



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

## Redovisning i småföretag – vilka fel upptäcks oftast vid skatterevisioner?

Kandidatuppsats i företagsekonomi  
Externredovisning och Företagsanalys  
Höstterminen 2007  
Handledare: Märta Hammarström  
Författare: Mattias Oscarson,  
Sanja Djujic

## Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning och Företagsanalys, Kandidatuppsats, HT 2007**

**Författare:** Mattias Oscarson, Sanja Djujic

**Handledare:** Märta Hammarström

**Titel:** Redovisning i småföretag – vilka fel upptäcks oftast vid skatterevisioner?

**Bakgrund och problem:** Det finns många problem med redovisning i småföretag som det kan finnas många orsaker till. Företag är per definition en vinstmaximerande enhet. Ekonomi är att hushålla med resurser. Att producera redovisning kräver resurser och småföretagare upplever sig ofta ha kontroll över den ekonomiska situationen utan formell externredovisning varför nyttan med redovisningen inte alltid uppfattas som stor. Samtidigt finns motiv att fuska med redovisningen för att slippa undan med skatter. Oavsett vad felet beror på, är inte småföretagare fokuserade på vad som är rätt eller fel i redovisningen. Däremot av kostnaden för rätt eller fel i redovisningen. Kunskap om vilka typer av fel som oftast leder till kostnader i form av eventuella skattetillägg eller straff bör därför kunna motivera småföretagare till att från början lägga ned tillräckliga resurser på redovisningen och därigenom undvika dessa fel. Utgångspunkten för denna uppsats är att belysa kostnaderna/riskerna med felaktig redovisning.

**Syfte:** Att undersöka vilka fel som oftast upptäcks vid granskning av redovisningen samt översiktligt förklara hur granskning av småföretags redovisning går till och vilka konsekvenser fel i redovisningen kan leda till.

**Avgränsningar:** Uppsatsen inriktar sig på småföretag. Med fel menar vi allt i redovisningen som kan leda till kostnader i form av straff eller avgifter. Undersökningen avgränsas till fel som upptäcks vid skatterevisioner.

**Metod:** Statistik och material angående Skatteverkets granskningsarbete har tagits fram i samarbete med Skatteverkets analysenhet i Stockholm samt Skatteverkets controllerenhet i Göteborg. Hjälp att tolka statistiken har vi fått av en sektionschef på en av Skatteverkets revisionsavdelningar i Göteborg.

**Resultat och slutsatser:** De vanligaste felet som upptäcks och leder till straff eller avgifter vid granskning av redovisningen är oredovisade intäkter samt felaktiga avdrag. Den vanligaste påföljden för dessa fel är skattetillägg. Straff för brott mot bokföringslagen eller skattebrottslagarna förekommer men är ovanligare främst beroende på hårdare beviskrav.

**Förslag till fortsatt forskning:** Många insatser görs för att minska skattefelet med svarta arbeten. Ett exempel på detta är lagen om personalliggare som redan införts i frisör- och restaurangbranschen. Diskussion finns dessutom att införa samma eller liknande system även i andra riskbranscher. Ett intressant ämne för fortsatt forskning skulle kunna vara att undersöka hur mycket dessa nya regler påverkar mängden upptäckta fel i dessa kategorier.

Sammanfattning .....	2
1. Inledning .....	4
1.1 Bakgrund och problemdiskussion.....	4
1.2 Syfte .....	6
1.3 Avgränsningar.....	6
1.4 Definitioner.....	7
2. Metod.....	8
2.1 Informationssökning .....	8
2.2 Tillvägagångssätt .....	8
3. Hur granskas små företags redovisning i praktiken? .....	10
3.1 Vid konkurser av konkursförvaltare .....	10
3.2 Skatteverkets granskning av redovisningen.....	10
3.3 Hur väljer Skatteverket ut vad eller vem som skall kontrolleras? .....	16
4. Vilka konsekvenser kan fel i redovisningen leda till? .....	20
4.1 Skillnader straff/avgift. ....	20
4.2 Skattetillägg .....	21
4.3 Förseningsavgift.....	27
4.4 Kontrollavgift.....	28
4.5 Bokföringsbrott .....	29
5. Statistik från Skatteverkets kontroll.....	33
5.1 Grundkontroll - fördjupad kontroll .....	33
5.2 Statistik om skattetillägg.....	35
5.3 Statistik om förseningsavgifter .....	35
5.4 Statistik om skatte och bokföringsbrott .....	36
6. Statistik från skatterevisioner.....	37
6.1 Presentation av statistiken.....	37
6.2 Ändringar i gruppen inkomsttaxering näringsverksamhet.....	39
6.3 Ändringar i gruppen mervärdetaxering .....	41
6.4 Sammanfattning av statistik från skatterevisioner .....	41
7. Tolkning/analys av statistiken .....	42
7.1 Vanligaste felet i redovisningar .....	42
8. Resultat och slutsatser.....	46
8.1 Sammanfattning om hur redovisningen granskas.....	46
8.2 Sammanfattning om vilka konsekvenser fel kan leda till.....	46
8.3 Vanligaste felen .....	46
8.4 Reflektioner .....	47
8.5 Förslag på fortsatta studier.....	47
Resultat, beroende på urval.....	47
Vanligaste upptäckta felen nu och i framtiden .....	48
Källförteckning .....	49
Bilaga.....	50

## 1. Inledning

### 1.1 Bakgrund och problemdiskussion

Även om mycket av undervisningen på högskolor är fokuserade på större företag är det ett faktum att småföretagande är en stor och viktig del av Sveriges ekonomi.

Författarna har länge varit intresserade av småföretagande och har på många sätt arbetat med eller diskuterat ekonomi med olika småföretagare. Vår personliga uppfattning är att de flesta småföretagare är mycket duktiga inom sitt område men saknar kunskap om företagsekonomi eller redovisning. Det finns ofta problem med redovisningen i mindre företag.

#### 1.1.1 Kort fakta om småföretagandet i Sverige

Det finns ca 920 000 företag i Sverige. Av dessa har:

- ca 75 procent inga anställda
- ca 54 procent mellan 1-500.000 kronor i årlig omsättning

Små företag med mindre än 50 anställda:

- utgör 98,6 procent av alla verksamma företag inom privat sektor
- står för 52 procent av den privata sysselsättningen
- står för nära en tredjedel av den totala sysselsättningen
- 92 procent av alla företag har mindre än fem anställda
- 57 procent av alla företag drivs som enskild firma och 28 procent som aktiebolag
- Aktiebolagen svarar för 88 procent av den totala omsättningen, enskild
- näringsverksamhet, handelsbolag och ekonomiska föreningar svarar tillsammans
- för mindre än 6 procent av omsättningen

(SCB 2007 genom Förenkling för småföretag - ett idéunderlag, skrift av Utvecklingsstaben Skatteverket)

#### 1.1.2 Fel i redovisningen. Problem för vem?

Uppsatsen kommer att handla om fel i redovisningen, men för vem är det ett problem? Detta är ett problem för små företag som ofta upplever att bördan från administrativt arbete är stor. Just nu diskuteras många förändringar för att förenkla arbetet för småföretagare. Skatteverket skriver att ”det finns också relativt stora hinder som är förknippade med att driva företag, särskilt små företag. Regelverket upplevs som krångligt, skatetrycket som högt och det krävs mycket tid, pengar och kunskap för att sköta administration, ekonomi och för att kunna göra rätt för sig” (Förenkling för småföretag - ett idéunderlag, skrift av Utvecklingsstaben Skatteverket).

Fel i redovisningen kan leda till problem för företagaren i form av kostnader för skattetillegg, böter, straff för bokföringsbrott osv. Detta kommer att vara uppsatsens huvudsakliga perspektiv. Författarnas förhoppning är att kunskaper från denna uppsats kan hjälpa till att undvika dessa onödiga kostnader.

Felaktig redovisning leder till felaktig skatt. Det är ett problem för både Skatteverket och samhället.

Skatteverket har gjort en undersökning om skattefel, där de har gjort beräkningar på hur stort Sveriges samlade skattefel är. Skattefelet är skillnaden mellan vad den totala skatten borde ha varit, om alla skattebetalare redovisade alla sina verksamheter och transaktioner korrekt, och den skatt som i praktiken fastställdes (efter Skatteverkets kontrollinsatser). I skattefelet ingår både medvetet fusk, felaktig skatteplanering och oavsiktliga misstag. Skatteverket uppskattar skattefelet till ca 133 miljarder kronor per år, vilket motsvarar ca 10 procent av den totala skatten (år 2005). Vad Skatteverket definierar som mikroföretag (mindre än en miljon i lönesumma) svarar för nästan 40 procent av det totala skattefelet.

Felaktig redovisning som leder till skattefusk bidrar inte bara till en förlust på skatteintäkter, utan blir även ett problem för företag som redovisar rätt. Dessa blir orättvist behandlade och kan i vissa fall utkonkurreras.

Kortsiktiga vinster med skattefusk, felaktig eller bristande redovisning kan vara långsiktigt olönsamt för både samhället och småföretagarna.

### 1.1.3 Varför fel?

Varför blir det ofta fel i redovisningen för småföretag? Vi kan tänka oss många orsaker till felen. Att många mindre företag, enskilda firmor och handelsbolag, inte har revisionsplikt kan ha en påverkan. Mindre företag har färre intressenter av redovisningen. Ofta är ägaren och företagsledningen samma person, vilket leder till att nyttan av externredovisningen för ägarnas översikt över ekonomin blir minimal. Uppsatsen ”Redovisningens användare och användning Externredovisning ur ett småföretagsperspektiv, Kviberg et al.” menar att småföretagare ofta ser externredovisningen som ett onödigt ont.

Företag är per definition en vinstmaximerande enhet, därmed finns motiv att medvetet fuska med redovisningen för att bland annat undvika skatt, moms, arbetsgivaravgifter. Motiv finns också för att hålla nere kostnader för redovisningen i sig, vilket i sin tur kan leda till fel beroende på okunskap eller slarv.

Uppsatsen ”Bokföringsbrott, ett resultat av okunskap?, Anderson et al.” menade att flertalet bokföringsbrott berodde på okunskap om redovisningsregler. Oavsett vad felen beror på, är det vår personliga uppfattning att småföretagare inte alltid är fokuserade på vad som är juridiskt rätt eller fel i redovisningen. Men däremot är de intresserade av kostnaden för rätt eller fel i redovisningen.

Kunskap om kostnader för fel i redovisningen borde därför kunna motivera småföretagare att från början lägga ner tillräckliga resurser på redovisningen och därigenom slippa kostnaderna som dessa fel kan leda till.

### **1.1.4 Sammanfattning av bakgrund och problemdiskussion**

Vi konstaterade att små företag ofta upplever redovisning som ett nödvändigt ont. Att småföretags huvudintressent av redovisningen, kommun och stat representerad av Skatteverket uppfattar att småföretag ofta gör fel i redovisningen. För att motivera företagen att undvika dessa fel finns olika typer av straff eller påföljder. Straffen eller påföljderna kan leda till stora kostnader för de företag som råkar ut för dem.

### **1.1.5 Problemformulering**

Vår frågeställning blir då. Vilka är de vanligaste felen i småföretags redovisning som leder till ovan nämnda kostnader? För att kunna svara på den frågan behöver vi först översiktligt visa hur granskning av små företags redovisning i praktiken går till och där-efter visa vilka olika konsekvenser i form av straff eller påföljder fel i redovisningen kan leda till.

## **1.2 Syfte**

Att undersöka vilka fel som oftast upptäcks vid granskning av redovisningen samt översiktligt förklara hur granskning av små företags redovisning går till och vilka konsekvenser fel i redovisningen kan leda till.

## **1.3 Avgränsningar**

Uppsatsen inriktar sig på småföretag i vid mening. Med fel menar vi allt i redovisningen som kan leda till kostnader i form av straff eller avgifter. Uppsatsen behandlar inte fel i redovisningen som kan leda till dåligt beslutsunderlag för företaget. Uppsatsen behandlar inte heller vanlig revision av aktiebolag.

Uppsatsen första del handlar om hur granskningen i praktiken går till samt om olika typer av konsekvenser felen leder till. Det är ett stort område och statistiken ger väldigt breda svar. Vi väljer att precisera problemformuleringen. Det finns många typer av granskningar. Att undersöka vilka typer av fel vid alla olika typer av granskning hade varit intressant men bedömdes av oss vara en för stor uppgift. Vi väljer därför att undersöka vilka fel i redovisningen som oftast upptäcks vid skatterevisioner.

