre formella brister i lämnade deklARATIONER och kontrolluppgifter samt noterade brister i bokföringen. Även om iakttagelserna inte ger anledning till överväganden om beskattningsändring bör revisorn ändå uppmärksamma den reviderade på felaktigheterna. Syftet med att påpeka fel och brister är att underlätta för den reviderade att lämna korrekta uppgifter i framtiden. Iakttagelser som gäller följdändringar o.d. för perioder där deklARATIONSSKYLDIGHETEN ännu inte inträtt (se avsnitt 13) är dock inte sådana påpekanden som avses här.

Revisorn bör i första hand påpeka de uppmärksammade felaktigheterna i sin löpande dialog med den reviderade. Om det finns skäl för en slutgenomgång (se avsnitt 1.2) kan revisorn i det sammanhanget lämna en samlad redogörelse om påpekandena. Anteckningar om revisorns information om påpekanden ska ingå i revisionsdokumentationen. Här bör framgå vad påpekanterna avser, när frågan diskuterats och vilka synpunkter den reviderade framfört. Skatteverket har möjlighet att vid en uppföljningsrevision kontrollera om den reviderade ändrat sina rutiner.

Om den reviderade har förstått och godtagit revisorns påpekanden är det onödigt att ta med dessa i promemorian. I andra fall, t.ex. om den reviderade begär det eller när det inte varit möjligt att löpande föra fram betydelsen av att ändringar sker kan revisorn välja att redogöra för dessa i promemorian. Detta kan göras under någon av de rubriker som omnämns ovan i avsnitt 5.2 eller under särskild rubrik om *Påpekanden*.

Då revisorn redogjort för felaktigheterna löpande under revisionen men ändå väljer att ta upp dessa i promemorian kan



det göras mycket kortfattat genom en hänvisning till den diskussion som förts. Vid noll-PM kan denna uppgift lämnas i fritextrutan på första sidan.

## **5.6 Bilagor**

Alla analyser och tolkningar ska framgå av promemorian. Syftet med att bifoga en handling till promemorian är att verifiera de uppgifter som förekommer i den.

Endast sådan dokumentation som har direkt betydelse för innehållet i promemorian ska bifogas. Följande är exempel på bilagor:

- Kopior av verifikationer och fakturor
- Kopior av avtal
- Beräkningar och kalkyler
- Rättsfall, lagtext och rekommendationer
- Skriftliga synpunkter

När den reviderade och Skatteverket är helt överens om sakförhållandena för exempelvis en kostnadspost, dvs. belopp, datum, leverantörens namn, debiterade konton m.m., finns ingen anledning att tynga promemorian med en bilaga om detta. Däremot ska det i revisionsdokumentationen finnas en kopia av leverantörsfakturan, bokföringsordern eller något annat underlag från räkenskaperna.

När det gäller bl.a. rättsfall är det många gånger att föredra att den reviderade redan under revisionens gång får en kopia. Upplysning att så skett bör framgå av promemorian och rättsfallet ska då inte bifogas promemorian.

### **Förteckning**

Om det finns många bilagor till en promemoria kan en särskild bilageförteckning underlätta för läsaren (se avsnitt 5.1). Ett omfattande bilagematerial kan, i stället för att sammanfogas med promemorian, t.ex. redovisas i separat mapp försedd med flikar så att läsningen av promemorian och bilagorna underlättas.

### **Avtal**

Om ett avtal återopas kan revisorn återge relevanta delar av detta i promemorian. Ibland kan det vara nödvändigt att ta med hela eller delar av avtalet som bilaga. Revisorn kan då i den löpande texten begränsa redogörelsen till vad som är mest centralt för framställningen.

|                              |   |
|------------------------------|---|
| <b>Kopior av handlingar</b>  | I vissa fall bör uppgifterna i revisionspromemorian dokumenteras med kopior av underliggande handlingar såsom fakturor, bokföringsorder, avtal m.m. Ett större antal handlingar kan lämpligen exemplifieras av en eller ett fåtal kopior. Övriga kopior tillförs revisionsdokumentationen. Att styrka uppgifterna i promemorian med kopior är speciellt viktigt om det finns anledning anta att de omständigheter som framgår av handlingen kan bli föremål för diskussion. Om kopiorna tagits av annat än företagets verifikationer bör det av notering på kopian framgå varifrån den kommer, t.ex. ”Avtalspärm 2005”. |
| <b>Förhörprotokoll</b>       | Innan revisorn åberopar förhörsuppgifter eller annat material från en pågående förundersökning måste åklagaren, av utredningsmässiga skäl, ha lämnat sitt medgivande.   |
| <b>Skriftliga synpunkter</b> | I den mån det bedöms lämpligt kan en kopia av den reviderades synpunkter tas med som bilaga till promemorian (se 10.2.3).   |

## 6 Promemorians första sida

Revisionspromemorians första sida består av allmän information (SKV 6309). Även för gransknings-, del- och tilläggspromemorior finns en första sida framtagen (SKV 6318, SKV 6326 respektive SKV 6327). Promemoriorna ska vara ställda till den reviderade/skattskyldige. Namn och adress ska därför anges i det särskilda adressfältet. Under *Tidsperiod* ska anges den tidsperiod revisionen omfattat. Om det rör sig om en följdändring (se avsnitt 13 *Information för framtida deklarerationer*) ska det skrivas "följdändring" i stället för vilken tidsperiod som avses. Dessa blanketter finns, liksom övriga revisionsblanketter, i JetForm. För förhands- och internpromemorior finns ingen första sida framtagen utan dessa skrivs på vanlig brevmall. Vid revision som omfattar inhämtande av uppgifter för kontroll av någon annan än den reviderade (tredjemansrevision) används blankett SKV 6334 medan blankett SKV 6342 används vid revision som utförs med stöd av lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknads-handel.

### Revisionsbeslutet

Det är syftet med revisionen som styr vilka skatter och avgifter som ska ingå i beslutet om revision. Dessa skatter och avgifter ska framgå av revisionspromemorians första sida. Det ska finnas en överensstämmelse mellan de skatter och avgifter som omfattas av revisionsbeslutet och de som tas upp i promemorian. Om revisionen medför följdändringar för andra skatter och avgifter än de som angetts i revisionsbeslutet ska detta också anges på promemorians första sida.

Vid en revision avseende inkomsttaxering kan t.ex. ha framkommit att oredovisade inkomster har kommit företagsledaren tillgodo. Följdändring sker då av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter till följd av den oredovisade inkomsten. Här behövs ingen komplettering av beslutet om revision eftersom det är fråga om följdändringar. På promemorians första sida kryssmarkeras beskattningsändring för inkomsttaxering, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Uppgift om vilken tidsperiod granskningen omfattat ska också framgå för inkomst-

taxeringen. När det gäller mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter anges ”följdändring” i stället för tidsperiod. I promemorian ska det vidare framgå under rubriken *Revisionens omfattning* att ändringarna avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter är följdändringar av påförda oredovisade inkomster vid inkomsttaxeringen.

- Omfattning** Av första sidan ska framgå dels vilka skatter och avgifter som granskats, dels vilka tidsperioder som revisionen omfattat. Om granskningen till någon del varit begränsad utvecklas detta i avsnittet *Revisionens omfattning* (se avsnitt 8).
- Beskattningsändringar** Som en upplysning till den reviderade anges redan på första sidan om Skatteverket överväger några beskattningsändringar för de granskade skatterna och avgifterna. Om en granskad skatt eller avgift inte föranleder någon beskattningsändring behöver revisorn inte utveckla detta vidare i promemorian. Det räcker alltså att ange på första sidan att en viss skatt eller avgift granskats och att inga beskattningsändringar blir aktuella (se även avsnitt 5.3).
- Fritext** På första sidan finns även en fritextruta där revisorn kan lämna relevant information. Om revisionen exempelvis inte föranleder några beskattningsändringar och har varit begränsad i vissa delar kan begränsningen anges här under rubriken *Revisionens omfattning*. Promemorian behöver då endast bestå av första sidan och underskrift sker på denna sida.
- I de fall det har betydelse för beskattningen vem som varit verkställande direktör, vem som har ägt bolaget och liknande uppgifter ska detta framgå av avsnittet om beskattningsändring.
- Noll-PM** En revisionspromemoria utan beskattningsändringar, s.k. noll-PM, behöver endast omfatta första sidan (SKV 6309). Motsvarande gäller om det inte finns några anmärkningar vid granskning enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel (SKV 6342). En tredjemansrevision förutsätts alltid resultera i ett noll-PM (SKV 6334).

## 7 Beloppsmässig sammanfattning

### 7.1 Allmänt

I de fall promemorian innefattar överväganden om beskattningsändringar ska den alltid innehålla en beloppsmässig sammanfattning. Syftet med en sådan sammanfattning är att den reviderade ska få klart för sig vilka de beloppsmässiga konsekvenserna av revisionen kan bli.

Den beloppsmässiga sammanfattningen ska upprättas på ett sådant sätt att den blir överskådlig för den reviderade. Det är därför olämpligt att ha en alltför hög detaljeringsgrad i detta avsnitt. I de fall detaljerade uppgifter behövs för att fatta beskattningsbeslut för olika perioder eller för att förstå ändringsbeloppen kan dessa med fördel redovisas i en bilaga.

Varje skatt/avgift ska redovisas för sig i den beloppsmässiga sammanfattningen. Samtliga de exempel på uppställningar som visas nedan i avsnitten 7.2–7.6 finns tillgängliga i PM-stödet i Safir.

#### Övervägande

Eftersom promemorian är ett beslutsövervägande ska det av texten framgå att Skatteverket överväger att fatta vissa beslut. Därför ska promemorian, direkt under huvudrubriken *1 Beloppsmässig sammanfattning*, inledas med en ”övervägandemening”.

#### *Exempel*

##### **1 Beloppsmässig sammanfattning**

Skatteverket överväger att fatta beslut om nedanstående beskattnings- och avgiftsändringar.

Denna mening täcker in samtliga ändringar inklusive skattetillägg i den beloppsmässiga sammanfattningen varför det inte behövs några ytterligare överväganden i detta avsnitt under *Inkomsttaxering, Mervärdesskatt* osv.