## **1.4 Definitioner**

### Små företag

Från början hade vi tänkt oss att använda någon av Bokföringsnämndens definitioner, K1 eller K1 och K2. Det visade sig att Skatteverket inte använder sig av dessa definitioner när de klassificerar företag i sin statistik. Begrepp som användes av skatteverket är mikroföretag och småföretag. Mikroföretag är företag med lönesumma under en miljon kronor och småföretag är företag med lönesumma under fem miljoner kronor per år. Undersökningens statistiska material kommer från Skatteverket och vi har därför valt deras definition på små företag. Vi bestämde oss för att uppsatsens definition av små företag skall vara vid eftersom problematiken med fel i redovisning i små respektive större företag inte beror på exakta beloppet lönesumma eller juridisk form.

### Fel i redovisningen

Denna uppsats kommer endast att behandla fel som kan orsaka negativa ekonomiska konsekvenser för företaget i form av till exempel straff eller avgifter. Vi kommer inte att behandla fel som kan leda till dålig ekonomistyrning.

## 2. Metod

### 2.1 Informationssökning

För bakgrundsfakta angående gällande regler, hur granskningen av redovisningen går till samt vilka olika konsekvenser fel i redovisningen kan få, har vi använt material från Skatteverkets hemsida, böcker, avhandlingar och andra uppsatser. Vid sökandet efter litteratur, rapporter och tidskrifter användes källförteckningar i gamla uppsatser och i sökningsdatabaser såsom Google. Sökord som små företag, skattefel, skattebrott, redovisning, skatterevision, skattetillägg, fel i redovisning, beskattningsdatabas, skrivbordskontroll, bokföringsbrott, användes i sökningen. Göteborgs universitetsbiblioteks databas användes också vid sökning av litteratur. Genom fortsatta studier av böcker, artiklar och Skatteverkets hemsida fick vi förslag på nya källor.

Vid litteraturgenomgången fann vi att granskning av redovisningen utförs antingen av Skatteverket eller av konkursförvaltare och bestämde oss för att avgränsa uppsatsen till de fel som upptäcks av Skatteverket. Fel upptäckta vid granskning av konkursförvaltare som leder till kostnader är inte lika vanligt förekommande som fel som upptäckts vid Skatteverkets olika kontroller. Felen består oftast i att bokföring saknas.

### 2.2 Tillvägagångssätt

Vi var nästan säkra på att Skatteverket hade en stor mängd statistik över all typ av granskning av företagens redovisning men visste inte hur lättillgänglig den var eller på vilket sätt statistiken var sorterad.

Genom Skatteverkets hemsida hittade vi Anna Hansson på Skatteverket i Stockholm, hon hade ansvaret för undersökningen Skattefelskartan. Anna arbetar på analysavdelningen. Analysavdelningen ansvarar för övergripande statistik om skattesystemet i stort och har bland annat tagit fram Skattefelskartan. Vi tog kontakt, per telefon, för att presentera uppsatsens bakgrund och frågeställning. Anna sade sig vara villig att hjälpa oss. Hon skickade oss övergripande statistiskt material i form av skattestatistisk årsbok 2006, samt Skatteverkets årsredovisning för 2006. För att få mer avgränsade svar rekommenderade hon oss att ta kontakt med en erfaren skatterevisor.

Efter ett antal telefonsamtal till växeln på Skatteverket i Göteborg kom vi i kontakt med två personer. Jan Sandvall, tidigare auktoriserad revisor och nu sektionschef på en skatterevisionsavdelning i Göteborg som har arbetat tolv år i Skatteverket samt Jaak Talvend controller i Skatteverkets controlleravdelning för västra skattedistriktet.

Vi valde att i stället för strukturerade intervjuer ha ett öppet samtal där vi presenterade bakgrunden och problemformuleringen för att tillsammans komma fram till bästa möjliga metod. Fördelen med detta förhållningssätt skulle vara att dessa personers stora erfarenhet på området bättre skulle vara till vår hjälp.

Ett möte med Jaak Talvend bokades in på Skatteverkets lokaler. Förutom Jaak och uppsatsens författare deltog även Bengt-Eive Axelsson samt Mattias Gertmo från control-



leravdelningen. Jaak valde att bjuda in de till vårt möte för att komplettera hans svar. Vi diskuterade urval och definitioner samt vilken typ av statistik som fanns tillgänglig och som var lämplig för att användas till vår frågeställning.

Slutligen kom vi fram till att avgränsa oss till fel upptäckta vid revisioner, ej skrivbordskontroller eller grundkontroller. Som definition på små företag använder vi Skatteverkets definition begränsad efter storleken på lönesumman. Mattias Gertmo arbetade med att ta fram statistiken och skickade densamma per mail nästföljande vecka. Vi fick även hjälp med diverse följdfrågor. Hjälp med förståelse och tolkning av statistiken fick vi genom ett antal personliga möten och telefonsamtal med Jan Sandvall. Som minneshjälpmedel användes ljudinspelningar under de personliga mötena.

### 3. Hur granskas små företags redovisning i praktiken?

Följande kapitel kommer att handla på vilket sätt redovisningen granskas i praktiken. Vanligtvis granskas inte redovisningen i små företag, med undantag av mindre aktiebolag, som fortfarande har revisionsplikt. I vissa fall händer det att utomstående intressenter av olika anledning ändå granskar redovisningen. Oftast handlar det om Skatteverket eller konkursförvaltare.

#### 3.1 Vid konkurser av konkursförvaltare

Vid konkurs utses en konkursförvaltare av rätten. Konkursförvaltaren skall (enligt 7 kap. 8§ konkurslagen) ta tillvara borgenärernas gemensamma rätt och bästa samt vidta åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av konkursboet.

En konkursförvaltare skall utreda omständigheterna bakom en konkurs. Detta sker genom en särskild granskning av gäldenärens verksamhet och beskrivs i en förvaltningsberättelse. Konkursförvaltarens huvudsyfte är alltså att se till att borgenärernas intressen tillvaratas, att tillgångar förvandlats till likvida medel och delas mellan borgenärerna på ett korrekt sätt. Enligt konkurslagen skall en konkursförvaltare även omedelbart kontakta åklagaren om konkursgäldenären kan misstänkas för brott.

Ett ofta anmält brott vid konkurser är bokföringsbrott.

En undersökning visar att av anmälda bokföringsbrott under åren 1996-2001 kom 69 procent av anmälningarna från konkursförvaltare (Korsel Bokföringsbrott, 2003).

#### 3.2 Skatteverkets granskning av redovisningen

Företagens redovisning är grunden för alla typer av deklarationer och därför också beskattningen. Företagens bokföring är också grunden för skattekontrollen som Skatteverket utför.

##### 3.2.1 Skatteverkets syfte med skattekontroll i allmänhet

Skatteverket skriver om skattekontroll i allmänhet (Skattestatistisk årsbok 2006):  
”Det viktigaste syftet med kontroll och sanktioner är att stärka och upprätthålla normerna i samhället. Skattekontrollen ska utföras på ett sådant sätt att den bidrar till att normerna följs. Skattebetalarna ska se att de oärliga träffas av kontrollen. Därigenom upprätthålls viljan att göra rätt hos de ärliga skattebetalarna och en preventiv effekt erhålls. Kontrollen ska vara träffsäker och inriktas mot områden där det finns allvarliga fel och mot områden där fuskets är särskilt förtroendeskadligt.”

### 3.2.2 Olika typer av kontroll vid Skatteverket

Skattekontrollen sker dels i form av grundkontroll och dels i form av fördjupad kontroll.

#### **Grundkontroll**

Syftet med grundkontrollen är att få en enhetlig behandling av alla deklARATIONER och den siktar på att rätta uppenbara fel, till exempel felaktiga överföringar och felräkningar.

Denna kontroll omfattar stora volymer främst privatpersoner men även företag. Under 2005 granskades 800 000 inkomstdeklARATIONER, 200 000 momsredovisningar och 300 000 arbetsgivarredovisningar. (Skattestatistisk årsbok 2006)

#### **Fördjupad kontroll**

De kontrollmetoder som används är i huvudsak skrivbordskontroll, besök och skatterevision. Skatteverket skriver att dessa metoder används ”inom de konstaterade riskområdena”(Årsredovisning för Skattverket 2006).

Mer om de konstaterade riskområdena behandlas i senare avsnitt.

#### ***Skrivbords kontroll***

Skatteverket skriver i handledning för revision ” Utredning vid skrivbordet, med stöd av 3 kap. 5 § TL och 14 kap. 3 § SBL är det vanligaste sättet att kontrollera att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt. Den som är eller kan antas vara skattskyldig/uppgiftsskyldig kan föreläggas att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling. Avgörande är om uppgiften/ handlingen behövs för kontroll av deklARATIONER- eller annan uppgiftsskyldighet.”

Ett vanligt exempel på skrivbordskontroll kan vara att skatteverket reagerar på ett företag som redovisat ovanligt stor ingående moms en period. Skatteverket gör då en skrivbordskontroll genom att be företaget skicka in kopior på verifikationerna med t.ex. de tio största beloppen ingående moms för aktuell period. Skrivbordskontroll kan även ske mot ett annat företag än det som får en förfrågan, så kallat tredjemansföreläggande.

Ett exempel på det skulle kunna vara att Skatteverket ber ett företag skicka in kopior på samtliga fakturor de skickat till det företag Skatteverket är intresserat av. Skrivbordskontroll anses vara den enklaste och billigaste formen av fördjupad kontroll, både för Skatteverket och för företaget som undersöks.

## **Besök**

Skatteverket skriver i handledning för revision ” Skatteverket kan efter överenskommelse genomföra ett besök hos den skattskyldige eller annat personligt sammanträffande i syfte att göra vissa avstämningar mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar. Bestämmelserna om besök återfinns i 3 kap. 7 § TL och 14 kap. 6 § SBL.”

Vidare nämns 3 villkor som måste vara uppfyllda för att ett besök ska få utföras.

- Frågor som skall utredas skall handla om uppgifter i deklarationen.
- Frågorna skall vara sådana att besöket på något sätt kan ge svar på dem.
- ”Handläggaren och den skattskyldige” skall vara överens om att detta är ett lämpligt sätt att ge klarhet i frågorna.

Ett besök måste vara frivilligt från det undersökta företags sida. Handläggaren får heller inte beakta något annat än just det som frågan från början handlade om.

### **3.2.3 Skatterevision**

Skatterevisorer ska kontrollera att uppgifter som lämnats in eller kommer att lämnas in i form av deklarationer är tillförlitliga.

Branscher såsom restaurang-, bygg-, åkeri- och tillfällig handel granskas ofta. Det är där skatteverket av erfarenhet vet att det förekommer skattefusk . Urvalen baseras främst på deklarationer och information från t ex kronofogdemyndigheten. (Leidhammar, B. Skatterevision - vad bör företaget tänka på inför skatterevisorns besök, , 2007). Företag som får skatterevision är inte alltid misstänkta för skatteundanhållning eller skattefel. Skatteverket vill i vissa fall undersöka saken för att få en mer lojal bild gentemot företaget. Kontroller av förmåner som t ex bil-, lunch- och bostadsförmåner genomförs vanligen (Leidhammar, B. Skatterevision - vad bör företaget tänka på inför skatterevisorns besök, , 2007).

Hur en skatterevision ska gå till beskrivs i Skatteverkets egen skrift, handledning för skatterevision. En sammanfattning av de delar som vi anser relevanta för uppsatsen följer nedan. En revisionsmodell upprättas när beslut om revision har tagits. Modellen omfattar:

- revisionsplan
- uppföljning
- inledning
- genomförande
- slutförande
- utvärdering

**Revisionsplanen** ska beskriva syftet med revisionen, tidsplaneringen och åtgärder. Syftet ska besvara frågan ”Varför genomför vi revisionen?” Exempel på syfte kan vara ifall oredovisade inkomster eller svart arbetskraft misstänks. Tidsplaneringen ska omfatta en beräknad tidsåtgång för början och avslut av revisionen samt andra tidsplaneringar. Åtgärder ska beskriva vilka åtgärder som ska vidtas och hur de ska genomföras.

Ett exempel kan vara att kontrollmaterial visar en stor skillnad i jämförelse med lämnade uppgifter i deklARATIONER. Åtgärder kan då vara att besluta om tvångsåtgärdslagen ska tas till anspråk, betalningssäkring ska göras eller om kontakt med polis ska ske för att få ut en husrannsakan för att säkra räkenskapsmaterial. Revisionsplanen ska upprättas av en revisor som också ska få ett godkännande från chefen eller annan utnämnd person. Även uppgifter om arbetsfördelning, förankring och planerad uppföljning ingår i revisionsplanen. När revisionsplanen är fastställd tar chefen eller en annan tilldelad person beslut om revision med planen som underlag. Revisionsplanen kompletteras och ändras allt efter arbetets gång.

**Uppföljningar** av revisionsplanen görs för att revisionen ska göras på ett effektivt och kvalitetsfullt sätt. En bedömning av vilka åtgärder som ska vidtas inkluderas också i uppföljningen. Arbetet inleds med att revisorn tar del av information och underlag som finns tillgänglig om objektet.

**Genomförandet** påbörjas med den första kontakten med företaget och därefter mötet med företaget. Oftast sker den första kontakten via ett följebrev som nämner att revisorn inom kort ska ta kontakt med företaget via telefon. I vissa fall begär revisorn att företaget skickar in handlingar. Det finns även en möjlighet att underrätta företaget om revisionen i samband med verkställningen. Företaget meddelas i så fall av den förordnade revisorn, enligt tvångsåtgärdslagen. Revisorn har i uppgift att undersöka ifall revisionen kan göras i samverkan, annars bör kontakt tas med granskningsledaren för att vidta tvångsåtgärder.

Vid den första kontakten med företaget bestäms en tid och plats för sammanträdet. Revisorn ska inför sammanträde vara insatt i företaget och dess verksamhet. För att revisionen ska ske i verksamhetens lokaler behövs ett medgivande från företaget, fås inget medgivande kan inte revisionen ske i företaget. Endast i vissa motiverade fall, som t ex misstanke om att handlingar kan förstöras eller om företaget inte samarbetar, kan tvångsåtgärder användas. De åtgärder som utförs ska dokumenteras så att de lätt kan hittas och följas i framtiden. När revisorn har avslutat sin granskning görs en slutlig genomgång, där den reviderade får uppgifter om vilka beskattningsändringar som ska göras i den s.k. revisionspromemorian. Revisorn ska även underrätta om de brister som inte leder till övervägande av beskattningsändring samt den fortsatta behandlingen av fallet.

Företaget ska informeras om tidsplanen och omfattningen av revisionen. Företagaren inser själv att revisionen kan leda till ekonomiska konsekvenser även om inga avsiktliga fel har gjorts. Revisorn ska även redogöra för vilka rättigheter och skyldigheter den reviderade har. Det ska klargöras i vilket syfte revisionen görs och att revisionen är sekretesbelagd. Det är endast eventuella beskattningsbeslut som kan uppstå till följd av revisionen som offentliggörs. Även information och fakta om företaget som behövs läggs fram. En kontrollrunda i företaget kan vara ett bra sätt att sätta sig in i företaget. Revisorn bildar sig också en egen uppfattning av företagets inventarier, varulager och lokaler. Revisorn vill ta del av räkenskapsmaterial såsom bokslut, verifikationer, huvudbok och årsredovisningen. I vissa branscher används även andra saker till som till exempel personalliggaren och kassaregister hos frisörer och restauranger. Utifrån revisionens syfte och åtgärder avgör revisorn var bedömning ska ske och vad som ska granskas.

I **slutförandet** redovisas resultatet av revisionen i revisionspromemorian. Där finns Skatteverkets beslutsövervägande. Resultatet ska även rapporteras i revisionsregistret och revisionen ska avslutas i diariet. Det här dokumentet arkiveras i slutändan. Efter att arkivering har slutförts får ingen ändring ske i dokumentet.

En **utvärdering** görs när revisionen är slutförd. Syftet är att revisorn lätt ska kunna återkoppla till arbetet vid behov samt att kunna bedöma kvalitén i arbetet som har utförts. Även observationer som kan utveckla revisionsarbetet uppmärksammas. (Handledning för skatterevision, Revisionsmodellen).

### **3.2.4 Hur väljer Skatteverket metod?**

Det finns tre olika metoder som Skatteverket använder sig av vid fördjupad kontroll. Dessa är skrivbordskontroll, besök eller skatterevision. Innan val av kontrollmetod sker skall en informationsinhämtning och analys göras för det undersökta företaget.

Den kontrollmetod som innebär minsta graden av intrång men ändå ger tillräckligt säkert resultat skall väljas. Skatteverket formulerar detta så här: "För varje riskområde skall i det enskilda fallet den åtgärd som innebär minsta graden av intrång och den kontrollform som är mest ändamålsenlig väljas". Oftast är skrivbordskontroll och besök en mindre resurskrävande kontrollform än revision både för myndigheten och för den skattskyldige (Skattestatistisk årsbok 2007).

#### ***Skatteverkets övriga kontroller***

##### **Kontroll av personalliggare**

Från och med januari 2007 gäller lagen om personalliggare.

Lagen gäller alla som bedriver verksamhet inom restaurang och hårvård. Med restaurang menas även gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralkök samt pizzabutik och andra liknande ställen där man kan hämta mat. Skatteverket kontrollerar att lagen följs genom besök i verksamhetens lokaler. Kontrollen är omfattande, i november 2007 uppger Skatteverket på sin hemsida att 27 000 besök av 30 000 planerade genomförts och att insatsen kommer att fortsätta under 2008. (Skatteverkets hemsida)

### **3.2.5 Skattebrottsenheten och Ekobrottsmyndigheten**

Vid misstanke om brott kan redovisningen komma att granskas av skattebrottsenheten eller Ekobrottsmyndigheten.

#### **Skattebrottsenheten**

Skattebrottsenheterna arbetar med att utreda och förebygga skattebrott.

Skattebrottsenheterna är organisatoriskt avskilda enheter som är självständiga från Skatteverkets verksamhet i övrigt. Detta för att undvika att den brottsutredande funktionen sammanblandas med Skatteverkets andra funktioner.

Skattebrottsenheterna startades med motivet att de med sin kompetens och närhet till Skattemyndigheterna skulle vara bäst lämpade att utreda skattebrott.

#### **Ekobrottsmyndigheten**

Ekobrottsmyndigheten utreder bokföringsbrott, konkursrelaterade brott, skattebrott, insiderbrott, EU bedrägerier samt andra komplicerade ekonomiska brott. Ekobrottsmyndigheten skriver på sin hemsida att de i första hand riktar in sig på den grova ekonomiska brottsligheten, men också på de mindre allvarliga ekobrotten där straffvärdet inte är högt men där lagföringen har ett preventivt syfte.

Ekobrottsmyndighetens egen statistik visar att ungefär hälften av de inkommande anmälningarna handlar om brott som inte är komplicerade och kan handläggas snabbt. Ofta är det frågan om småföretagare som gjort sig skyldig till bokföringsbrott eller enklare skattebrott. Brotten upptäcks ofta i samband med konkurser. Ungefär 80 procent av alla anmälningar till Ekobrottsmyndigheten kommer från Skatteverket och konkursförvaltare, resterande kommer från finansinspektionen, allmänheten eller från Ekobrottsmyndighetens egen underrättelseverksamhet (Ekobrottsmyndighetens hemsida).

### **3.3 Hur väljer Skatteverket ut vad eller vem som skall kontrolleras?**

Kommande kapitel kommer att behandla Skatteverkets syn på skattekontroller.

#### **3.3.1 Skatteverkets vision och strategi**

Skatteverket skriver i sin verksamhetsplan 2006-2012 angående vision och strategi för verksamhetsgrenen beskatta och ta in betalning.

##### **”Vision**

*Ett samhälle där alla gör rätt för sig*

##### **Övergripande**

*Rätt från början*

*Vi vill att det ska vara rätt från början, det bästa är att fel inte görs. Därför förebygger vi fel så långt det är möjligt, åtgärdar fel som inte kunnat förebyggas, drar lärdom och försöker se till att felen inte händer igen” (Verksamhetens inriktning 2006-2012).*

Detta skall enligt Skatteverket ske genom att åtgärder som genomförs ska förebygga fel så långt det är möjligt, man skall rätta fel som ändå görs och försöka förhindra att fel uppstår igen. Åtgärderna ska vara framåtsyftande. Kontrollen ska därför stärka viljan att göra rätt genom att de som gör rätt får vetskap om att avsiktliga felaktigheter åtgärdas och att det inte lönar sig att bryta mot reglerna. Kontrollen har genom detta en avgörande betydelse för att stärka normerna i samhället. Oavsiktliga fel ska minskas genom förenklingar, information och service.

Enligt Skatteverkets handbok i skatterevision skall åtgärder i kontrollområdet utformas så att de

- träffar avsiktliga fel
- bidrar till en frivillig medverkan och
- anpassas till syftet

Exempel på åtgärder som kontrollen ska inriktas mot är enligt Skatteverkets handbok i skatterevision

- allvarliga och stora fel,
- tidig kontroll av ”nya” fel,
- kontroll av områden där skatteundandragandet upplevs som mest stötande,
- uppföljningskontroll av dem som tidigare gjort fel.

Förutom ovanstående kan slumpmässiga urval förekomma för att skaffa ny kunskap.

I Skatteverkets årsredovisning 2006 benämns följande om målet med att minska skattefelet: ”Vi arbetar på flera sätt för att minska skattefelet och uppbördsfelet. Problem och risker identifieras och resurser koncentreras till områden med hög risk. Det medelstillskott vi fick 2006 användes till särskilda satsningar inom prioriterade riskområden såsom oredovisade inkomster, svartarbete och internationella transaktioner”.



Förutom grundkontroll bedrivs också utökad kontroll ”inom de konstaterade riskområdena”. Skatteverkets konstaterade riskområden är (enligt Skatteverkets årsredovisning 2006):

- Oredovisade inkomster och svart arbete
- Internationella transaktioner
- Privatpersoner
- Små och medelstora företag
- Stora företag

Områdena internationella transaktioner, privatpersoner och stora företag ligger utanför ramen för denna uppsats. En summering av Skatteverkets åsikter om de övriga riskområdena följer nedan.

### **Oredovisade inkomster och svartarbete**

Skatteverket beräknar att 60 procent av skattefelet kommer från området oredovisade inkomster och svartarbete. Skatteverket menar också på att risken för fel är större för företag med få anställda, som särskilt problemfyllda branscher nämns bygg, hotell & restaurang, taxi och bemanning/personaluthyrning. Förutom betydande kontroller, ändras även lagarna för att minska skattefelet från detta riskområde. Exempel på detta är lagen om personalliggare, tömningscentraler för taxi och kassaregister för all kontanthandel.

### **Små och medelstora företag**

Skatteverket menar att medelstora företag gör mindre fel än små företag och att oredovisade inkomster är mycket vanligare hos små företag jämfört med medelstora. Avancerad skatteplanering är ovanligt både i små och medelstora företag.

Små företag anses ha mycket större risk för fel än medelstora och Skatteverket säger sig ha inriktat sina kontroller därefter. Skatteverket nämner särskilt kontroller i denna grupp som har inriktats mot nya företag, kontrolluppgifter löner, samt privata kostnader.

**Nya företag** sägs vara ett viktigt område, som krävt många olika åtgärder. Skatteverket vill underlätta för nya företag genom att tillhandahålla information i form av nyföretagarträffar, informationsbesök etc. Skatteverket åsyftar också att kontroller i ett tidigt skede signalerar om att fel upptäcks och åtgärdas.

**Kontrolluppgifter löner** är något som Skatteverket tycker är ”betydelsefullt för vårt beskattningssystem”. Eftersom många fel är oavsiktliga har Skatteverket lagt ner stora resurser inte bara på kontroll utan även på information. Återkommande kontroller har även skett av företag som tidigare haft fel på kontrolluppgifterna.

**Privata kostnader** i näringsverksamhet är till exempel att företagaren köper en stereo till hemmet men drar av kostnaden i företagets redovisning. Skatteverket har uppmärksammat att försäljare är delaktiga i detta genom att ändra på texten i kvitton eller fakturor enligt företagens önskan genom att skriva om stereon till verktyg.

Skatteverket har av den anledningen under 2006 startat rikprojektet ”Privata kostnader”. Projektets syfte är att påverka attityder och minska felen. Detta skall ske bland annat genom informationsbesök hos säljare. Material för kontroll av ”Privata kostnader” har hämtats hos butikskedjor. Skatteverket skriver att om ett privat avdrag hittats, finns ofta flera att hitta. Under 2006 avslutades 390 revisioner och tillkommande skatter och avgifter påfördes med 42 miljoner. Totalt gjordes 70 brottsanmälningar. Projektet kommer att fortsätta med ytterligare förebyggande åtgärder (informationsbesök) och kontroller under 2007.