I de fall ändringarna inte avser arbetsgivaravgifter eller skattetillägg ska övervägandemeningen avslutas med ”nedanstående beskattningsändringar”.

HB/KB är inte något skattesubjekt vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet. Vid revision av ett HB/KB ska därför meningen ovan bytas ut mot följande.

*Exempel*

### **1 Beloppsmässig sammanfattning**

Skatteverket överväger att beräkna överskott/underskott av näringsverksamhet enligt nedan.

Om revisionen av ett HB/KB dessutom föranleder beskattningsändringar gällande andra skatter och avgifter, t.ex. fastighetsskatt eller mervärdesskatt, ska följande mening användas.

*Exempel*

### **1 Beloppsmässig sammanfattning**

Skatteverket överväger att beräkna överskott/underskott av näringsverksamhet samt att fatta beslut om beskattnings- och avgiftsändringar enligt nedan.

I de fall ändringarna inte avser arbetsgivaravgifter eller skattetillägg ska övervägandemeningen avslutas med ”nedanstående beskattningsändringar”. Se vidare avsnitt 10.3.6.

## **Rubriker**

Endast de rubriker som är relevanta i den aktuella revisionen tas med i den beloppsmässiga sammanfattningen. En lämplig rubriksättning kan vara:

### **1 Beloppsmässig sammanfattning**

#### **1.1 Inkomsttaxering**

#### **1.2 Mervärdesskatt**

#### **1.3 Arbetsgivaravgifter**

#### **1.4 Avdragen skatt**

#### **1.5 Punktskatter**

Vilken ordningsföljd man väljer för de olika underrubrikerna är beroende av resultatet av revisionen. Om Skatteverket exempelvis överväger beskattningsändringar gällande mervärdesskatt och endast följdändringar vid inkomsttaxeringen, är det lämpligt att avsnittet om mervärdesskatt kommer före inkomsttaxeringen i den beloppsmässiga sammanfattningen.

**Inga beskattningsändringar** Om granskningen av en skatt/avgift inte föranleder några beskattningskonsekvenser framgår detta av promemorians första sida och behöver därför inte nämnas här.

**Eftertaxering/efterbeskattning** Förutsättningarna för eftertaxering och efterbeskattning ska inte anges i den beloppsmässiga sammanfattningen. Det räcker att revisorn redogör för bestämmelserna under särskild rubrik (se avsnitt 11).

Nedan finns en kort beskrivning av hur texten under respektive rubrik kan vara utformad.

## 7.2 Underrubrik – Inkomsttaxering

De beloppsmässiga konsekvenserna för inkomsttaxeringen ska i sammanfattningen redovisas per taxeringsår och beskattningsår (som kan vara ett brutet räkenskapsår) samt per beskattningsfråga.

**Överskott** För juridiska personer ska framgå överskottet av näringsverksamhet efter de övervägda ändringarna. För fysiska personer ska framgå överskottet av näringsverksamhet (eller i förekommande fall tjänst eller kapital) samt den taxerade förvärvsinkomsten efter de övervägda ändringarna

*Exempel (aktiebolag)*

### 1.1 Inkomsttaxering taxeringsåret 2006 (beskattningsåret 2005)

| Beskattningsfråga | Avsnitt | Höjning (+)/sänkning(-), kr |
|-------------------|---------|-----------------------------|
| Semesterlön       | 3       | + 125 667 <sup>1</sup>      |
| Julgåvor          | 4       | + 42 082 <sup>2</sup>       |
| Skattefri ränta   | 5       | <u>- 2 084</u>              |
| Summa             |         | + 165 665                   |

Överskottet av näringsverksamhet uppgår herefter till x kr.

1) Skattetillägg uppgår till 10 % av den skatt som ska betalas på 125 667 kr (se avsnitt 6).

2) Skattetillägg uppgår till 40 % av den skatt som ska betalas på 42 082 kr (se avsnitt 6).

Om aktiebolaget i exemplet ovan hade haft ett brutet räkenskapsår, t.ex. 1 september 2004–31 augusti 2005, skulle rubriken ha blivit **1.1 Inkomsttaxering taxeringsåret 2006 (beskattningsåret 2004/2005)**.

*Exempel (enskild firma)*

**1.1 Inkomsttaxering taxeringsåret 2006 (beskattningsåret 2005)**

| Beskattningsfråga | Avsnitt | Höjning (+)/sänkning (-), kr |
|-------------------|---------|------------------------------|
| Semesterlön       | 3       | + 125 667 <sup>1</sup>       |
| Julgåvor          | 4       | + 42 082 <sup>2</sup>        |
| Skattefri ränta   | 5       | - 2 084                      |
| Egenavgifter      | 6       | - 41 416                     |
| Summa             |         | + 124 249                    |

Överskottet av näringsverksamhet uppgår herefter till x kr och den taxerade förvärvsinkomsten till x kr.

1. Skattetillägg uppgår till 10 % av den skatt som ska betalas på 94 251 kr (125 667 kr minskat med ytterligare schablonavdrag för egenavgifter 31 416 kr; se avsnitt 7).
2. Skattetillägg uppgår till 40 % av den skatt som ska betalas på 31 562 kr (42 082 kr minskat med ytterligare schablonavdrag för egenavgifter 10 520 kr; se avsnitt 7).

I exemplen har angetts att både höjning och sänkning kan förekomma. Om endast höjning är aktuell i den enskilda revisionen behöver endast *höjning* tas med i tabellen, dvs. inte *höjning (+)/sänkning (-)*.

**Skattetillägg**

Beräkningen av skattetillägget är ofta mer komplicerad än vad som framgår ovan och kan påverkas av underskott, oäkta kvittningar etc. Det ska alltid framgå av avsnittet om skattetillägg vilken underlagssumma och procentsats Skatteverket använt vid beräkning av skattetillägget.

**Underskott**

Av sammanfattningen ska framgå eventuellt underskott av näringsverksamhet, tjänst eller kapital efter beskattningsändringarna. Görs en ändring av fastställt underskott för ett taxeringsår som får konsekvenser på senare taxeringar måste revisorn i promemorian redovisa på vilket sätt övriga taxeringar ska ändras. Slutligen ska revisorn redogöra för det underskott som den reviderade ska "rulla" vidare till den ännu ej avlämnade inkomstdeklarationen.



*Exempel*

Skatteverket överväger att ändra ett bolags fastställda underskott för taxeringsår 1. För taxeringsår 2–4 har Skatteverket tidigare fastställt olika underskottsbelopp. Genom ändringen av taxeringsår 1 blir det underskott som rullas in till taxeringsår 2 felaktigt. Justering måste göras av det underskott som får rullas in till år 3 osv. Slutligen beräknas det underskott som den reviderade får rulla vidare från taxeringsår 4 till taxeringsår 5.

**HB/KB**

Om en revision har omfattat näringsverksamhet i ett HB/KB används inte rubriken ”Inkomsttaxering taxeringsåret 2006 (beskattningsåret 2005)” utan i stället ”Uppgiftsskyldighet beskattningsåret 2005” (se avsnitt 10.3.6). För övrigt ska strukturen i sammanställningen vara densamma som i exemplen ovan.

**Begreppet  
inkomsttaxering**

I begreppet ”inkomsttaxering” ingår alla skatteslag som revideras med stöd av taxeringslagen, dvs. även mervärdesskatt som redovisas i inkomstdeklarationen. I de fall revisionen omfattat annat än underlaget för näringsverksamhet, t.ex. mervärdesskatt i inkomstdeklarationen, särskild löneskatt på pensionskostnader, avkastningsskatt eller fastighetsskatt, kan rubriken ”Inkomsttaxering” underindelas enligt följande.

**1.1.1 Näringsverksamhet**

**1.1.2 Mervärdesskatt (inkomstdeklarationen)**

**1.1.3 Särskild löneskatt på pensionskostnader**

**1.1.4 Avkastningsskatt**

**1.1.5 Fastighetsskatt**

**7.3 Underrubrik – Mervärdesskatt**

De beloppsmässiga konsekvenserna ska redovisas per redovisningsperiod, beskattningsår och beskattningsfråga. Av sammanfattningen ska vidare framgå med vilka belopp som Skatteverket överväger att ändra den utgående respektive den ingående skatten. I de fall olika skattesatser är aktuella ska detta framgå. Vidare ska eventuellt skattetillägg anges. Däremot ska inte framgå med vilka procentsatser skattetillägg övervägs då skattesats och beräkningar finns redovisade i skattetilläggsavsnittet.

När redovisningen i tabellform ska avse flera beskattningsfrågor, beskattningsår och redovisningsperioder kan det av utrymmesskäl bli nödvändigt att koncentrera och begränsa den. Eftersom det är fråga om en sammanfattning är en redovisning per beskattningsår och beskattningsfråga tillräckligt informerande. Mer detaljerad information, t.ex. fördelning på redovisningsperioder, kan i stället framgå av en bilaga till promemorian.

Nedan visas två exempel på tabellutformning i den beloppsmässiga sammanfattningen. Tabellstrukturen ska alltid anpassas till den enskilda revisionen.

Om beskattningsändringen endast avser en redovisningsperiod kan den beloppsmässiga sammanfattningen struktureras enligt följande exempel.

*Exempel*

**1.2 Mervärdesskatt redovisningsperioden maj 2005**

| Beskattningsfråga    | Avsnitt | Ingående skatt sänkning, kr | Skatt att betala, kr | Skattetillägg, kr |
|----------------------|---------|-----------------------------|----------------------|-------------------|
| Lokaluthyrning       | 3       | - 6 500                     | + 6 500              | 1 300             |
| Stadigvarande bostad | 4       | - 5 400                     | <u>+ 5 400</u>       | <u>1 080</u>      |
| Summa                |         |                             | + 11 900             | 2 380             |

Vid ändring av många perioder kan det ofta vara en fördel för överskådligheten att här endast redovisa beloppen per beskattningsår och beskattningsfråga, och i bilaga ange fördelningen per redovisningsperiod. Exemplet nedan bygger på förutsättningen att många perioder ändras.