### 3.3.2 Urval

Förra avsnittet handlade om Skatteverkets övergripande visioner, strategier och mål. Kommande avsnitt behandlar hur Skatteverkets urval går till i praktiken. Skatteverket använder sig av flera olika ”maskinella urvalssystem” för att kunna strukturera och analysera data från olika databaser. De maskinella granskningssystemen kan liknas vid en frågeställare. Frågorna hämtas antingen från en årligen framtagna tipskatalog eller formuleras fritt. De maskinella urvalssystemen kan reagera på olika nyckeltal, tex låga inkomster men höga avdrag eller låg bruttovinst för branschen. (handledning för skatterevision)

Så här skriver Skatteverket om urval i skriften handledning för skatterevision.

#### ”Urval i flera steg

Urvalsarbetet bör, för att bli så enhetligt som möjligt, ske samlat. Det är ofta lämpligt att koncentrera urvalsarbetet till ett begränsat antal personer, centralt eller regionalt. Revisorn kan medverka i urvalsarbetet. I urvalsarbetet identifieras de företag som ska kontrolleras samt klargörs vilken kontrollform som ska användas.

Riskvärderingen vid urvalet ska beakta både egenskaper och händelser. I egenskaper inryms vad som utmärker de som gör fel – det kan bygga på historiska egenskaper – och i händelser inryms förutom rena händelser även transaktioner och företeelser som inrymmer fel. Egenskaper är något som normalt finns under en längre tid och är närvarande under hela denna tid medan händelser är något som kan hänföras till en mer eller mindre specifik tidpunkt. Riskerna för skattefel kan för en och samma händelse vara olika stora mellan ett företag och ett annat beroende på egenskaper hos företaget. Vid urval inom en aktivitet ska information som samlats in i ett tidigt skede analyseras ytterligare. Här inriktas urvalsarbetet på att ta fram profiler på företag med störst risk för skattefel.

### **Grovurval**

Det är sällan möjligt att vidta åtgärder mot alla skattskyldiga företag hänförliga till en viss kategori. Det är i de flesta fall inte heller nödvändigt. Eventuellt grovurval ska så långt det är möjligt omfatta samtliga företag som uppfyller kriterierna för vald aktivitet.

### **Slutligt urval**

Vid slutligt urval tas ställning till vilka skattskyldiga som bäst passar in på syftet med aktiviteten. Val av objekt ska göras med så bra beslutsunderlag som möjligt och tillräckligt med information ska finnas om det företag där kontrollen ska genomföras. Vid riskvärderingen ska både egenskaper och händelser beaktas. För en och samma typ av händelse kan risken för skattefel variera avsevärt mellan företag beroende på sådana egenskaper som t.ex.

- internkontrollens omfattning och inriktning,
- skatteplaneringsbenägenhet,
- vinstnivån,
- branschspecifika förhållanden,
- koncernförhållanden,
- ägarförhållanden,
- ledningens agerande.

I vissa branscher föreligger sådana förhållanden att risken för skattefel är stor. För ett fåmansägt företag kan ägarförhållandet i sig medföra en betydande risk för skattefel genom att det kan finnas brister i internkontrollen.”

## 4. Vilka konsekvenser kan fel i redovisningen leda till?

Föregående kapitel handlade om hur redovisning granskas. Detta kapitel kommer att handla om vilka typer av konsekvenser fel i redovisningen kan leda till.

### 4.1 Skillnader straff/avgift.

I Sverige finns två parallella system

Förutom det straffrättsliga sanktionssystemet, som hanteras av allmänna domstolar finns ett administrativt sanktionssystem som hanteras av Skatteverket.

Skatteverket beslutar frågor om skatteadministrativa åtgärder. Besluten kan prövas i förvaltningsdomstolar – länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten. Reglerna gäller alla som deklarerar.

Olika typer av skatteadministrativa åtgärder är skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift (Skattestatistisk årsbok 2006).

#### 4.1.1 Bakgrund till de administrativa sanktionsavgifterna

Det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes år 1971. Tidigare användes i huvudsak 1943 års skattestrafflag. För att straff skulle bli aktuellt krävdes att den skattskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt. Detta skulle utredas i domstol. Kritik riktades mot att reglerna saknade systematik, likformighet och effektivitet. En utredning (SOU 1969:42) konstaterade att en möjlighet att komma tillrätta med problemen var att lägga mer resurser på det befintliga systemet, åtal, lagföring, ekonomiska sanktioner, för att verkligen kunna komma tillrätta med problemen. Nackdelen skulle vara att belastningen på åklagarmyndigheten och domstolarna skulle öka. Utredningen pekade istället på en annan lösning, nämligen att skatteverket som ändå upptäckte den största delen av brotten och förseelserna fick rätt att besluta om sanktioner i någon form. För att ett sådant system skulle fungera behövde det vara enkelt och schablonmässigt.

De olika remissinstanserna var överens om behovet att effektivisera skattekontrollen för att minska skattefusket. Många ansåg att ett administrativt påföljdssystem var praktiskt men det restes även invändningar av olika slag mot ett sådant system bland annat ifråga om rättssäkerheten. Dessa invändningar gällde dels den principiella frågan om Skatteverket var lämpliga att utföra uppgiften, dels om Skatteverket hade tillräckliga resurser och lämplig organisation för att klara uppgiften.

Sedan reglerna infördes 1971 har många ändringar gjorts bland annat beträffande storleken på skattetillägget. (Almgren & Leidhammar, Skattetillägg och skattebrott)

## **4.2 Skattetillägg**

Skattetillägg är en särskild avgift som tas ut om man lämnar en oriktig uppgift och uppgiften skulle ha medfört en för låg skatt om den hade godtagits.

### **4.2.1 Skattetillägg lagtext**

#### **5 kap. 1§ TL(Taxeringslagen)**

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak. En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Lag (2003:211).

I första stycket står att skattetillägg på grund av oriktig uppgift kan tas ut om oriktig uppgift lämnats, till exempel genom att inte redovisa en skattepliktig inkomst eller att göra avdrag för en kostnad som inte är avdragsgill. Detta under förutsättningen att felet är till den skattskyldiges förmån.

## 4.2.2 Grundläggande förutsättningar för skattetillägg

### Formella förutsättningar.

För att skattetillägg skall kunna tas ut måste vissa formella förutsättningar gälla

- Oriktig uppgift skall ha lämnats, Skatteverket skall visa att så har skett.
- Uppgiften skall ha lämnats på annat sätt än muntligen, Detta innebär att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats skriftligen i en deklARATION, eller i en bilaga till deklARATIONEN. Den kan också vara lämnad på ADB medium eller via deklARATION på Internet eller telefon.
- Den oriktiga uppgiften skall vara lämnad ”under förfarandet”. Med detta menas att den oriktiga uppgiften kan ha lämnats inte bara i en deklARATION utan även i ett svar på en av skatteverkets förfrågningar eller utsänt övervägande, en begäran om omprövning, ett överklagande eller i samband med en skatterevision
- Den oriktiga uppgiften ska vara lämnad ”till ledning för det aktuella årets taxering”. En uppgift som lämnats gällande ett annat taxeringsår eller i något annat sammanhang som inte har betydelse för den aktuella taxeringen kan alltså inte gälla för bedömningen av om en oriktig uppgift har lämnats.
- I mål om taxering, skattetillägg kan också tas ut om oriktig uppgift lämnats i ett skattemål. Vid oriktig uppgift i skattemål finns ytterligare ett krav för uttag av skattetillägg, nämligen att uppgiften inte godtagits efter prövning i sak. Innan skattetillägg på grund av oriktig uppgift i skattemål kan påföras ska domstolens beslut ha vunnit laga kraft.
- En annan förutsättning för att skattetillägg skall kunna tas ut är att skatt skulle ha påförts med för lågt belopp eller att underskott av tjänst eller näringsverksamhet skulle ha blivit för högt om den oriktiga uppgiften godtagits.

**Strikt ansvar** gäller. Det krävs inte att den oriktiga uppgiften lämnats med uppsåt eller vårdslöshet, det räcker att uppgiften konstateras vara oriktigt.

**Bevisbördan** ligger på Skatteverket, de ska bevisa att oriktig uppgift har lämnats. Beviset behöver vara starkare än vid ordinärt taxeringsbeslut men inte lika starkt som vid brottsmål eller annorlunda uttryckt mellan sannolikt och till visshet gränsande sannolikt (Handledning särskilda avgifter enligt taxeringslagen Skatteverket).

### 4.2.3 Undantag från skattetillägg

Allmänt om undantag från skattetillägg.

I vissa fall skall inte skattetillägg tas ut även om felaktig uppgift lämnas.

Dessa undantag behandlas i 5 kap. 5 § 2 st. 2 p., 8 § och 20 § 2 st. TL

Här följer en kortfattad uppräknig av undantagen:

- **Vid uppenbar felräkning eller felskrivning.** Till exempel någon som redovisat lön till 4000 kr i stället för 40 000 kr och samtidigt redovisat preliminär skatt på lönen till 12 000 kr. Avgörande är om felet är uppenbart, hade han istället skrivit 30 000 kr skulle felet ha föranlett skattetillägg. Ett annat exempel på uppenbar felskrivning är överföringsfel, att till exempel flytta ett ifyllt belopp på en blankett till en annan och missa överföringen av en nolla eller två.
- **Rättelse med ledning av kontrolluppgift.** Om den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med hjälp av kontrolluppgift skall inget eller reducerat skattetillägg tas ut. Det måste klart framgå av kontrolluppgiften att det finns ett fel. Exempel om en skattskyldig inte strukit över en förtryckt kontrolluppgift i deklARATIONEN men skrivit in ett annat belopp anses han inte ha påstått att kontrolluppgiften är felaktig. Istället har den skattskyldige lämnat motstridiga uppgifter. Hade han däremot strukit beloppet skulle skattetillägg utgå. Om rättelse med ledning av kontrolluppgift hade kunnat ske men detta krävt en ”stor utredning” skall reducerat skattetillägg påföras. Andra exempel på vad som menas med kontrolluppgifter är förra årets deklARATION eller uppgifter från vägtrafikregistret.
- **Oriktigt yrkande.** Skatteverket skiljer på oriktig uppgift och oriktigt yrkande. Skatteverket skriver så här (sid 94 Handledning särskilda avgifter enligt taxeringslagen Skatteverket) ”*Har den skattskyldige redovisat de föreliggande sakförhållandena på ett korrekt sätt, men gjort en felaktig bedömning av taxeringsfrågan, föreligger ett oriktigt yrkande*”. Ett exempel skulle kunna vara att någon skriver i sin deklARATION: Från min redovisade vinst drar jag även av 100 000 kr för slitage av privat båt eftersom mina företagskunder badat från denna i representationssyfte. Om Skatteverket senare inte godkänner denna kostnad som avdragsgill skall inte detta räknas som en oriktig uppgift utan ett oriktigt yrkande. Även kallat öppet yrkande.

- **Frivillig rättelse.** Om en oriktig uppgift frivilligt rättats skall inget skattetillägg tas ut. Vad menas då med frivillig? Departementschefen uttalar sig så här i frågan (prop. 1971:10, s. 269) ”*En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig är att beskattningsmyndigheten särskilt agerat med ledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten, bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar av den skattskyldige torde möjlighet att göra frivillig rättelse inte längre föreligga. Skulle det emellertid förhålla sig så att den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör även därefter företagen rättelse ofta kunna anses som frivillig. En rättelse, som sker efter det att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att beskattningsmyndigheten avser att göra en taxeringsrevision hos honom, kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Sådana rättelser som skett exempelvis efter det att man offentliggjort att bankkontroll skall äga rum beträffande vissa personer kan inte heller anses ha gjorts frivilligt*”.  
Alltså en rättelse är inte frivillig efter att Skatteverket börjat behandla frågan.
- **Obetydligt skattebelopp.** Lagen säger att, skattetillägg skall inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Varken lagen eller förarbetena (prop. 2002/03:106) säger vad som menas med obetydligt belopp. Skatteverket har efter långa utredningar i Skatteverkets styrsignal ”Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och eftertaxering respektive efterbeskattning” (dnr 130 358414-05/111), tolkat ringa belopp som 10 procent av gällande basbelopp. Skatteverket har även funderat på skattetillägg under 100 kr och redovisar tankarna i den 324 sidor långa skriften ”Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen” ”*I den tidigare lagstiftningen fanns i 5 kap. 13 § TL en bestämmelse som innebar att skattetillägg som inte uppgick till 100 kr inte skulle tas ut. Någon motsvarande bestämmelse har inte tagits in i nu gällande lagstiftning. Oaktat detta anser Skatteverket att det knappast kan anses försvarbart ur arbetskonomisk synvinkel att ta ut så låga belopp. Något skattetillägg bör således inte tas ut om skattetillägget, efter det att hänsyn tagits till eventuella befrielsegrunder, ensamt eller tillsammans med andra skattetillägg avseende andra oriktiga uppgifter, inte uppgår till 100 kr.*” Med andra ord, Skatteverket har efter noggrant övervägande beslutat sig för att inte bråka om summor under 100 kr.
- **Skattskyldig har avlidit.** Om den skattskyldiga har avlidit skall ingen särskild avgift tas ut, varken skattetillägg eller förseningsavgifter. För den som funderar på att använda detta undantag i skatteplaneringssyfte rekommenderas att läsa på i ”Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen” som i ett par sidor diskuterar detaljer angående datum för skattskyldigs död i förhållandet till beslutsdatum i olika instanser.



#### 4.2.4 Storleken på skattetillägget

##### Normalt skattetillägg 40 procent

Det normala skattetillägget är 40 procent, till exempel om oriktig uppgift lämnats som om den hade godtagits gjort att den skattskyldige hade fått 100 000 kr i mindre skatt blir skattetillägget 40 000 kr.

##### Skattetillägg moms 20 procent

Gäller den oriktiga uppgiften moms blir skattetillägget 20 procent.

##### Skattetillägg och kontrollmaterial

###### Lag text

###### 5 kap. 4 § 2 st. TL

Skattetillägget skall beräknas efter tio procent eller, i fråga om mervärdesskatt, fem procent när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret. Lag (2004:129).

Lagstiftaren har resonerat att om någon lämnat oriktig uppgift men risken är stor att Skatteverket upptäcker detta skall inte fullt skattetillägg tas ut. Om skatteverket har tillgång till kontrollmaterial anses risken vara stor.

Vad menas då med normalt tillgängligt kontrollmaterial?

Exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial är:

- Förra årets deklaration, till exempel ingående lagervärde är annorlunda i årets deklaration än förra årets deklarerade utgående lagervärde.
- Uppgifter i vägtrafikregistret, som finns tillgängligt i Skatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen.
- Uppgifter från handelsbolag/kommanditbolag, om en delägare i sin deklaration redovisar ett annat belopp på eget uttag än vad handelsbolagets egen deklaration visar anses handelsbolagets deklaration vara normalt tillgängligt material.

#### 4.2.5 Skattetillägg vid periodiseringsfel

Om en oriktig uppgift lämnats som inte egentligen undandrar skatt utan flyttar skatten till en annan period har lagstiftaren ansett att detta bara skall ge reducerat skattetillägg, tio procent i normala fall och fem procent i momsfrågor.

## 4.2.6 Skattetillägg vid skönstaxering

### Skönstaxerig-bakgrund

#### Lagtext

#### 4 kap. 3 § TL

*Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering). Lag (1992:1660)*

### Skatteverkets syfte med skönstaxering

En övergripande målsättning för Skatteverkets verksamhet är att beskattningen skall fungera som skattelagstiftningen säger och att de i möjligaste mån ska bli rättvis och lika för alla. För att Skatteverket ska kunna leva upp till denna målsättning förutsätts att de som är deklarationsskyldiga deklarerar. Den övergripande målsättningen för Skatteverkets verksamhet gäller även om den skattskyldige inte deklarerar. Det är mot denna bakgrund skönstaxering ska ses.

Skönstaxeringens skall inte ses som ett påtryckningsmedel i sig, Skönstaxeringen skall vara lika stor och inte större än vad normal skatt skulle ha blivit om deklaration hade skett på normalt sätt. Som påtryckningsmedel används istället skattetillägg eller vite.

### Bevisbörda/beviskrav

Skatteverket har bevisbördan för att deklarationen eller underlagen för deklarationen har sådana brister att reglerna för skönstaxering skall gälla. Nivån på beviset (beviskrav) som krävs för att skönstaxering skall kunna ske är ”sannolikt”. Bevisbördan för nivån på skönstaxeringen ligger också på skatteverket, beviskravet här sägs ligga något under sannolikt (se RÅ 1982 Aa 41 och RÅ 1983 1:19 samt ”Handledning för taxeringsförfarandet” avsnitt 6.5), (Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen Skatteverket).

Ett typiskt exempel på skönstaxering och skattetillägg för småföretag hämtat från skatteverkets hemsida följer nedan.

#### **4.2.7 Exempel på skattetillägg**

Skattekontoret i Malmö har under hösten avslutat en specialgranskning av intäktsredovisningen i 100 enmansföretag. Hälften upptaxerades med sammanlagt 7,8 miljoner kr. Kontrollen inriktades på att hitta de mest uppenbara fallen, där det kunde finnas fel i inkomstredovisningen.

Den här gången valdes 100 enmansföretagare ut, som redovisade mycket låga inkomster i sin deklaration. Samtidigt kunde Skatteverket se att pengar både hade satts in och tagits ut ur företaget, enligt Maria Bernhardsson, sektionschef vid skattekontoret i Malmö. Eftersom inkomsterna som personerna redovisade i sina deklarationer inte räckte för att leva på, fick de förklara hur de hade kunnat betala sina levnadskostnader. I hälften av fallen kunde man inte lämna någon godtagbar förklaring. Följden blev att skattekontoret beslutade om skönstaxering och debiterade skattetillägg. Höjningarna i de enskilda fallen var stora. Den största höjningen var på 600 000 kr.

Förutom taxeringshöjningarna om 7,8 miljoner kr, får företagarna betala ytterligare sammanlagt 1 725 000 kr i moms och 1 165 000 kr i skattetillägg. (Skatteverkets hemsida) Ett klagande exempel på kostnader man som småföretagare helst vill undvika.

#### **4.3 Förseningsavgift**

En annan av Skatteverket beslutad sanktionsavgift är förseningsavgiften. Syftet är att få ”de skattskyldiga” att deklarerar i tid. Förseningsavgiften tas ut om deklaration inte kommit i tid eller deklarationen är så bristfälligt utförd att det är uppenbart att den inte kan användas. Förseningsavgiften är på 5000 kr för aktiebolag och ekonomiska föreningar samt 1000 kr för övriga. Om deklarationen inte kommit in efter tre månader tas en andra förseningsavgift ut. Har deklarationen efter ytterligare två månader inte kommit in påförs en tredje förseningsavgift. Förseningsavgift gällande skattedeklarationen (moms, arbetsgivaravgifter och källskatt) är 500 kr samt i vissa upprepade fall 1000 kr. Förseningsavgifter är inte avdragsgilla. (Skattestatistisk årsbok 2006)

#### **4.4 Kontrollavgift**

Kontrollavgift är en annan form av Skatteverket beslutad sanktionsavgift. Kontrollavgift används bland annat i lagen om personalliggare.

Från och med januari 2007 gäller **lagen om personalliggare**.

Lagen gäller alla som bedriver verksamhet inom restaurang och hårvård.

Alla personer som arbetar i lokalen måste skrivas in i personalliggaren vid arbetets start. Inte bara avlönad personal utan även praktikanter och inhyrd personal från bemanningsföretag skall skrivas in. Skatteverket utför besök och kontrollerar att alla som Skatteverket anser är verksamma är inskrivna i personalliggaren. Om personer som anses vara verksamma inte finns införda i boken eller liggaren saknas eller på annat sätt är felaktigt hanterad tar Skatteverket ut en kontrollavgift på 10 000 kr plus 2000 kr för varje person som inte är ifylld.

Om en ny kontroll inom ett år visar att personalliggaren fortfarande inte hanteras rätt blir kontrollavgiften denna gång 20 000 kr

## 4.5 Bokföringsbrott

*Den som avsiktligt låter bli att bokföra affärshändelser eller bevarar räkenskapsinformation eller lämnar oriktiga uppgifter i bokföringen eller att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan läsas av bokföringen (BrB 11 kap 5§) har begått bokföringsbrott.*

Straffet för bokföringsbrott är högst två år eller om brottet är ringa är det böter. Om det är ett grovt brott kan den straffade lägst få sex månaders fängelse eller högst fyra år.

Finns det ingen bokföring och är den befintliga bokföringen i sådant skick att den inte går att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat, eller ställning föreligger bokföringsbrott. Vid utredning om bokföringsbrott är det bokföringen som har störst betydelse, information från annat håll är inte av betydelse. Förundersökning för bokföringsbrott bygger alltid på bokföringen. Den syftar till att utreda ifall en bokföring och bokslut existerar, och om den avspeglar den ekonomiska verksamheten på ett riktigt sätt. Bokföringen ska även vara förståelig och lätt att kontrollera. Förutom bokföring så ska varje post styrkas med verifikationer, som bevis på att affärshändelserna har uppstått. En huvudbok, med sammanfattningar som överblickar verksamhetens resultat, ska föras. De ska inkludera resultat- och balansrapporter. Allt detta ingår i begreppet bokföring. Bokföringsskyldigheten ska upprättas i samband med god redovisningssed och rättvisande bild enligt BFL och ÅRL.

Det finns två huvudsakliga kriterier av bokföringsbrott, nämligen när

- bokföring inte finns
- bokföringen är bristfällig om det inte med ledning av bokföringen går att i *huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning.*

När bokföring saknas, oavsett anledning, föreligger alltid ett bokföringsbrott. Om bokföringen är ekonomisk oriktig och om kriterierna är uppfylld ses det som bokföringsbrott. Saknas verifikationer till affärshändelsen kan bokföringen inte kontrolleras (Dahlqvist & Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen).

## 4.6 Skattebrott

Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972. Brottbeskrivningarna i lagen kom sedan med nya formuleringar den 1 januari 1996. Redovisningsbrott är brotten som går att finna i lagen. Lagen skall förhindra att oriktiga uppgifter läggs fram vid skatte- och avgiftsbeslut, men även bidra till att tvinga fram information som har innebörd för sådana beslut och för kontrollverksamheten.

Att inte betala in skatter och avgifter var före den 1 januari 1997 straffbart. Det ändrades den 1 januari 1998 då ett så kallat nytt uppbördssystem med skattekonton tillämpades. Systemet finns reglerat i Skattebetalningslagen. Uppbördssystemet innebär att alla skatteskyldiga personer har ett eget skattekonto. På det här kontot debiteras den belastade skatten och varje betalning av skatter och avgifter krediteras löpande. En avstämning görs varje månad som det har uppstått någon transaktion på kontot. Om ett konto visar ett underskott på skatten skickas ett kontobesked med betalningspåminnelse till kontohavaren. Kronofogdemyndigheterna tar hand om betalningar som inte genomförs. Ett eventuellt överskott är tillgängligt för kontohavaren. Återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt skall göras senast vid slutet av kalendermånaden efter den kalendermånad då skattedeclarationen har lämnats (49§ skattebetalningsförordningen; SBF).

Före den tiden har löpt ut har Skatteverket rätt att besluta att återbetalningen av hela eller en viss del av beloppet skall skjutas upp, ifall en kontroll av skattedeclarationen bör göras. Överklagande kan göras hos allmänna förvaltningsdomstolen. Om ingen kontroll påbörjats senast en månad efter beslutet, är beslutet ogiltigt (50 § SBF).

Den 1 januari 1996 fullföljdes stora förändringar i Skattebrottslagen:

-Skattebedrägeri ersattes av skattebrottet som är utformat som ett farebrott. Skattebrottet har ett enhetligt subjektivt rekvisit, som gäller för både aktivt och passivt brott.

-Ohederlig, bristfällig och vårdslös uppbördsredovisning försvann som självständiga brott.

-Straffbestämmelser som tidigare har funnits i uppbördslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vissa andra författningar om skatte- och avgiftsområdet fördes över till Skattebrottslagen. Benämningarna fick namnet skattebetalningsbrott och skatteredovisningsbrott.

Efter genomförda ändringar kan brotten i SkBrL delas in i tre block. Block 1 består av redovisningsförsummelse, dvs. de olika skattebrotten. Block 2 omfattar avdragsförsummelse (6§ SkBrL) och block 3 innefattar försvårande av skattekontroll (10§ SkBrL).

Skattebrotten ersatte det centrala brottet skattebedrägeri den 1 januari 1996. Bestämmelser om skattebrott hittas i 2 § SkBrL och har följande formulering.

*Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år. Lag (1996:658).*

Skattebrotten har utformats som ett farebrott, som innebär att skattebrott fullgörs vid den tidpunkt då försök till skattebedrägeri förekom i den tidigare lagstiftningen. Vid aktivt brott har begreppet handling ersatts med kravet att uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen. Vid passivt skattebrott krävs endast vanligt uppsåt. Det är således detsamma vid både aktivt och passivt skattebrott.