*Exempel*

**1.2 Mervärdesskatt beskattningsåret 2005**

| Beskattningsfråga    | Avsnitt | Skatt att betala, kr | Skattetillägg, kr |
|----------------------|---------|----------------------|-------------------|
| Lokaluthyrning       | 3       | + 104 122            | 20 823            |
| Stadigvarande bostad | 4       | <u>+ 68 100</u>      | <u>13 620</u>     |
| Summa                |         | + 172 222            | 34 443            |

Fördelning av beloppen per redovisningsperiod framgår av bilaga x.

Bilagan i exemplet ska innehålla uppgift om förändringarna av den ingående skatten samt skattetillägget per redovisningsperiod. I Safir finns olika bilagor för mervärdesskatt tillgängliga som Excelkalkyler.

## 7.4 Underrubrik – Arbetsgivaravgifter

De beloppsmässiga konsekvenserna ska redovisas per redovisningsperiod, beskattningsår och beskattningsfråga. Av sammanfattningen ska vidare framgå med vilka belopp som Skatteverket överväger att ändra underlaget respektive avgiften samt eventuellt skattetillägg. Procentsatsen för arbetsgivaravgifterna ska inte anges då uppgiften framgår av avsnittet om beskattningsändringen. Vidare ska inte framgå med vilka procentsatser skattetillägg övervägs då skattesats och beräkningar finns redovisade i skattetilläggsavsnittet.

När redovisningen i tabellform ska avse flera beskattningsfrågor, beskattningsår och redovisningsperioder kan det av utrymmesskäl bli nödvändigt att koncentrera och begränsa den. Eftersom det är fråga om en sammanfattning är en redovisning per beskattningsår och beskattningsfråga tillräckligt informerande. Mer detaljerad information, t.ex. fördelning på redovisningsperioder, kan i stället framgå av en bilaga till promemorian.

Nedan visas två exempel på tabellutformning i den beloppsmässiga sammanfattningen. Tabellstrukturen ska alltid anpassas till den enskilda revisionen.

Redovisningen kan ha följande utseende vid ändring av endast en redovisningsperiod.

### *Exempel*

#### 1.3 Arbetsgivaravgifter redovisningsperioden oktober 2005

| Beskattningsfråga | Avsnitt | Avgiftsunderlag<br>höjning, kr | Avgift<br>höjning, kr | Skatte-<br>tillägg, kr |
|-------------------|---------|--------------------------------|-----------------------|------------------------|
| Oredovisad lön    | 4       | + 24 000                       | + 7 790               | 1 558                  |
| Bilförmån         | 5       | + 36 500                       | <u>+ 11 848</u>       | <u>2 370</u>           |
| Summa             |         |                                | + 19 638              | 3 928                  |

Vid ändring av många redovisningsperioder kan det ofta vara en fördel för överskådligheten att här endast redovisa beloppet per beskattningsår och beskattningsfråga, och i bilaga ange

fördelningen per period. Exemplet nedan bygger på förutsättningen att många perioder ändras.

*Exempel*

### 1.3 Arbetsgivaravgifter beskattningsåret 2005

| Beskattningsfråga | Avsnitt | Avgiftsunderlag höjning, kr | Avgift höjning, kr | Skattetillägg, kr |
|-------------------|---------|-----------------------------|--------------------|-------------------|
| Oredovisad lön    | 4       | + 169 285                   | + 54 950           | 10 990            |
| Bilförmån         | 5       | + 73 000                    | <u>+ 23 696</u>    | <u>4 739</u>      |
| Summa             |         |                             | + 78 646           | 15 729            |

Fördelning av beloppen per redovisningsperiod framgår av bilaga x.

I mindre företag påverkas ofta beräkningen av arbetsgivaravgifter av det särskilda avdraget (s.k. företagsstöd) enligt 2 kap. 28 § socialavgiftslagen (2000:980). Om företagsstödet ändras efter revision ska detta framgå av avsnittet om beskattningsändring. I den beloppsmässiga sammanfattningen räcker det med en kommentar efter sammanställningen, t.ex. ”Vid beräkning av arbetsgivaravgifterna har hänsyn tagits till ytterligare företagsstöd”.

Bilagan i exemplet ska innehålla uppgift om både förändringar av underlaget och avgiften samt skattetillägget per redovisningsperiod. I Safir finns olika bilagor för arbetsgivaravgifter tillgängliga som Excelkalkyler.

## 7.5 Underrubrik – Avdragen skatt

De beloppsmässiga konsekvenserna ska redovisas per redovisningsperiod, beskattningsår och beskattningsfråga. Av sammanfattningen ska vidare framgå med vilket belopp som Skatteverket överväger att ändra underlaget respektive skatten samt eventuellt skattetillägg. Däremot ska det inte framgå med vilka procentsatser skattetillägg övervägs då skattesats och beräkningar finns redovisade i skattetilläggsavsnittet.

När redovisningen i tabellform ska avse flera beskattningsfrågor, beskattningsår och redovisningsperioder kan det av utrymmesskäl bli nödvändigt att koncentrera och begränsa den. Eftersom det är fråga om en sammanfattning är en redovisning per beskattningsår och beskattningsfråga tillräckligt informerande. Mer detaljerad information, t.ex. fördelning på

redovisningsperioder, kan i stället framgå av en bilaga till promemorian.

Nedan visas två exempel på tabellutformning i den beloppsmässiga sammanfattningen. Tabellstrukturen ska alltid anpassas till den enskilda revisionen.

Vid ändring av många redovisningsperioder kan det ofta vara en fördel för överskådligheten att här endast redovisa beloppen per beskattningsår och beskattningsfråga, och i bilaga ange fördelningen per period. Exemplet nedan bygger på förutsättningen att många perioder ändras.

*Exempel*

#### 1.4 Avdragen skatt beskattningsåret 2005

| Beskattningsfråga  | Avsnitt | Underlag skatteavdrag höjning, kr | Skatteavdrag höjning, kr | Skattetillägg, kr |
|--------------------|---------|-----------------------------------|--------------------------|-------------------|
| Övertidsersättning | 5       | + 171 600                         | + 51 500                 | 10 300            |

Fördelning av beloppen per redovisningsperiod framgår av bilaga x.

Bilagan i exemplet ska innehålla uppgift om både förändringar av underlaget och skatteavdraget samt skattetillägget per redovisningsperiod. Bilagan skulle kunna ha följande utseende.

*Exempel*

Bilaga x

#### Övertidsersättning beskattningsåret 2005

| Redovisningsperiod | Underlag skatteavdrag höjning, kr | Skatteavdrag höjning, kr | Skattetillägg, kr |
|--------------------|-----------------------------------|--------------------------|-------------------|
| Aug                | + 41 000                          | + 12 300                 | 2 460             |
| Sep                | + 41 600                          | + 12 500                 | 2 500             |
| Okt                | + 45 000                          | + 13 500                 | 2 700             |
| Nov                | <u>+ 44 000</u>                   | <u>+ 13 200</u>          | <u>2 640</u>      |
| Summa              | + 171 600                         | + 51 500                 | 10 300            |

## 7.6 Underrubrik – Punktskatter

De beloppsmässiga konsekvenserna ska redovisas per redovisningsperiod eller per skattepliktig händelse samt beskattningsår. Av sammanfattningen ska vidare framgå med

vilka belopp som Skatteverket överväger att ändra skatten och hur den beräknats samt eventuellt skattetillägg. Däremot ska inte framgå med vilka procentsatser skattetillägg övervägs då skattesats och beräkningar finns redovisade i skattetilläggsavsnittet.

När redovisningen i tabellform ska avse flera beskattningsfrågor, beskattningsår och redovisningsperioder kan det av utrymmesskäl bli nödvändigt att koncentrera och begränsa den. Eftersom det är fråga om en sammanfattning är en redovisning per beskattningsår och beskattningsfråga tillräckligt informerande. Mer detaljerad information, t.ex. fördelning på redovisningsperioder, kan i stället framgå av en bilaga till promemorian.

Nedan visas två exempel på tabellutformning i den beloppsmässiga sammanfattningen. Tabellstrukturen ska alltid anpassas till den enskilda revisionen.

Vid ändring av många redovisningsperioder kan det ofta vara en fördel för överskådligheten att här endast redovisa beloppet per beskattningsår och i bilaga ange fördelningen per redovisningsperiod.

*Exempel*

**1.5 Punktskatter beskattningsåret 2005**

**1.5.1 Energi- och koldioxidskatt**

| Beskattningsfråga | Avsnitt | Skatt att betala, kr | Skattetillägg, kr |
|-------------------|---------|----------------------|-------------------|
| Lagerdifferens    | 6       | + 3 280 500          | 656 100           |

Fördelning av beloppen per redovisningsperiod framgår av bilaga x.

Bilagan i exemplet ska innehålla uppgift om hur skatten beräknats, dvs. kvantitet, skatt och skattetillägg per redovisningsperiod. Bilagans utformning måste anpassas med utgångspunkt i vilka punktskatter som avses. Bilagan skulle kunna ha följande utseende för t.ex. energi- och koldioxidskatten.

Exempel

Bilaga x

**Lagerdifferens beskattningsåret 2005**

| Redo-<br>visnings<br>period | Kvan-<br>titet<br>kbn | Energi-<br>skatt, kr | Koldioxid-<br>skatt, kr | Skatt att<br>betala, kr | Skatte-<br>tillägg,<br>kr |
|-----------------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|-------------------------|---------------------------|
| Jan                         | 900                   | +932 400             | +2 348 100              | +3 280 500              | 656 100                   |

Rubriken ”Punktskatter” kan vid behov underindelas ytterligare, t.ex. enligt följande.

**1.5.1 Energi- och koldioxidskatt**

**1.5.2 Svavelskatt**

## 8 Revisionens omfattning

Av en promemoria ska framgå vilka skatter och avgifter som har granskats och vilken tidsperiod granskningen av respektive skatt/avgift har omfattat. Uppgifterna ska framgå av promemorians första sida.

Har revisionen i något avseende varit begränsad måste denna begränsning framgå av *Revisionens omfattning*. Detta gäller även om revisionen inte resulterat i några beskattningsändringar. Ett exempel på begränsning är att revisionen enbart omfattat en viss transaktion eller en viss företeelse. På första sidan av promemorian finns en fritextruta där informationen kan lämnas när promemorian bara omfattar denna sida (se avsnitt 6). I annat fall följer *Revisionens omfattning* direkt efter *Beloppsmässig sammanfattning* i promemorian (se avsnitt 5.2).