Det finns olika svårighetsgrader av skattebrott. Skattebrott finns som normalbrott (2 § SkBrL), som skatteförseelse (3 § SkBrL) och som grovt brott (4 § SkBrL). Bestämmelserna i 2 § och 4 §§ SkBrL har följande lydelse fr.om. den 1 juli 1996.

*3 § Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa, döms för skatteförseelse till böter. Lag (1996:658).*

*4 § Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömande om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art. Lag (1996:658).*

Vid bedömning om skattebrott är grovt skall det beaktas om det handlat om mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring. Hänsyn tas även till huruvida tillvägagångssättet ingått som ett led i en brottslighet som har utövats planmässigt eller i större omfattning eller på ett farligt sätt. Den nya formuleringen är till för att anpassa lagen efter aktuella praxisen. Högsta Domstolen har vid ett flertal tillfällen haft svårigheter med att bedöma i fall skattebedrägeri ska anses som ett grovt brott. Därför ska avgörandet bygga på en helhetsbedömning. *Ett skattebrott torde enligt departementschefen inte bedömas som grovt enbart på grund av storleken av den undandragna skatten, om beloppet understiger tio basbelopp (prop. 1996/96: 170 s. 110).*

Den 1 juli 1996 kom en ny bestämmelse om vårdslös skatteuppgift i 5 § SkBrL som lyder:

*Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift. Straffskalan för detta brott är böter eller fängelse i högst ett år. Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, skall inte dömas till ansvar.*

Straffet för det här brottet är böter eller fängelse i högst ett år. Begås mindre allvarliga brott skall de inte vara straffbara.

De straffbestämmelser som tidigare har funnits i uppbördslagen (UBL) och avsåg underlåtenhet att göra avdrag för och betala in källskatter överfördes till SkBrL den 1 juli 1996. Brotten har benämningen skattebetalningsbrott. Från och med 1 november 1997 är det straffritt att underlåta att betala in skatt som har innehållits för annan (SFS 1997:486). SkBrL § 6 har följande lydelse: *Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag döms för skatteavdragsbrott till böter eller fängelse i högst ett år. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.* (Skattebrott och skattelagarna, Dahlqvist, Anna-Lena, 2003)



## 5. Statistik från Skatteverkets kontroll

Kapitlet ger en överblick av omfattningen på Skatteverkets kontrollverksamhet samt skatte och bokföringsbrotten.

Skatteverket har ett stort material att kontrollera.

Så här många deklARATIONER kontrollerades för dessa år (mätt i tusental).

	2003	2004	2005
Antal inkomstdeklARATIONER	7 597	7 594	7 646
Varav privatpersoner*	7 058	7 054	7 096
Varav aktiebolag och ek. föreningar	320	321	331
Varav stiftelser och ideella föreningar	94	97	99
Varav handels/kommanditbolag	125	122	120
Moms	3 892	3 964	4 070
Arbetsgivaravgifter	2 680	2 710	2 763
Avdragen skatt	2 627	2 657	2 719
Punktskatter	43	45	47
<b>Totalt antal deklARATIONER</b>	<b>16 839</b>	<b>16 970</b>	<b>17 245</b>

*Källa:* Skatteverket statistikdatabasen GIN

\*Privatpersoners inkomstdeklARATIONER innehåller även inkomst av näringsverksamhet för enskild firma, handels/kommanditbolag.

Moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt redovisas på samma deklARATIONSBLETT

### 5.1 Grundkontroll - fördjupad kontroll

Som tabellen visar finns ett mycket stort material att kontrollera, kontrollerna delas in i grundkontroll och fördjupad kontroll.

#### Grundkontroll

Grundkontrollen omfattar stora volymer. Under 2005 granskades cirka 800.000 inkomstdeklARATIONER, 200.000 momsredovisningar och 300.000 arbetsgivarredovisningar. Syftet med grundkontrollen är att få en enhetlig behandling av alla deklARATIONER i hela landet. Denna kontroll är främst inriktad mot privatpersoner och siktar på att rätta uppenbara fel, såsom felaktiga överföringar och felräkningar.

## Fördjupad kontroll

De fördjupade kontrollerna består av skrivbordskontroller och skatterevisioner. Mera om vad dessa kontroller innebär finns att läsa i tidigare kapitel.

Tabellen nedan visar **antalet ändringar** i olika deklarationer som den fördjupade kontrollen ledde till år 2005.

ÅR 2005	ANTAL	I FÖRHÅLLANDE TILL ANTALET DEKLARATIONER
Inkomstskatt	154 000	1,5 %
Moms	43 000	1,1 %
Arbetsgivaravgifter	51 000	1,8 %
Avdragen skatt	21 000	0,8 %
Punktskatter	3 000	6,3 %
<b>Summa</b>	<b>233 000</b>	

**Källa:** Skatteverket statistikdatabasen GIN

Inkomstskatten dominerar sett till antalet ändringar. Om man delar upp ändringarna av årliga inkomstskatten på typer av inkomstdeklarationer får man en tabell som ser ut så här:

ÅR 2005	ANTAL	ANDEL AV DEKLARATIONERNA
INK 1 Privatpersoner	258 000	3,5 %
INK 2 Aktiebolag	16 000	4,8 %
INK 3 Stiftelser och ideella föreningar	3 000	3,0 %
INK 4 Handels/kommanditbolag	<500	

**Källa:** Skatteverket statistikdatabasen GIN

INK 1 Privatpersoner innehåller även inkomster från enskild firma och delägarers del av resultatet från handels/kommanditbolag.

Om man istället vill se hur mycket förändringar den fördjupade kontrollen bidragit till mätt i pengar ser tabellen ut så här:

Skattemässigt utfall av kontrollverksamheten, belopp i miljoner kronor

ÅR 2005	MILJONER KRONOR	ANDEL AV FÖRÄNDRING
Inkomstskatt	7 460	71 %
Moms	1 705	16 %
Arbetsgivaravgifter	710	7 %
Avdragen skatt	289	3 %
Punktskatter	362	3 %
Summa förändring (sköntaxering ej medräknad)	10 526	

**Källa:** Skatteverket statistikdatabasen GIN

Inkomstskatten står för största delen av ändringar på grund av den fördjupade kontrollen.

## 5.2 Statistik om skattetillägg

Beskrivning av syfte och detaljer om skattetillägg behandlas i tidigare kapitel

Ett stort antal beslut fattas i frågor angående skattetillägg. Beslut om påförande kan fattas vid årlig taxering samt vid omprövning av taxerings beslut. Ett beslut om skattetillägg kan också omprövas. Antalet beslut om skattetillägg är därför inte samma som antalet skattetillägg. (Antalet skattetilläggsbeslut år 2005 var 205 000.)

Storleken på skattetilläggen år 2005 var totalt 1,1 miljarder kronor. (skattestatistisk årsbok 2006).

## 5.3 Statistik om förseningsavgifter

I föregående kapitel nämndes förseningsavgifter som en av de saker som felaktig redovisning kan leda till. Skatteverkets statistik angående förseningsavgift år 2005 ser ut så här:

INKOMSTDEKLARATIONER	161 MKR
Skattedeclarationer (moms, arbetsgivaravgift, prel. källskatt)	109 Mkr

**Källa:** Skatteverkets verksamhetsstatistik

Antalet fysiska personer i förhållande till juridiska personer som får försenings avgifter är 81 procent. Eftersom juridiska personer får mycket högre avgifter blir andelen avgifter (i Kr) för fysiska personer inte lika hög, 59 %. (Skattestatistisk årsbok 2006)

## 5.4 Statistik om skatte och bokföringsbrott

Vid skatterevision upptäcks ibland även allvarligare fel. Om felen räknas som brottsliga skall en brottsanmälan göras. Gränsen för när felaktiga uppgifter i deklarationen räknas som brottslig är enligt skattelagstiftningen när betydande belopp undanhållits. Detta tolkas i praktiken av skatteverket så att anmälan skall göras om det undanhållna beloppet överstiger ett basbelopp (Basbelopp 2007 = 40 300 Kr). Skatteverket har även anmälningsplikt när det gäller bokföringsbrott samt en del andra brott. Under året 2005 gjordes 3 631 brottsanmälningar av Skatteverket.

Statistik av hur många personer som misstänkts för skatte- eller bokföringsbrott finns i den officiella brottsstatistiken.

Antal anmälda skattebrott eller bokföringsbrott:

	År	År	År	År	År
	2001	2002	2003	2004	2005
	Antal	Antal	Antal	Antal	Antal
Hela landet					
Skattebrott, grovt skattebrott	2357	2247	2420	2848	2963
Grovt skattebrott	..	..	..	..	26
Avseende mervärdesskattelagen	946	741	884	849	893
Avseende övrig skattelagstiftning	880	797	826	1108	1167
Vårdslös skatteuppgift	21	30	40	44	16
Skatteavdragsbrott	6	12	8	5	6
Skatteredovisningsbrott	84	148	112	121	63
Försvårande av skattekontroll	420	519	550	721	792
Borgenärsbrott					
Bokföringsbrott	2287	2541	2529	2587	2998

Källa: BRÅ, Officiella kriminalstatistiken

Vad blir påföljden?

Statistik för domar i skattemål:

<b>HUVUDPÅFÖLJD</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Fängelse	161	142	263
Skyddstillsyn	10	5	11
Villkorlig dom	149	147	198
Böter	57	37	32
Strafföreläggande	92	1138	103
Annan påföljd	1	2	2
<b>Summa påföljder</b>	<b>470</b>	<b>471</b>	<b>609</b>

Källa: BRÅ, Officiella kriminalstatistiken genom skattestatistisk årsbok

Tabellen visar bara statistik från de fall då skattebrottet varit huvudbrott, dvs. då skattebrott varit det allvarligaste brottet personen vid tillfället dömdes för.

Genomsnittstiden för fängelsestraffet år 2005 var 18 månader.

## 6. Statistik från skatterevisioner

Statistiken avser samtliga avslutade skatterevisioner i västra regionen från 2006 avseende mindre företag.

Vi ville undersöka vilka fel i redovisningen som oftast får ekonomiska konsekvenser för företagaren själv. Statistiken i detta kapitel visar vilka skatter som ändrats efter skatterevisioner. Genom att titta på vilka skatter som ändrats borde man kunna dra slutsatser om vilka typer av fel i redovisningen som begåtts av företagen. Statistiken i sin helhet är bifogad som en bilaga.

### 6.1 Presentation av statistiken

Antalet revisioner som slutfördes under 2006 var 1015 stycken.

Mindre företag är enligt Skatteverkets egen definition ett företag med lönesumma mindre än fem miljoner kr per år. Enligt Mattias Gertmo i Skatteverkets controlleravdelning finns i denna kategori i västra skatteregionen 242 510 företag.

274 brottsanmälningar har gjorts från dessa revisioner.

Statistiken vi fått av Skatteverkets controlleravdelning är i form av två tabeller. Den första tabellen är en grov sortering som visar.

- Vilka typer av skatter som ändrats vid revisioner
- Antal ändringar
- Ändringsbelopp per typ av skatt
- Beräknad skatt per ändrings belopp

Det andra arket är mera detaljerad statistik där ”Typ av skatt” blivit indelade i underkategorier här kallade granskningsområde. Båda tabellerna finns med i sin helhet som bilagor.

Den första tabellen ser ut på följande sätt:

	Antal utfall per granskningsområde	Totalt ändringsbelopp per granskningsområde (kr)	Beräknad skatt (kr) <sup>1</sup>
Inkomsttaxering näringsverksamhet	282	52 081 648	24 101 238
Mervärdesskatt	182	80 337 855	80 337 855
Arbetsgivaravgifter	97	39 300 562	39 300 562
Anställdas beskattning	84	87 774 561	30 721 096
Övriga skatter	64	41 233 997	41 233 997
Skatterättsliga specialområden	41	17 498 717	17 498 717
Avdragen skatt	27	4 582 915	4 582 915
Summa	777	322 810 255	237 776 380

1 Procentsats för beräkning: Inkomsttaxering näringsverksamhet (28/50 = 28% för juridisk person, 50% för fysisk person)  
 Skatterättsliga specialområden (28/50 = 28% för juridisk person, 50% för fysisk person)  
 Anställdas beskattning (35%)  
 Arbetsgivaravgifter (100%)  
 Avdragen skatt (100%)  
 Mervärdesskatt (100%)  
 Övriga skatter (100%)

Tabellen visar att det skatteområdet som har mest antal ändringar är inkomsttaxering näringsverksamhet följt av skatteområdet mervärdesskatt.

För att mer i detalj se vad som ändrats ser vi på den detaljerade statistiken från det andra tabellen. Inkomsttaxering näringsverksamhet är beroende på företagets resultat. Skatten för fysiska personer är ca 50 %, för AB 28 %. Arket innehåller många underkategorier och är svår att överblicka. Istället för att presentera hela materialet visar vi här de vanligaste ändringarna i underkategorierna, inkomsttaxering näringsverksamhet och mervärdesskatt.

## 6.2 Ändringar i gruppen inkomsttaxering näringsverksamhet

Huvudgruppen inkomsttaxering näringsverksamhet är ganska bred. Tjugosju underkategorier finns i vårt statistiska material. Hela materialet är bifogat som bilaga. Vi presenterar här de tolv vanligast förekommande granskningsområdena samt förklarar vad de olika underrubrikerna betyder.

Granskningsområde	Antal utfall per granskning sområde	Totalt ändringsbelopp per granskningsområde (kr)	Beräknad skatt (kr) <sup>1</sup>
I21 Ändring efter åtgärd inom M- och A-område	33	-23 820 179	-8 394 068
I5.1 Intäkter	32	28 927 591	12 529 926
I19 Avsättning för egenavgifter	30	-5 932 929	-2 496 384
I5.3 Uppskattade intäkter	27	50 816 766	23 357 881
I14.1 Löner, förmåner och kostnadsersättningar	22	-6 455 895	-2 014 614
I13 Övriga externa kostnader	17	305 828	-11 820
I6 Varuinköp	12	-4 212 271	-2 236 217
I163 Avskrivningar mm - maskiner och inventarier	11	2 044 450	508 156
I20 Rättelser efter revisionsbeslut	11	-342 172	-101 207
I10 Bilkostnader	9	552 899	199 646
I11 Representation och konferenser	9	467 314	148 481
I5.2 Särskilda intäkter - kontrollmaterial	8	3 394 457	1 647 298

Förklaringar av hur vad olika granskningsområdena innebär kommer från samtal med Jan Sandvall, erfaren skatterevisor på Skatteverket.

**I21 Ändring efter åtgärd inom M- och A-område:** Ändring av inkomstskatt som en direkt följd av att ändringar skett avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt och fastighetsskatt.

**I5.1 Intäkter:** Korrigering av huvudintäkter och andra intäkter i rörelsen.

**I19 Avsättning för egenavgifter:** Avdrag för avsättning av egenavgifter korrigeras t.ex. till följd av annan ändring av taxeringen (även sköntaxering) eller ändrad procentsats.

**I5.3 Uppskattade intäkter:** Skönsmässigt uppskattade intäkter, t.ex. jämfört med bruttovinst, kontantberäkning och bokföringens status.

**I14.1 Löner, förmåner och kostnadsersättningar:** Annan bokförd driftskostnad har ansetts utgöra lön (minuspost), traktamenten, bil- och telefonersättningar m.m.

**I13 Övriga externa kostnader:** Till exempel medlemsavgifter, bidrag, konsultkostnader vid skatteprocess, köp av dotterbolag m.m.

**I6 Varuinköp:** Inköp inte redovisade på grund av ”krympning” av rörelsen.

**I163 Avskrivningar mm - maskiner och inventarier:** Omkategorisering av omkostnader till inventarier, byggnad till inventarier, treårsinventarier och inventarier av mindre värde.

**I20 Rättelser efter revisionsbeslut:** Effekten av så kallade självrättelser efter revisionsbeslut

**I10 Bilkostnader:** Rörelsefrämmande bil kostnader samt bilar som sålts till anställda för underpris.

**I11 Representation och konferenser:** Intern och extern representation med kostnad över fastställda beloppsramar eller lyxbetonad representation. Överkostnader vid lyxbetonad konferens eller ifrågasättande av konferensprogrammet.

**I5.2 Särskilda intäkter – kontrollmaterial:** Korrigering av intäkter med hjälp av kontrollmaterial.



### 6.3 Ändringar i gruppen mervärdestaxering

Huvudgruppen mervärdesskatt innehåller 13 olika underkategorier, här presenterar vi de fem vanligaste ändringsområdena samt förklarar vad de olika underrubrikerna betyder.

Granskningsområde	Antal utfall per granskningsområde	Totalt ändringsbelopp per granskningsområde (kr)	Beräknad skatt (kr) <sup>1</sup>
M1 Skattepliktig omsättning/uttag	36	48 421 544	48 421 544
M4.1 Ingående moms - avdrags- och återbet.rätt	32	10 872 365	10 872 365
M9 Ändring efter åtgärd inom I, S- och A-område	24	6 454 868	6 454 868
M3 Avvikelse mellan bokföring och SKD	23	2 920 425	2 920 425
M4.2 Avdragsbegräns - personbilar o motorcyklar	14	479 513	479 513

**M1 Skattepliktig omsättning/uttag:** Underlaget för utgående mervärdesskatt (omsättningen) har redovisats med för högt eller lågt belopp, exempelvis felperiodisering eller uttag av mervärdesskattepliktiga varor har inte redovisats i skattedeklaration.

**M4.1 Ingående moms - avdrags- och återbetsrätt:** Ingående moms har dragits av för inköp av näringsfrämmande vara eller ingående skatt har dragits av utan att fakturan uppfyller de formella reglerna.

**M9 Ändring efter åtgärd inom I, S- och A-område:** Kontroll av inkomstskatt, arbetsgivaravgifter, eller avdragen skatt har föranlett ändring som även ger konsekvens avseende mervärdesskatt.

**M3 Avvikelse mellan bokföring och SKD:** Mervärdesskatten har i skattedeklarationen redovisats med fel belopp. Skatten har bokförts i verksamheten. Gäller även de fall då skattedeklaration inte lämnats.

**M4.2 Avdragsbegränsning- personbilar och motorcyklar:** Ej avdragsgill mervärdesskatt avseende personbilar eller motorcyklar, både vid förvärv och leasing har dragits av. Personbilar i företag som bedriver yrkesmässig trafik har nyttjats privat utan uttagsbeskattning.

### 6.4 Sammanfattning av statistik från skatterevisioner

Mest antal ändringar i beskattningen till följd av skattedekclarationer sker i huvudgrupperna inkomsttaxering av tjänst och därefter mervärdesbeskattning. När man tittar på undergrupperna i respektive huvudgrupp är ändringarna relativt jämt fördelade på många olika typer av ändringar.

## 7. Tolkning/analys av statistiken

Förra kapitlet visade vilka typer av ändringar i beskattningen skatterevisioner lett till.

I detta kapitel ska vi tolka statistiken och försöka förklara vilket som varit det vanligaste felet i mindre företags redovisning.

För att få hjälp att tolka statistiken träffade vi Jan Sandvall, nu sektionschef för en skatterevissionsavdelning på Skatteverket i Göteborg. Han har tidigare arbetat som auktoriserad revisor. Jan ville specialisera sig inom skatteämnet hos Skatteverket och trodde han skulle vara kvar där under två år. Omständigheterna ville annat och Jan har nu fullgjort sitt tolfte år på Skatteverket. Vi förklarade uppsatsens frågeställning och syften och undrade om han ville hjälpa oss att tolka statistiken.

### 7.1 Vanligaste felet i redovisningar

Jan Sandvall menade att felen i mindre företag är relativt osofistikerade. Statistiken i sig är sann men inte helt lättläst. Han menade att i praktiken är det två typer av fel som är klart vanligast förekommande.

Dessa är:

- Oredovisade intäkter
- Felaktiga avdrag

Detta är felen man oftast söker efter och felen man oftast finner. Vilken av dessa typer av fel som är vanligast beror inte så mycket på vilken bransch man tittar på. Vad som skiljer felen åt är istället på vilket sätt företagen får sin betalning. Om företag hanterar mycket kontanter förekommer nästan bara oredovisade intäkter. Om företag har andra typer av betalningar är det vanligaste felet felaktiga avdrag.

Felaktiga avdrag är ofta privata kostnader som betalats av företaget till exempel resor eller kläder. Det förekommer att avdragen är maskerade, på fakturan kan det stå kontorsmaterial när det egentligen är en TV. Oredovisade avdrag är svårare att bevisa. Här finns ingen bokföring att kontrollera. I stället får man gå bakvägen, ofta tittar vi på bruttovinsten. Om ett företag har en omsättning på fem miljoner kronor och råvarukostnader på fem och en halv miljon kr. Eventuellt tittar Skatteverket på kassahanteringen, om det finns kassaregister med nummerordning. Låga deklarerade inkomster och höga levnadskostnader är andra tecken på att allt kanske inte står rätt till.

Ett annat relativt vanligt fel är felaktigt ifyllda momsdeklarationer. Ofta beror dessa fel på fel i bokföringen. Slarv på grund av tidsbrist eller dåliga bokföringsrutiner nämns av Sandvall som vanlig orsak till detta fel.

Generellt sett håller ofta bokföringen högre klass i aktiebolag än i företag utan revisionsplikt, orena revisionsberättelser är för övrigt något som ingår i Skatteverkets urvalsmaterial enligt Sandvall.

Att leta efter vilket fel företaget har gjort genom att titta på ändringar efter skatterevisioner är inte helt lätt. Statistiken finns inte för det syftet. Efter att revisionerna är utförda fyller skatterevisorerna i blanketter med mest lämpliga underkategorier för ändringarna. Alla kategorier är inte helt logiska, till exempel räknas privatkostnader ibland till skatterättsliga specialområden istället för till ändringar i inkomsttaxering för näringsverksamhet. Ett exempel som visar på svårigheten att "hitta felen baklänges".

En annan orsak är att fel i en kategori ofta leder till följdfel i andra kategorier. Dessa faktorer gör att man inte enbart av att se vilka ändringar som gjorts kan säga vilka typer av fel som är vanligast.

## 7.2 Ett fel leder till många ändringar

Skatterevisionspromemorierna från enskilda fall är sekrettesbelagda men Sandvall gav oss två exempel på hur ändringsbesluten kan se ut för typiska skatterevisioner.

### Exempel 1 Felaktiga avdrag

Vid Skattrevision upptäcks att kostnad för en som Skatteverket anser vara privat flygresa bokförts med 10 000 kr + moms 600 kr. Detta leder till följande ändringar i skatterevisionen:

#### *I en enskild firma*

S7 privata kostnader	+ 10 000 kr
M4.1 Ingående mervärdesskatt	+ 600 kr
I19 Egenavgifter – avsättning	- 2 500 kr(25 % av 10 000)
Ö1 Skattetillägg	xxx

Företaget får mindre kostnader vilket leder till att resultatet ökar med 10 000 kr.

Storleken på avsättning egen avgifter beror på resultatet, eftersom resultatet ökar får man göra större avsättningar – egenavgifter. Eftersom ingående moms felaktigt dragits av i företaget skall denna i efterhand betalas tillbaka. Skattetillägget räknas ut som en procentsats på det belopp företaget hade tjänat om den oriktiga uppgiften godtagits. I detta fall blir det  $40\%$  (normalt skattetillägg)  $\cdot 50\%$  (skatt fysiskperson)  $\cdot (+10\,000 - 2\,500) + 20\%$  (skattetillägg moms)  $\cdot 600 = 1\,620$  kr

***I ett mindre Aktiebolag (FÅAB)***

S7 privata kostnader	+ 10 000 kr
I14.1 Löner	- 10 600 kr
I21 Konsekvens ändring A-området	- 3 200 kr
M4.1 Ingående mervärdesskatt	+ 600 kr
A1 Bruttolön (arbetsgivaravgifter) cirka	+ 3 200 kr
T1 Bruttolön (anställdas beskattning)	+ 10 600 kr
Skattetillägg	xxx

Skillnaden i aktiebolag jämfört med enskild firma är att kostnaden i detta fall räknas som oredovisad lön. Förändringen i huvudgruppen inkomsttaxering näringsverksamhet blir mindre (mätt i kronor) eftersom kostnader, i likhet med hos det enskilda företaget, först minskas med 10 000 kr men sedan ökar med 10 600 kr (bruttolön) samt 3 200 kr (arbetsgivaravgifter).

Istället påverkas huvudgrupperna ”Anställdas beskattning” samt ”Arbetsgivaravgifter” vilket leder till ett ungefär lika stort skattetillägg.

## Exempel 2 Oredovisade intäkter

Vid revision upptäcks oredovisade intäkter på 10 000 kr inklusive vad som räknas som moms, 2 000 kr. Detta leder tillföljande förändringar:

### *I en enskild firma*

I5.1 Intäkter	+ 8 000 kr
M8 Moms	+2 000 kr
I19 Egenavgifter	-2 000 kr (25% * 8 000 kr)
Ö1 Skattetillägg	xxxx kr.