### Följändring

En ändring av en skatt eller avgift kan påverka en annan skatt/avgift. Om ändringar redovisas beträffande mervärdesskatt, t.ex. att avdrag inte medges för ingående skatt, ska ändringarna föranleda sänkning av inkomsttaxeringen, s.k. följändring. (Detta förutsätter att mervärdesskatten är en avdragsgill kostnad). I det fall revisionen varit begränsad till att endast omfatta mervärdesskatten är ändringen av taxeringen en följd av ändringen av mervärdesskatten. Motsvarande gäller om en revision av arbetsgivaravgifter resulterar i ändring av avgiftsunderlaget som påverkar inkomsttaxeringen. Avsnittet kan få följande utformning i promemorian.

#### 2 Revisionens omfattning

Beskattningsändringen vid inkomsttaxeringen är en följd av ändrade arbetsgivaravgifter. Någon granskning av inkomsttaxeringen har inte skett.

### Delpromemoria

I en delpromemoria ska revisorn under *Revisionens omfattning* ange

- att det är en delpromemoria,
- vilken eller vilka beskattningsfrågor som tas upp i promemorian samt



- att Skatteverket senare kommer att redovisa övrigt resultat av revisionen i en revisionspromemoria.

**Tidigare delpromemorior**

Om Skatteverket tidigare skickat en eller flera delpromemorior ska det av *Revisionens omfattning* i revisionspromemorian framgå datum för delpromemoriorna samt vilka beskattningsfrågor som tagits upp. Beskattningsändringarna ska sedan inte återkomma i revisionspromemorian.

**Avsnittet kan utelämnas**

Avsnittet *Revisionens omfattning* ska utelämnas om inga uppgifter bedöms som relevanta i den aktuella revisionen.

## 9 Redovisningen

### 9.1 Allmänt

Redogörelse för brister i redovisningen som har betydelse för bedömningen av en beskattningsfråga ska normalt tas in i avsnittet om beskattningsändringar.

#### Allvarliga brister

I detta avsnitt om redovisningen ska revisorn redogöra för allvarliga brister. Med allvarliga brister avses i regel

- brister som medför att redovisningen inte kan ligga till grund för beskattningen (skönstaxering enligt 4 kap. 3 § TL eller skönmässig beskattning enligt 11 kap. 19 § SBL)
- brister som medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas eller att det ger upphov till att skattekontrollen allvarligt försvåras.

#### Påpekanden

Det kan förekomma brister i redovisningen som inte leder till övervägande om ändrad beskattning eller inte bedöms som allvarliga. De kan dock ha betydelse för den reviderades möjligheter att lämna korrekta uppgifter i framtiden. Revisorn bör då i den löpande dialogen och vid slutgenomgången påpeka sådana brister för den reviderade och diskutera hur företaget bör ändra sin redovisning. Den löpande dialogen underlättar för företaget att förstå problemet och bidrar till att nödvändiga anpassningar sker. I de fall revisorn även redogör för dessa brister i promemorian kan det göras mycket kortfattat genom en hänvisning till att bristerna diskuterats. Revisorn ska i revisionsanteckningarna dokumentera vilka brister som diskuterats löpande under revisionen, när detta skett och den reviderades syn på problemet (se avsnitt 5.5).

#### Företagsrevisorns anmärkning

Om företagsrevisorn i sin revisionsberättelse eller revisionsrapport anmärkt på företagets sätt att sköta redovisningen och om det är av betydelse för beskattningen, så kan detta omnämnas under *Redovisningen* eller under respektive beskattningsfråga.

## 9.2 Allvarliga brister i redovisningen

Redogörelsen för bristerna i redovisningen ska göras utifrån följande disposition.

- Beskrivning
- Gällande rätt
- Lämnade synpunkter
- Bedömning

### 9.2.1 Beskrivning

#### Redovisningens uppläggning

Revisorn ska redogöra för redovisningens uppläggning. Följande är exempel på uppgifter som kan tas med under förutsättning att de är relevanta i det enskilda fallet.

- Vilket redovisningssystem (standardsystem, eget system etc.) som har använts och hur redovisningen varit upplagd.
- Vilka redovisningsrutiner företaget tillämpat.

#### Bristen

Revisorn ska utifrån räkenskaperna objektivt redogöra för iakttagna brister eller fel, t.ex. att

- kontrollremsor till kassaapparaten inte har bevarats
- egna uttag inte har bokförts eller har bokförts i klumpsumma
- negativa kassasaldon föreligger
- vissa verifikationer saknar uppgift om motpart
- grundnoteringarna inte är förda löpande och i rätt tid
- visst räkenskapsmaterial saknas.

#### *Exempel*

Förutsättningar: Skatteverket har genomfört revision hos en frisersalong som bedrivs som enskild firma. Revisionen har visat att redovisningen har allvarliga brister. Med hänvisning till dessa brister samt upprättad kontantberäkning och bruttovinstberäkning överväger Skatteverket en skönstaxering/skönsbeskattning. Beskrivningsavsnittet under *Redovisningen* skulle kunna ha följande lydelse.

Du har under år 2005 själv skött den löpande grund- och huvudbokföringen i din frisersalong. Du har inte haft

någon kassaapparat. Försäljning av varor och frisörtjänster har endast skett mot kontant betalning.

Underlaget för inkomstredovisningen är en manuell upprättad kassarapport för respektive månad. Av rapporten framgår summan av inkomsterna varje dag salongen varit öppen. Uppgifterna grundar sig på anteckningar i tidsbeställningslistorna. Du har bokfört kassarapporterna som en affärshändelse under respektive månad.

Du har under revisionen uppgett att salongen varit öppen hela året med undantag för fyra veckor i juli samt en vecka i början av januari. Det framgår emellertid av bokföringen att inga inkomster bokförts för månaderna mars, juni och september 2005. Du har inte heller visat upp några kassarapporter eller tidsbeställningslistor för dessa månader.

**Saknade handlingar**

Om företaget inte har uppvisat samtliga räkenskapshandlingar som borde finnas, ska det framgå av redogörelsen vilka handlingar som saknas och orsaken till detta.

**Kopior**

För att verifiera bristen kan det i många fall vara att rekommendera att kopior av verifikationer, utdrag ur bokföringen etc. bifogas promemorian. Genom att visa på konkreta exempel kan redogörelsen i promemorian begränsas.

**9.2.2 Gällande rätt**

I promemorian ska anges vilka krav som följer av bestämmelserna. Av redogörelsen ska framgå vad som är krav enligt lag eller förordning och sådant som följer av god redovisningssed, Bokföringsnämndens anvisningar etc.

Samma förutsättningar gäller som i exemplet ovan. Avsnittet om gällande rätt skulle då kunna ha följande text.

*Exempel*

Du är bokföringsskyldig enligt 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078, BFL). Bokföringsskyldigheten innefattar bl.a. att löpande bokföra alla affärshändelser så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta framgår av 4 kap. 1 § och 5 kap. 1 § BFL. Bokföringsskyldigheten ska fullgöras i enlighet med god redovisningssed.

Som affärshändelse räknas bl.a. in- och utbetalningar. Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag medan andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation.

### 9.2.3 Lämnade synpunkter

Revisorn ska alltid redogöra för den reviderades förklaringar och synpunkter beträffande bristerna. Även förhållanden som talar till den reviderades fördel ska redovisas. Samma förutsättningar gäller som i exemplet ovan. Avsnittet om den reviderades synpunkter skulle då kunna ha följande text.

#### *Exempel*

Du har inte lämnat någon förklaring till att bokföringen saknar uppgift om inkomster under mars, juni och september 2005.

Är de skriftliga synpunkterna omfattande kan det i vissa fall vara lämpligt att revisorn, förutom att lämna en kort sammanfattning i promemorian, bifogar hela eller delar av den reviderades svar till promemorian.

Om den reviderade valt att inte lämna några förklaringar eller synpunkter ska detta nämnas.

### 9.2.4 Bedömning

#### **Effekten**

Av redogörelsen ska framgå på vilket sätt en bestämmelse inte följts och vilken effekt det fått på underlaget för beskattningen. Samma förutsättningar gäller som i exemplet ovan. Avsnittet om bedömningen skulle då kunna ha följande text.

#### *Exempel*

Din bokföring har stora materiella och formella brister. Skatteverkets utredning (se avsnitt x nedan) visar att du har låtit bli att bokföra inkomster med väsentliga belopp. Den löpande bokföringen har dessutom skett med avsevärd eftersläpning. Du har alltså i flera avseenden inte fullgjort din bokföringsskyldighet.

Skatteverket anser att bokföringen har sådana allvarliga brister att den inte kan ligga till grund för beräkning av ett tillförlitligt resultat.

Skatteverkets överväganden om beskattningsändringar ska framgå av avsnittet om beskattningsändringar och inte av redovisningsavsnittet.

## 10 Beskattningsändringar

### 10.1 Disposition

Redogörelsen för iakttagelser om olika beskattningsfrågor ska anpassas till vad som är ändamålsenligt i den enskilda revisionen. Dispositionen i promemorian ska göras så att varje beskattningsfråga behandlas separat oavsett vilka skatter och avgifter som påverkas. En sådan samlad redogörelse utifrån själva beskattningsfrågan ger en god överblick över de totala konsekvenserna. Rubrikerna blir de olika beskattningsfrågorna, som t.ex.:

#### **Oredovisade inkomster**

#### **Periodisering av semesterlön**

#### **Bilförmåner**

Fördelarna med dispositionen är inte bara att den reviderade får klart för sig samtliga konsekvenser av en beskattningsfråga utan även att upprepningar i promemorian kan undvikas.

#### *Exempel*

Vid en revision av ett aktiebolag konstateras oredovisade inkomster på 100 000 kr (inklusive mervärdesskatt 20 000 kr). De oredovisade medlen har kommit ägaren till del.

För bolagets del innebär detta

- att bolagets resultat av näringsverksamhet höjs med 80 000 kr (intäkt)
- att bolagets resultat av näringsverksamhet sänks med 100 000 kr (lönekostnad)
- att bolagets resultat av näringsverksamhet sänks med 32 700 kr (beräknade arbetsgivaravgifter)
- att bolagets resultat av näringsverksamhet sammantaget sänks med 52 700 kr (80 000-100 000-32 700)

- att bolagets utgående skatt höjs med 20 000 kr
- att bolagets underlag för arbetsgivaravgifter höjs med 100 000 kr (lön för ägaren).

Beskattningsfrågan (oredovisade inkomster) hålls ihop på så sätt att avsnittet *Beskrivning* behandlar de faktiska omständigheterna. I avsnittet *Gällande rätt* ingår samtliga skatter/avgifter. Även om det är olika regelsystem för de olika skatterna/avgifterna så hänger de ändå ihop. Bedömningen att beloppet ska vara lön påverkar ju inte bara underlaget för arbetsgivaravgifter utan även bolagets inkomsttaxering. *Lämnade synpunkter* behandlar normalt hela beskattningsfrågan. Argumenteringen vad gäller *Skattemässig bedömning* är i stort sett lika oavsett skatt/avgift. När det gäller *Beloppsmässiga konsekvenser* behandlas varje skatt/avgift för sig.

I undantagsfall kan en annan struktur användas om denna bedöms vara mer överskådlig.

## 10.2 Grundstruktur – de fem grundmomenten

För varje enskild beskattningsfråga bör redogörelsen i promemorian byggas upp utifrån följande fem grundmoment.

- Beskrivning
- Gällande rätt
- Lämnade synpunkter
- Skattemässig bedömning
- Beloppsmässiga konsekvenser

Redogörelsen ska i normalfallet följa ovan angiven ordning men även en annan ordning är godtagbar om revisorn i det enskilda fallet finner det lämpligt.

### *Exempel*

Vid en revision har framkommit att den reviderade felaktigt dragit av kostnader tillhöriga ett dotterbolag. Bolaget har accepterat revisorns (Skatteverkets) bedömning.

I detta fall kan redogörelsen för den reviderades synpunkter lämpligen läggas efter den skattemässiga



bedömningen, dvs. före de beloppsmässiga konsekvenserna, eller allra sist i avsnittet.

Har däremot den reviderade en avvikande uppfattning måste den reviderades synpunkter komma före den skattemässiga bedömningen eftersom denna ska innehålla en sammanvägning av fakta och den reviderades synpunkter.

### 10.2.1 Beskrivning

Det första grundmomentet, beskrivningen, ska beskriva de faktiska omständigheter som har betydelse för beskattningsfrågan. Läsaren ska begripa vad saken gäller. Revisorn ska utifrån bl.a. räkenskaper och andra handlingar objektivt redogöra för exempelvis en transaktion eller en åtgärd som den reviderade har gjort i bokföringen eller i deklarationen. Beskrivningen ska vara objektiv och får inte innehålla värderingar eller bedömningar.

Belopp och datum för berörda transaktioner bör framgå. Av beskrivningen kan även framgå den reviderades förklaring till en viss bokföringsåtgärd eller varför exempelvis en viss kostnad belastat resultatet. Detta är alltså endast en förklaring från den reviderade och ska inte sammanblandas med synpunkter på beskattningsåtgärden (se avsnitt 10.2.3).

Om Skatteverket och den reviderade är överens om själva sakförhållandena kan grundmomentet vara ganska kortfattat. Om parterna däremot inte är överens (om sakförhållandena) måste revisorn lämna en mer omfattande redogörelse och det blir ofta nödvändigt att bifoga kopior av avtal, bokföringsunderlag m.m.

#### Deklarationsuppgifter

Av promemorian behöver normalt inte framgå att den reviderade **har** lämnat inkomstdeklaration eller skattedeklaration. Om däremot den reviderade har blivit skönstaxerad eller skönsbeskattad kan revisorn uppge detta inledningsvis i avsnittet om beskattningsändringar. Föreligger misstämning mellan lämnade deklarationer och redovisningen bör detta anges.

#### Rättelse under revisionen

Har företaget gjort en rättelse efter det att revisionen påbörjats, t.ex. kommit in med en ny deklaration som Skatteverket inte godtar som en frivillig rättelse, ska det av promemorian framgå

- när beslut om revision fattades
- när den första kontakten togs med den reviderade

- när Skatteverket begärde att få del av räkenskaperna
- när den nya deklARATIONEN togs emot.

Dessa uppgifter kan vara av stor betydelse vid bedömningen av eventuellt skattetillägg.

### **Brister i redovisningen**

Brister i redovisningen som påverkar en beskattningsfråga, men som inte är så allvarliga att de inneburit övervägande om skönsmässig beräkning, behandlas i samband med respektive beskattningsfråga. Detta kan gälla såväl formella brister i räkenskaperna som andra typer av fel. Endast sådana uppgifter som har betydelse för förståelsen av beskrivningen av en viss beskattningsfråga och dess konsekvenser tas med.

### **Beräkningar**

Alla beräkningar som gjorts och som föranleder beskattningsändringar ska framgå av promemorian. Det kan vara fråga om kalkyler, avstämningar etc. som revisorn gjort och som ligger till grund för bedömningen av en beskattningsfråga. Dessa beräkningar behöver den reviderade få del av för att kunna lämna relevanta synpunkter.

#### *Exempel*

Vid en revision bearbetas redovisningsmaterialet maskinellt för att beräkna en justerad bruttovinst. Den framtagna bruttovinsten är en del i den totala bedömningen av omfattningen av företagets oredovisade inkomster. I detta fall ska den reviderade informeras om hur den justerade bruttovinsten beräknats.

Förhållandet är dock annorlunda om revisorn gör utsökningar i redovisningsmaterialet för att upptäcka intressanta affärshändelser, t.ex. alla transaktioner på ett visst konto med belopp större än 100 000 kr. Den vidare analysen leder till att två affärshändelser ifrågasätts. I detta fall saknar det betydelse för den reviderade vilka bearbetningar som utförts för att finna de aktuella affärshändelserna.

#### **10.2.2 Gällande rätt**

Utifrån lagtext, föreskrifter, praxis m.m. ska revisorn redogöra för de skattemässiga reglerna för den aktuella beskattningsfrågan. Om revisorn åberopar författningstext och föreskrifter, och finner det nödvändigt att återge dessa i promemorian, kan det i många fall vara lämpligt med citat. Revisorn kan även återge bestämmelserna med egna ord. Detta får dock ske med viss försiktighet då innebörden inte får ändras. Mer omfattande

material, exempelvis rättsfall, kan antingen redovisas i bilaga till promemorian eller lämnas över till den reviderade under revisionens gång. En hänvisning kan då göras i promemorian till det tidigare översända materialet. När revisorn använder sig av litteratur, material från tidskrifter eller liknande ska källan anges.

I vissa uppenbara fall behöver författningshänvisning inte göras.

#### *Exempel*

En enskild företagare har låtit bli att bokföra tre fakturor som avser varuförsäljning. I detta fall är det helt uppenbart att försäljningsbeloppen, exklusive mervärdesskatt, är skattepliktig intäkt för företagaren, likaså att den utgående skatten på fakturorna ska redovisas.

Att i detta fall redogöra för de bestämmelser i IL respektive ML som reglerar beskattningen är obehövligt.

### **10.2.3 Lämnade synpunkter**

Revisorn ska alltid redogöra för de synpunkter på beskattningsåtgärderna som den reviderade fört fram. Även förhållanden som talar till den reviderades fördel ska redovisas.

Är de skriftliga synpunkterna omfattande kan det vara lämpligt att revisorn, förutom att lämna en kort sammanfattning i promemorian, bifogar hela eller delar av den reviderades svar till promemorian (se avsnitt 5.6).

Om den reviderade valt att inte lämna några synpunkter ska detta framgå av promemorian.

### **10.2.4 Skattemässig bedömning**

De omständigheter som redovisats under *Beskrivning*, *Gällande rätt* och *Lämnade synpunkter* ska i den skattemässiga bedömningen sammanvägas för att mynna ut i Skatteverkets uppfattning och ställningstagande i beskattningsfrågan. Bedömningsledet måste alltid klart åtskiljas från beskrivningen av omständigheterna.

#### **Rättsfråga/ bevisfråga**

Utformningen av den skattemässiga bedömningen påverkas av om beskattningsfrågan är en rättsfråga eller en bevisfråga. Vid en rättsfråga motiverar revisorn lämpligen beskattningsändringen genom att hänvisa till relevant lagtext, rättsfall eller liknande.

*Exempel*

I en revision avseende ett aktiebolag konstateras att avdrag har gjorts för lämnat koncernbidrag till ett dotterbolag som anskaffats under det aktuella beskattningsåret. I det här fallet finns i 35 kap. 3 § IL en lagregel som klart och entydigt reglerar beskattningsfrågan. I promemorian kan revisorn då i den skattemässiga bedömningen skriva exempelvis ”En förutsättning för att få göra avdrag för koncernbidrag till ett dotterföretag är att dotterföretaget varit helägt under hela beskattningsåret. Då ni köpt aktierna i AB X under beskattningsåret är denna förutsättning inte uppfylld. Avdrag ska därför inte medges för koncernbidraget.”

Är det däremot en bevisfråga måste först avgöras om Skatteverket eller den reviderade har bevisbördan. Praxis har slagit fast att utgångspunkten vanligtvis är att den som har lättast att prestera bevisning också ska ta på sig det ansvaret. Detta innebär att Skatteverket anses ha bevisbördan i fråga om intäktsidan medan den reviderade anses ha bevisbördan för kostnadssidan. Följden blir helt naturligt att kraven blir högre på Skatteverkets argumentering i en beskattningsändring gällande exempelvis oredovisade inkomster jämfört med ett ifrågasatt avdrag.

Vidare ställs det högre krav på Skatteverkets argumentering vid eftertaxering/efterbeskattning och skattetillägg – alldeles oavsett om beskattningsfrågan gäller intäkt- eller kostnadsidan (se avsnitt 11 och 12).

**Bevisvärdering**

All bevisvärdering som revisorn gör ska framgå av detta avsnitt. Skatteverket ska göra en noggrann prövning av allt som förekommit i ärendet för att avgöra vad som kan anses bevisat.

**Skönsmässig beräkning**

Om Skatteverket avser att göra skönsmässig beräkning pga. brister i företagets redovisning eller av annan anledning måste promemorian innehålla ett redovisningsavsnitt med en beskrivning av de brister eller andra omständigheter som har iakttagits.

**Förankrad syn**

Det är Skatteverkets bedömning och inte den enskilde revisorns som ska framgå av promemorian. Revisorn ska därför förankra den skattemässiga bedömningen i enlighet med fastställd revisionsplan. Detta kan göras hos beslutsfattare, processförare eller specialist. En tidig förankring ska eftersträvas för att säkerställa inriktning och djup i utredningen.

## Övervägande

### 10.2.5 Beloppsmässiga konsekvenser

Promemorian ska innehålla ett beloppsmässigt övervägande. Den redogörelse för beloppsmässiga konsekvenser som lämnas avslutningsvis för en beskattningsfråga bör vara kortfattad.

#### *Exempel*

Skatteverket överväger att vid 2006 års taxering inte medge avdrag för sponsorkostnader i näringsverksamheten med 75 000 kr.

Om beskattningsfrågan omfattar flera skatteslag bör övervägandet innehålla samtliga ändringar som uppkommit till följd av utredningen.

Som framgår av avsnitt 7 ska *Beloppsmässig sammanfattning* inledas med en övervägandemening som gäller samtliga beskattningsändringar. För att den reviderade inte ska kunna tveka om att det rör sig om ett övervägande ska även ordvalet i *Beloppsmässiga konsekvenser* vara att ”Skatteverket överväger...”

Hur ändringsbeloppet beräknats bör – om flera plus- och minusposter ingår – förtydligas genom att revisorn inom parentes anger vilka belopp som har adderats respektive subtraherats. Detta gäller även vid skönsuppskattning om det ingår delposter som är beloppsbestämda. Vid omfattande redogörelser av flera år/perioder kan det vara en fördel om siffer-sammanställningar visas i bilaga.

## Inga beskattningsändringar

Om revisionen inte leder till några beloppsmässiga konsekvenser för en granskad skatt eller avgift räcker det oftast med noteringen på första sidan att inga beskattningsändringar övervägs för just den aktuella skatten/avgiften (se avsnitt 5.3).

## 10.3 Speciellt om olika skatter/avgifter m.m.

### 10.3.1 Redovisning sista perioden

I möjligaste mån ska ändringar gällande mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och punktskatter hänföras till rätta redovisningsperioder. Möjlighet finns dock enligt 11 kap. 2 § SBL att hänföra rättelser till beskattningsårets sista redovisningsperiod, eller till den sista redovisningsperioden som omfattas av ändringen. I förarbetena till skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100 del I s. 579) sägs att bestämmelsen är avsedd att tillämpas när det finns svårigheter att hänföra viss

skatt till viss period och att bestämmelsen ska tillämpas med restriktivitet.

### 10.3.2 Mervärdesskatt

#### Mervärdesskatte- specifika uppgifter

Vid vissa frågeställningar som är speciella för mervärdesskatten krävs en ingående beskrivning av vilka varor och tjänster som omsätts i verksamheten. En sådan beskrivning kan lämnas i samband med redogörelsen för beskattningsfrågan.

### 10.3.3 Arbetsgivaravgifter

#### Avgiftsprocent

Arbetsgivaravgifternas storlek i procent ska anges för respektive beskattningsår. Uppgiften bör framgå av avsnittet om beskattningsändring.

#### Företagsstöd

Av redogörelsen i promemorian ska även framgå om arbetsgivaravgifterna påverkats av det särskilda avdraget, s.k. företagsstöd, enligt 2 kap. 28 § socialavgiftslagen (2000:980).

#### Löneskatt

Brister i företagets redovisning av underlaget för påförande av särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster bör lämpligen ingå i samma avsnitt som arbetsgivaravgifterna.

### 10.3.4 Avdragen skatt

#### Innehållen ej redovisad skatt

Om skatteavdrag har gjorts men inte redovisats i skattekundens deklaration ska för varje arbetstagare lämnas uppgifter om arbetstagarens namn, personnummer, utbetalningsmånad, bruttolön, förmåner, redovisningsperiod och gjorda skatteavdrag. Är det fråga om flera anställda kan uppgifterna lämnas i bilaga.

#### Underlättna skatteavdrag

Har skatteavdrag inte gjorts eller gjorts med för låga belopp ska för varje arbetstagare förutom de uppgifter som nämns ovan även uppgift lämnas om beräkningssätt för skatteavdrag (tabell, procent, jämningsbeslut), skatteavdrag som borde ha verkställts, gjort skatteavdrag samt skillnaden mellan de två nämnda beloppen. Är det fråga om många anställda kan uppgifterna lämnas i bilaga.

### 10.3.5 Kontrolluppgifter för anställda

Då felaktigheter har framkommit beträffande kontrolluppgifter för anställda är det lämpligt att redogöra för de skyldigheter som föreligger enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Hänvisning kan även göras till Skatteverkets rekommendationer, föreskrifter, allmänna råd m.m.

Av redogörelsen bör framgå vilka personer som berörs och vilka belopp eller vilken typ av förmån som borde ha redovisats på kontrolluppgift för var och en. Är antalet felaktiga kontrolluppgifter omfattande görs sammanställning lämpligen i en bilaga.

### 10.3.6 Enskild näringsidkare, handelsbolag och kommanditbolag

#### Enskild näringsidkare

I de fall Skatteverket ändrar en fysisk persons resultat av näringsverksamhet ska schablonavdraget för egenavgifter justeras, och de ändrade beloppen måste framgå av promemorian. Se Skatteverkets styrdokument dnr 130 460077-05/111 (dokument-id i Intranätet IHÅN-6FYJCV). Schablonavdraget för egenavgifter påverkar underlaget för skatteberäkningen och även det belopp som kan komma att ligga till grund för beräkning av skattetillägg.

Om ändringen av näringsverksamheten endast avser en beskattningsfråga kan justeringen av schablonavdraget redovisas avslutningsvis under *Beloppsmässiga konsekvenser*. Vid ändring av flera beskattningsfrågor kan revisorn för överskådlighetens skull göra en sammanlagd justering av schablonavdraget i ett eget avsnitt. Vid passiv näringsverksamhet och vid aktiv näringsverksamhet för den som fyllt 65 år gäller i stället reglerna om avsättning för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

I övrigt skiljer sig en revisionspromemoria för en enskild näringsidkare i princip inte från en revisionspromemoria för ett aktiebolag. (Se även avsnitt 3.2 ”du/ni”).

#### HB/KB

Eftersom resultatet av ett handels- eller kommanditbolags verksamhet beskattas hos delägarna vad gäller näringsverksamheten är Skatteverkets revision en kontroll av handels- eller kommanditbolagets uppgiftsskyldighet.

Redogörelsen rörande bolagets uppgiftsskyldighet ska normalt vara lika omfattande som en redogörelse rörande inkomsttaxeringen för ett aktiebolag. Då ett handels- eller kommanditbolag inte åsätts någon taxering ska *taxeringsår* inte användas utan ersättas av *beskattningsår*.

I likhet med revisionspromemorian för aktiebolag ska det också framgå vilket överskott/underskott av näringsverksamhet som Skatteverket överväger att beräkna.

Av revisionspromemorian ska även framgå hur de övervägda förändringarna av det redovisade resultatet ska fördelas mellan de olika delägarna. Detta kan lämpligen göras under en särskild rubrik efter avsnitten om beskattningsändringar.

*Exempel*

Enligt 5 kap. 3 § IL beskattas varje delägare för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst.

I inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2005 har det redovisade överskottet fördelats med hälften var på de båda delägarna. Vidare har delägarna uppgett att det belopp som inte redovisats har kommit dem tillgodo med hälften vardera.

Skatteverket överväger därför att fördela höjningen av överskottet med hälften var på de båda delägarna i enlighet med de uppgifter som framkommit under utredningen.

Under *Beloppsmässig sammanfattning* lämnas en kortfattad redogörelse om fördelningen.

*Exempel*

Skatteverket fördelar höjningen av överskottet med hälften var på de båda delägarna.

För de delägare vars beskattning påverkas av granskningen hos handels- eller kommanditbolaget ska revisorn upprätta granskningspromemior. Övervägande om skattetillägg avseende det belopp som ska beskattas hos delägarna ska ingå i dessa granskningspromemior och inte i bolagets promemoria. Granskningspromemorierna ska även innefatta en redogörelse för ytterligare schablonavdrag för egenavgifter (aktiv delägare) eller avsättning för löneskatt (passiv delägare eller person som fyllt 65 år) på samma sätt som för enskild näringsidkare.

Vid upprättande av en granskningspromemoria för en delägare är ett lämpligt tillvägagångssätt att kopiera relevant text i revisionspromemorian och skriva in. Viss omarbetning av texten kan då bli nödvändig. Ett alternativ är att till granskningspromemorian bifoga delar av texten i revisionspromemorian eller hela revisionspromemorian. Revisorn bör då eftersträva att endast ta med de delar i revisionspromemorian som är relevanta och samtidigt göra en sekretessprövning.



Till den del revisionen omfattar mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och punktskatt är handels- eller kommanditbolaget skattskyldigt för övervägda ändringar. Samma gäller underlag för fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningskatt på pensionsmedel.

## 11 Eftertaxering/efterbeskattning

Promemorian ska i förekommande fall innehålla en redogörelse om förutsättningarna för beslut om eftertaxering (inkomsttaxering) eller efterbeskattning (mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och punktskatt). Dessa förutsättningar måste vara uppfyllda för att Skatteverket ska kunna fatta omprövningsbeslut med stöd av reglerna om eftertaxering/efterbeskattning. Redogörelsen ska göras i ett särskilt avsnitt i promemorian och ska följa grundmomenten *Beskrivning – Gällande rätt – Lämnade synpunkter – Bedömning*.

Grundmomentet *beskrivningen* ska innehålla en hänvisning till det eller de avsnitt om beskattningsändring som eftertaxeringen/efterbeskattningen gäller. Någon upprepning ska inte göras av de uppgifter som lämnats där. Inga belopp ska tas med.

Revisorn ska återge eller beskriva relevanta delar av tillämplig lagtext. Eftertaxering och efterbeskattning kan ske på olika grunder, men den vanligaste grunden är att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller beskattningen. Eftersom de formella grunderna i princip är lika vid eftertaxering och efterbeskattning kan det, om båda ändringsmöjligheterna kommer i fråga, vara rationellt att göra en samlad beskrivning av dessa i ett och samma avsnitt. I en revision där det blir fråga om både eftertaxering och efterbeskattning kan avsnittet utformas enligt nedanstående exempel.

*Exempel*

### **Beskrivning**

Som framgår av avsnitt x ovan har ni i inkomstdeklarationen avseende 2004 års taxering gjort för högt avdrag för representationskostnader och i skatte-

deklarationen avseende redovisningsperioden mars 2003 redovisat för mycket ingående skatt.

### **Gällande rätt**

Om tiden för vanlig omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel har gått ut får Skatteverket med stöd av 4 kap. 15–16 §§ TL respektive 21 kap. 10–11 §§ SBL ompröva genom att fatta beslut om eftertaxering/efterbeskattning. För detta krävs att den skattskyldige i självdeklarationen/skattedeklarationen eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen/beskattningen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att ett taxeringsbeslut/beskattningsbeslut har blivit felaktigt eller inte har fattats. Ändringen måste avse belopp av någon betydelse. Eftertaxering/efterbeskattning får inte ske om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt. Begreppet oriktig uppgift innefattar såväl en oriktig sakuppgift som att låta bli att lämna en uppgift som man är skyldig att lämna.

### **Lämnade synpunkter**

Under revisionen har ni anfört att enbart storleken av den redovisade representationskostnaden, vilken framgår av årsredovisningen som bifogats inkomstdeklarationen, skulle ha inneburit en utredningsskyldighet för Skatteverket. Eftersom Skatteverket inte fullgjort denna skyldighet är yrkandet enligt er uppfattning inte att anse som en oriktig uppgift utan som ett öppet yrkande. Även om ni godtar ändringarna i materiellt hänseende finns då inte grund för Skatteverket att fatta beslut om eftertaxering och efterbeskattning.

### **Bedömning**

Ni har gjort avdrag i inkomstdeklarationen för representationskostnader utöver avdragsramen med 67 500 kr. Ni har även gjort avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen avseende representationskostnader utöver avdragsramen med 16 875 kr. Detta har inte kunnat utläsas av vare sig deklarationerna eller årsredovisningen. Ni har varken i inkomstdeklarationen eller i skattedeklarationen lämnat upplysningar som gett Skatteverket anledning att utreda kostnaderna för representation. Beloppen är inte heller så orimliga att de

inte skulle kunna läggas till grund för beslut. Det är först vid revisionen som Skatteverket har kunnat upptäcka felen. Enligt Skatteverkets mening har ni lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör en förutsättning för såväl eftertaxering som efterbeskattning. Ändringarna avser belopp av betydelse. Skatteverket anser inte att det framstår som uppenbart oskäligt att eftertaxera respektive efterbeskatta er för ifrågavarande belopp. Samtliga förutsättningar för eftertaxering respektive efterbeskattning är således uppfyllda.

Som framgår av exemplet ovan ska det för varje aktuell beskattningsfråga framgå vilka skäl som finns för eftertaxering/efterbeskattning. Revisorns beskrivning av de faktiska omständigheterna ska göras i anslutning till respektive beskattningsfråga.

Det är således viktigt att revisorn, förutom att redogöra för de formella förutsättningarna för eftertaxering/efterbeskattning, på ett konkret och tydligt sätt anger i promemorian i vilka avseenden den reviderade lämnat oriktig uppgift. Att i promemorian bemöta den skattskyldiges synpunkter avseende grunderna för eftertaxering eller efterbeskattning är av lika stor betydelse som att bemöta materiella invändningar.

## 12 Skattetillägg

Det ska av promemorian framgå om Skatteverket överväger att ta ut skattetillägg i den aktuella beskattningsfrågan. Redogörelsen ska göras i ett särskilt avsnitt i promemorian och följa grundmomenten *Beskrivning – Gällande rätt – Lämnade synpunkter – Skattemässig bedömning – Beloppsmässiga konsekvenser*.

Grundmomentet *Beskrivningen* ska innehålla en hänvisning till det eller de avsnitt om beskattningsändring som skattetillägget gäller. Någon upprepning ska inte göras av de uppgifter som lämnats där. Inga belopp ska tas med.

På samma sätt som vid eftertaxering/efterbeskattning (se avsnitt 11) ska revisorn i promemorian återge relevanta delar av den lagtext i TL eller SBL som gäller skattetillägg.

Vid bedömningen av om Skatteverket ska ta ut skattetillägg eller inte måste revisorn beakta den reviderades synpunkter. Den reviderade ska därför redan under granskningen informeras allmänt om reglerna om skattetillägg och särskilt om grunderna för befrielse från skattetillägg. Ett sådant handlingssätt innebär att Skatteverket kan få anledning att låta bli att ta ut skattetillägg, att redan i promemorian överväga ett jämkat skattetillägg eller att i promemorian bemöta de skäl för befrielse m.m. som den reviderade har fört fram.

Oavsett om den reviderade framfört synpunkter ska Skatteverket alltid pröva om det finns skäl att helt eller delvis befria den reviderade från skattetillägg. En sådan prövning ska ske ex officio, dvs. även om den reviderade inte har begärt den, och det ska vara klart angivet i promemorian att prövningen har skett.

Vid övervägande om skattetillägg pga. oriktig uppgift ska det genom en konkret beskrivning i promemorian framgå på vilket sätt en sådan uppgift föreligger. Vidare ska revisorn ange med vilka procentsatser och på vilka underlagssummor (inkomst-taxeringen) eller underlag (övriga skatteslag) Skatteverket överväger att ta ut skattetillägg. I en revision där det blir fråga

om att ta ut skattetillägg både vid inkomsttaxeringen och vid redovisningen av mervärdesskatt kan texten få följande lydelse.

*Exempel*

**Beskrivning**

Som framgår av avsnitt x ovan har ni vid 2004 års taxering gjort för högt avdrag för representationskostnader och redovisat för mycket ingående skatt i redovisningsperioden mars 2003.

**Gällande rätt**

Av 5 kap. 1 § TL respektive 15 kap. 1 § SBL framgår att skattetillägg ska tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen respektive beskattningen. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig. Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 40 % av den inkomstskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige (5 kap. 4 § TL). I fråga om mervärdesskatt är skattetillägget 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige (15 kap. 4 § SBL).

Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha

1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande eller
2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten
2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet eller
3. felaktigheten även har medfört att den skattskyldige fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

#### **Lämnade synpunkter**

Ni har inte lämnat några synpunkter på skattetillägget.

#### **Skattemässig bedömning**

Ni har gjort avdrag i inkomstdeklarationen för representationskostnader utöver avdragsramen med 67 500 kr. Ni har även gjort avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen avseende representationskostnader utöver avdragsramen med 16 875 kr. Detta har inte kunnat utläsas av deklARATIONERNA. Det är först vid revisionen som Skatteverket kunnat upptäcka feLEN. Enligt Skatteverkets mening har ni lämnat oriktiga uppgifter vilket har lett till att beskattningen blivit felaktig. Skatteverket anser att felaktigheterna inte framstår som ursäktliga med hänsyn till uppgiftens art eller annan omständighet samt att det inte är oskäligt att ta ut skattetillägget. Vidare avser ändringarna belopp av betydelse. Skattetillägg ska därför tas ut.

#### **Beloppsmässiga konsekvenser**

Skatteverket överväger att ta ut skattetillägg med 40 % av den inkomstskatt som ska betalas på 67 500 kr samt med 20 % av den felaktigt avdragna mervärdesskatten 16 875 kr, dvs. 3 375 kr.

Beräkningen av skattetillägget kan vara mer komplicerad än vad som framgår av exemplet ovan och kan påverkas av underskott, oäkta kvittningar m.m. Det ska alltid framgå av promemorian hur Skatteverket beräknat skattetillägget.

Revisorn ska inte redogöra i promemorian för varför skattetillägg inte tas ut i en viss beskattningsfråga.

I exemplet ovan har under *Gällande rätt* endast tagits med de delar av lagtexten som är relevanta i just det här fallet. Att ett utelämnande av en uppgift också kan vara skattetilläggsgrundande har därför inte tagits med eftersom det inte varit aktuellt i exemplet.



## 13 Information för framtida deklarationer

### Allmänt

Iakttagelser som är av betydelse för kommande års taxeringar eller kommande redovisningsperioder behandlas lämpligen under en särskild rubrik – *Information för framtida deklarationer*. Härigenom får den reviderade information av betydelse för framtida deklarationer. Denna åtgärd ska underlätta för den reviderade att göra rätt från början.

Upplysningarna kan ha sin grund i följdändringar eller granskning av det löpande årets räkenskaper. De kan även avse annat, exempelvis justering av avskrivningsunderlag.

I vissa revisioner förekommer justeringar som får återverkningar på nästföljande år/perioder, exempelvis justering av balansposter. Skatteverket har en skyldighet att på eget initiativ korrigera beskattningen nästföljande år eller nästföljande period. Om deklarationsskyldigheten ännu inte har inträtt ska Skatteverket informera den reviderade om den framtida korrigeringen.

#### *Exempel*

Vid en revision har revisorn konstaterat att den reviderade vid 2006 års taxering har tagit upp värdet av varulagret med 750 000 kr för lågt belopp. Taxeringen höjs därför med nämnda belopp. Då det rör sig om en balanspost innebär följdändringen att taxeringen år 2007 ska sänkas med 750 000 kr. Om deklarationsskyldigheten för 2007 års taxering har inträtt då revisorn är klar med sin revision ska revisionspromemorian även innehålla ett övervägande om beskattningsändring för 2007 års taxering. Om revisorn däremot skriver revisionspromemorian innan deklarationsskyldigheten har inträtt får den reviderade själv göra den skattemässiga justeringen i den kommande deklarationen. I det läget bör den reviderade informeras om detta i revisionspromemorian, förslagsvis med följande text.

Skyldigheten att avge inkomstdeklaration för taxeringsåret 2007 har ännu inte inträtt. Varulagret har vid 2006 års taxering tagits upp med för lågt belopp. I denna promemoria övervägs därför en höjning av överskottet av näringsverksamhet med 750 000 kr. Om Skatteverket beslutar i enlighet med övervägandet blir följden att skattemässig justering ska göras genom en avgående post med samma belopp i deklARATIONEN avseende 2007 års taxering.

I de fall Skatteverket avser att ändra en skatt eller avgift kan detta påverka andra skatter/avgifter.

När en revision leder till att mervärdesskatten ändras, t.ex. genom att den reviderade inte får avdrag för ingående skatt, kan ändringarna föranleda motsvarande sänkning av inkomsttaxeringen. Detta sker i enlighet med bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Revisionspromemorian bör informera om hur den reviderade lämpligen hanterar mervärdesskatten i samband med att beskattningsbeslutet tas emot (eller vid skuldreservering i bokslutet). Eftersom den reviderade redan fått avdrag vid inkomsttaxeringen ska beloppet i fråga hanteras som ej avdragsgillt och återföras till beskattning i en kommande deklARATION.

Vid ändring av arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt på pensionskostnader samt punktskatter gäller samma förfarings-sätt. Detta innebär att den reviderade ska tillgodoföras avdrag vid inkomsttaxeringen för påförda arbetsgivaravgifter, löneskatt osv. i enlighet med bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

#### *Exempel*

Vid revision av arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna januari–december 2005 har revisorn iakttagit att värdet av vissa förmåner inte tagits med i avgiftsunderlaget med 65 000 kr. Till följd härav höjer Skatteverket underlaget med 65 000 kr vilket motsvarar ytterligare arbetsgivaravgifter med 21 099 kr. Enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed är kostnaden hänförlig till beskattningsåret 2005. Skatteverket ska då tillgodoföra avdrag vid 2006 års taxering med 21 099 kr. Texten kan formuleras enligt följande.

Som framgår av avsnitt x överväger Skatteverket att höja underlaget för arbetsgivaravgifter för beskattnings-

året 2005 vilket medför ytterligare arbetsgivaravgifter att betala med 21 099 kr. Då ni får beskattningsbeslutet för arbetsgivaravgifterna bör beloppet hanteras som en ej avdragsgill kostnad. Anledningen till detta är att Skatteverket överväger att tillgodoföra avdrag för beloppet vid inkomsttaxeringen taxeringsåret 2006.

**Förslag om  
ändrad  
lagstiftning**

Skatteverket har i en hemställan med dnr 131 9022-06/113 lämnat förslag om ny lagstiftning angående ändringar av skattebeslut i efterhand. Jämfört med nuvarande ordning kan förslagen, om de genomförs, innebära att följdändringsbeslut i fråga om inkomsttaxering och arbetsgivaravgifter ska träffa det beskattningsår då Skatteverket beslutat om ändrad debitering. Möjligheten att införa motsvarande för mervärdesbeskattningen är begränsad eftersom denna enligt EG-rätten ska redovisas vid den tidpunkt då omsättningen eller förvärvet har bokförts. Enligt förslaget ska de nya reglerna i IL och SBL träda i kraft fr.o.m. 2008 års taxering respektive den 1 januari 2007.

**Andra iakttagelser**

Vid revision av löpande år kan revisorn göra iakttagelser som har betydelse för kommande års beskattning.

*Exempel*

Vid revision av mervärdesskatt för innevarande beskattningsår (2006) noteras att ett bolag inte redovisat vissa inkomster i räkenskaperna. Deklarationsskyldigheten rörande inkomsttaxeringen har ännu inte inträtt. Den gjorda iakttagelsen, oredovisade inkomster, påverkar naturligtvis såväl inkomst- som mervärdesskatteredovisningen. Då bolagets deklarationsskyldighet rörande inkomsttaxeringen ännu inte inträtt kan Skatteverket emellertid inte göra någon ändring. Däremot bör det av promemorian framgå att de oredovisade inkomsterna ska redovisas i kommande inkomstdeklaration. Skatteverket kan sedan, när deklarationsskyldigheten inträtt, via en förfrågan klargöra om bolaget redovisat inkomsterna eller inte. Följande är exempel på text i promemorian.

Skyldigheten att lämna inkomstdeklaration för taxeringsåret 2007 har ännu inte inträtt. Skatteverket har vid sin granskning av mervärdesskatten noterat att vissa inkomster för perioden januari–juni 2006 inte redovisats i era räkenskaper (avsnitt 4). De oredovisade intäkterna, som exklusive mervärdesskatt uppgår till 80 000 kr, ska

redovisas som skattepliktiga intäkter för beskattningsåret 2006.

**Skattemässiga justeringar**

Förutom de ovan nämnda fallen kan det vara lämpligt att i revisionspromemorian ange hur skattemässiga justeringar bör göras i framtiden gällande exempelvis skattetillägg, avskrivningsunderlag eller skattemässiga restvärden. Den väsentligaste informationen för den reviderade är vilka belopp som denne ska återföra till beskattning i inkomstdeklarationen.

## Sakregister

- Allmänt om promemorian, 23
- Arbetsgivaravgifter, 49
- Avdragen skatt, 50
- Beloppsmässig sammanfattning, 43
  - arbetsgivaravgifter, 49
  - avdragen skatt, 50
  - efterbeskattning, 45
  - eftertaxering, 45
  - HB/KB, 47
  - inga beskattningsändringar, 45
  - inkomsttaxering, 45
  - mervärdesskatt, 47
  - punktskatter, 51
  - skattetillägg, 46
  - underskott, 46
  - överskott, 45
  - övervägande, 43
- Beskattningsändringar, 63
  - avgiftsprocent, 70
  - beloppsmässiga konsekvenser, 69
  - beräkningar, 66
  - beskrivning, 65
  - bevisvärdering, 68
  - brister i redovisning, 66
  - disposition, 63
  - enskild näringsidkare, 71
  - förankrad syn, 68
  - företagsstöd, 70
  - gällande rätt, 66
  - HB/KB, 71
  - inga beskattningsändringar, 69
  - innehållen ej redovisad skatt, 70
  - kontrolluppgifter för anställda, 70
  - lämnade synpunkter, 67
  - löneskatt, 70
  - mervärdesskattespecifika uppgifter, 70
  - redovisning sista perioden, 69
  - rättelse under revision, 65
  - rättsfråga/bevisfråga, 67
  - skattemässig bedömning, 67
  - skönmässig beräkning, 68
  - underlåtna skatteavdrag, 70
  - övervägande, 69
- Bilagor, 39
  - avtal, 39
  - bilageförteckning, 39
  - förhörsuppgift, 40
  - kopior av handlingar, 40
  - skriftliga synpunkter, 40
- Delpromemoria, 29
- Eftertaxering/efterbeskattning, 75
  - bedömning, 75
  - beskrivning, 75
  - gällande rätt, 75
  - lämnade synpunkter, 75
- Fem grundmomenten, 64
  - beloppsmässiga konsekvenser, 69
  - beskrivning, 65
  - gällande rätt, 66
  - lämnade synpunkter, 67
  - skattemässig bedömning, 67
- Följdändring, 55, 83
- Företrädaransvar, 33
- Förhandspromemoria, 32
  - betalningssäkring, 32
  - brottsanmälan, 33
  - företrädaransvar, 33

- processer om undantagande av handling, 32
- Granskningspromemoria, 30
  - andra företag, 32
  - fåmansföretag, 31
- HB/KB, 47
- Iakttagelser som gjorts vid sidan om revision, 37
- Information för framtida deklaration, 83
  - balanspost, 83
  - följdändring, 83
  - löpande år, 85
  - skattemässiga justeringar, 86
- Inkomsttaxering, 45
- Internpromemoria, 34
- Invändningar, 17
- Kommunikationsskyldighet, 13
  - delpromemoria, 18
  - förhandspromemoria, 18
  - granskningspromemoria, 18
  - internpromemoria, 18
  - tilläggspromemoria, 18
  - övervägande, 17
- Löpande dialog, 15
  - komplicerad frågeställning, 16
  - muntlig, 16
  - skattetillägg, 15
  - skriftlig, 16
- Meddelandeblankett, 26
- Mervärdesskatt, 47
- Noll-PM, 37
- Olika promemorior, 29
  - delpromemoria, 29
  - förhandspromemoria, 32
  - granskningspromemoria, 30
  - internpromemoria, 34
  - tilläggspromemoria, 32
- PM-stöd, 25
- Promemorians första sida, 41
  - beskattningsändring, 42
  - fritext, 42
  - noll-PM, 42
  - omfattning, 42
  - revisionsbeslut, 41
- Promemorians utformning och innehåll, 35
  - innehållsförteckning, 35
  - revision av platsupplåtare, 35
  - tredjemansrevision, 35
- Punktskatter, 51
- Påpekanden, 17, 38
- Redovisningen, 57
  - bedömning, 60
  - beskrivning, 58
  - företagsrevisorns anmärkning, 57
  - gällande rätt, 59
  - kopior, 59
  - lämnade synpunkter, 60
  - saknade handlingar, 59
- Revisionens omfattning, 55
  - begränsning, 55
  - delpromemoria, 55
  - följdändring, 55
- Rubriker, 36, 44
- Sekretess, 19
  - absolut sekretess, 19
  - offentlighetsprincip, 19
- Skattetillägg, 46
  - beloppsmässiga konsekvenser, 79
  - beskrivning, 79
  - gällande rätt, 79
  - lämnade synpunkter, 79
  - skattemässig bedömning, 79
- Slutgenomgång, 16
  - syfte, 16
- Språklig utformning, 23
  - begrepp, 24
  - beräkningar, 25
  - beskattningsår, 25
  - du/ni, 24
  - layout, 25
  - tempus, 24
  - terminologi, 25
  - upprepning, 24

- uppställningar, 25
- uttryckssätt, 25
- Svarstid, 18, 26
- Tilläggspromemoria, 32
- Tydlighet och struktur, 23
- Underskrift, 26
- Uppgifter som rör annan, 20
- Utlämnande inom Skatteverket, 20
  - självständig verksamhetsgren, 20

- Utlämnande till en annan myndighet
  - generalklausul, 21
- Utredningskyldighet, 14
  - granskningspromemoria, 15
  - serviceskyldighet, 13
  - tillräcklig utredning, 14
- Ändamålsprincip, 26
- Övervägande, 17