Intäkterna ökar med 8 000 kr Skuld för obetald utgående moms ökar med 2 000 kr  
Avsättning egenavgifter ökar med 2 000 kr.

### *I ett mindre Aktiebolag (FÅAB)*

I14.1 Lön	-10 000 kr
I21 Konsekvensändring arbetsgivaravgifter	-3 200 kr
15.1 Intäkter	+ 8 000 kr
A1 Arbetsgivaravgifter	+ 3 200 kr
M8 Moms	+ 2 000 kr
Ö1 Skattetillägg	xxxx kr
T1 inkomst av tjänst	+10 000 kr

Skillnaderna här har samma orsaker som i första exemplet.

Dessa exempel visar hur ett fel i redovisningen leder till många ändringsbeslut vid revision. De förklarar också varför många ändringsbelopp per granskningsområde har negativa värden i statistiken.

## 7.3 Angående kostnaderna för felen

Enligt Sandvall utgår i princip alltid skattetillägg. Vi undrade hur det kom sig att så få fall gått vidare till brottsanmälan. Endast 274 fall av 1015 revisioner. Vi tittade på ändrings beloppen och tyckte att det verkade som det genomsnittliga beloppet var avsevärt högre än ett basbelopp vilket var gränsen för när en anmälan kan göras. Sandvall menade att anledningen till att inte flera brottsanmälningar gjordes var att uppsåt måste bevisas, vilket gör att inte beloppsgränsens överskridande automatiskt leder till brottsanmälan. Om felet gäller oriktiga avdrag kan ofta företagaren hävda att han trodde avdraget var riktigt, vilket kan vara svårt att motbevisa. Gäller felet oredovisade intäkter är ofta beloppet svårt att bevisa.

## 8. Resultat och slutsatser

### 8.1 Sammanfattning om hur redovisningen granskas

Redovisningen kan granskas av Skatteverket samt om företaget gått i konkurs även av konkursförvaltare. Skatteverket syfte med granskningen är enligt skattestatistisk årsbok 2006 ”att stärka och upprätthålla normerna i samhället” olika metoder som används är grund kontroll och fördjupad kontroll i form av skrivbordskontroll, besök samt skatterevision. Skatterevision är den mest omfattande granskningsmetoden.

### 8.2 Sammanfattning om vilka konsekvenser fel kan leda till

Fel i redovisningen som upptäckts vid någon av ovanstående granskningsmetoder kan leda till:

- åtal och eventuellt straff mot bokföringsbrott eller skattebrott eller
- skatteadministrativa åtgärder i form av Skattetillägg, förseningsavgift eller kontrollavgift.

### 8.3 Vanligaste felen

De vanligaste felen i småföretags redovisning som leder till kostnader är oredovisade intäkter samt felaktiga avdrag. I undersökningens material är fördelningen mellan dessa huvudkategorier relativt jämn och skillnaden är för liten för att vi anser oss kunna dra några slutsatser om vilken av dessa kategorier som är vanligast.

Slutsatsen är väldigt bred, oredovisade intäkter är svår att dela in i undergrupper. Vilken typ av felaktigt avdrag som är vanligast är svårt att dra allmängiltiga slutsatser om med vårt begränsade statistiska material men de vanligaste ändringarna på grund av revisioner i vår statistik beror på felaktigt redovisade privata kostnader följt av felaktiga avskrivningar, felaktiga bilkostnader samt felaktiga representations- eller konferenskostnader.

Även om svaret är brett säger det ändå något. Upptäckten av oredovisade intäkter är ungefär lika vanligt som felaktiga avdrag. Kanske något förvånande med tanke på svårigheten att bevisa oredovisade intäkter. I kategorier som representation och bilkostnader hade vi förväntat oss större andel fel. Vi hade även väntat oss att fel vid momsredovisningen samt redovisningen av anställdas skatter och arbetsgivaravgifter skulle vara mer vanligt förekommande.

Statistik från hela landets fördjupade kontroller under 2005 visar att både till antalet ändringar och ändringssumman mätt i kr dominerar skatteslaget inkomstskatt. Även statistik från samtliga skatterevisioner i västra skattedistriktet under år 2006 för mindre företag visar att ändringar är störst i denna kategori.

Ändringar i denna kategori beror oftast på, enligt Jan Sandvall med stor erfarenhet av skatterevisioner, på felaktiga avdrag, eller oredovisade intäkter. Vilket pekar på att våra slutsatser om vilket som är det vanligast förekommande felet skulle kunna gälla hela landet.

Ändringar efter upptäckter av dessa fel berör även andra skatteslag vilket gör att dessa fel är vanligare än det kan verka om man ser till antalet ändringar per skatteslag i statistiken.

## **8.4 Reflektioner**

Antalet företag inom kategorin i västra skattedistriktet är 242 510 stycken. Antalet slutförda revisioner för kategorin och i västra distriktet under 2006 var 1015 stycken. I förhållandet till hur många företag det finns känns antalet skatterevisioner förhållandevis litet.

Om man bortser från att skatteverket siktar in sig på företag med större risk för skattefel och bara ser på antalet företag och revisioner skulle sannolikheten för skatterevision vara 0,0041. eller om man vänder på det. Varje företag skulle skatterevideras vart 239:onde år. Även om resonemanget är tillrättalagt, antalet företag som är intressanta att revidera kan vara mindre, upplever vi antalet revisioner som väldigt lågt. Detta tolkas av oss som att sannolikheten att bli utsatt för skatterevision, förutsatt att redovisningen inte sticker ut är väldigt låg.

## **8.5 Förslag på fortsatta studier**

### **Resultat, beroende på urval**

I avhandlingen "Bokföringsbrott en studie i selektion", behandlas frågan om statistiken på vilket som är det vanligaste ekonomiska brottet beror på att det är det vanligaste brottet eller om det är en funktion av selektionen. Författaren menar att delmål hos olika organisationer t.ex. antal åtal som leder till fällande dom eller snabb handläggningstid per ärende kan leda till att man väljer att undersöka sådant som är lätt att undersöka. Avhandlingen visar att bokföringsbrott är det vanligaste ekobrottet om man undersöker kriminalstatistiken. Författaren resonerar sedan kring om kriminalstatistiken är ett bra mått på vad som i verkligheten är den vanligaste ekonomiska brottsligheten. Hans slutsats är att statistiken är ett bättre mått på selektionen än på den verkliga ekobrottsligheten. Att bokföringsbrott är det vanligaste lagförda brottet beror enligt avhandlingen på att det är lätt att upptäcka och lätt att bevisa. Ett typiskt bokföringsbrott är ett litet företag som efter en tid av ekonomiska problem gått i konkurs. Ingen bokföring överhuvudtaget är utförd för en tidsperiod innan konkursen, ofta eftersom företaget inte kunnat betala den som tidigare utfört bokföringen. Brottet är mycket lätt att upptäcka av konkursförvaltaren, bokföring saknas, och också mycket lätt att bevisa i domstol.

Denna uppsats behandlar inte ekonomisk brottslighet utan alla fel i redovisningen även de som inte räknas som brottsliga. Ligheterna är ändå stora, samma selektionsproblematik kan tänkas förekomma. Vår frågeställning har inte varit vilket som är det vanligast förekommande felet utan felet som oftast leder till negativa konsekvenser. Det kan ändå vara intressant att undersöka hur selektionen kan tänkas påverka skillnaderna i upptäckta fel och verkliga fel i redovisningen.

Vad är de verkliga felen? Det är förstås väldigt svårt att tala om. Skatteverket har gjort en undersökning om skattefelet. Eftersom skatteverket i princip är de enda som granskar

redovisningen kan det vara intressant att i detta sammanhang jämföra det som av Skatteverket uppfattats som det verkliga felet (skattefelet) med vad som upptäckts i Skatteverkets kontrollinsatser. Är det som Skatteverket tror är det vanligaste typen av fel samma sak som Skatteverkets egna kontroller oftast upptäcker?

### ***Vanligaste upptäckta felen nu och i framtiden***

Den största delen av skattefelet är enligt Skatteverkets egen undersökning svart arbete. Skatteverket har som mål att halvera skattefelet till år 2012.

För att nå målet måste skatteverket inrikta sin kontroll åt detta håll. Det sker redan nu med de nya reglerna angående personalliggare. Nya förslag om personal liggare även i andra branscher än restaurang och frisör är nu under utredning. Vi tror därför att i framtiden kommer svart arbete ha en större andel av de fel i redovisningen som upptäcks hos mindre företag. Ett intressant ämne för fortsatt forskning skulle kunna vara att undersöka hur mycket dessa nya regler påverkar mängden upptäckta fel i dessa kategorier.



## Källförteckning

Almgren, K & Leidhammar, B., *Skattetillägg och skattebrott*, Nordstedts Juridik, 2006

Anderson L & Ling S *Bokföringsbrott Ett resultat av okunskap?* Kandidatuppsats Handelshögskolan i Göteborg 2003

Dahlqvist, A. *Skattebrott och skattelagarna*, Nordstedts Juridik AB, 2003

Dahlqvist, A. & Elofsson, S. *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, Nordstedts Juridik AB, 2002

Korsell Emanuelsson, L. *Bokföringsbrott – en studie i selektion*, Kriminologiska Institutionen vid Stockholms Universitet, Avhandlingsserie nr 13, 2003

Kviberg R, Petersson E & Söderberg M. *Redovisningens användare och användning - Externredovisning ur ett småföretagsperspektiv* Kandidatuppsats Jönköpings Universitet, 2007

Leidhammar B & Nyqvist, K. *Skatterevision - vad bör företagaren tänka på inför skatterevisornsbesök?*,  
[http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Handbok\\_Skatterevision/\\$file/PUB200412-004.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Sweden/Handbok_Skatterevision/$file/PUB200412-004.pdf) 2007-12-15

### Skatteverket

*Förenkling för småföretag - ett idéunderlag*

*Handledning för skatterevision 2006 – Revisionsmodellen*

*Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*

*Skatter i Sverige Skattestatistisk årsbok 2006*

*Verksamhetens inriktning 2006-2012*

Material finns tillgängligt på Skatteverkets hemsida.

### Intervjuer

Axelsson, Bengt-Eive, Skatteverket

Gertmo, Mattias Skatteverket

Sandvall, Jan, Skatteverket

Talend, Jaak, Skatteverket

## Bilaga

Statistik från samtliga skatterevisioner som avslutades under 2006 i västra skatteregionen avseende småföretag (total lönesumma 0-5 miljoner)

Typ av skatt/avgift	Totalt antal "skatteutfall" per skatt/avgift	Totalbelopp per skatt/avgift eller underlag (kr)	Beräknad skatt (kr) <sup>1</sup>
Arbetsgivaravgift	328	39 300 562	39 300 562
Avdragen skatt	42	4 582 915	4 582 915
Inkomst kapital	40	-1 771 973	-531 592
Inkomst näringsverksamhet	483	69 580 365	32 198 922
Övriga inkomster	23	6 788 977	296 221
Inkomst av tjänst	281	82 954 904	29 034 216
Mervärdesskatt	522	80 337 855	80 337 855
Skattetillägg	526	41 036 650	41 036 650

<sup>1</sup> Procentsats för beräkning:

Inkomsttaxering näringsverksamhet (28/50 = 28% för juridisk person, 50% för fysisk person  
 Skatterättsliga specialområden (28/50 = 28% för juridisk person, 50% för fysisk person  
 Anställdas beskattning (35%)  
 Arbetsgivaravgifter (100%)  
 Avdragen skatt (100%)  
 Mervärdesskatt (100%)  
 Övriga skatter (100%)

## Redovisning i småföretag – vilka fel upptäcks oftast vid skatterevisjoner?

Statistik från samtliga skatterevisjoner som avslutades under 2006 i västra skatteregionen avseende småföretag (total lönesumma 0-5 miljoner). Här uppdelad per granskningsområde.

Huvudområde	Granskningsområde	Antal utfall per granskningsområde	Totalt ändringsbelopp per granskningsområde (kr)	Beräknad skatt (kr) <sup>1</sup>
Anställdas beskattning	T1 Bruttolön	33	68 405 243	23 941 835
Anställdas beskattning	T2 Förmåner	20	7 997 533	2 799 137
Anställdas beskattning	T4 Förmögenhetsskatt	3	6 591 630	98 874
Anställdas beskattning	T5 Rättelser efter revisionsbeslut	13	6 552 128	2 293 245
Anställdas beskattning	T3 Kapital	15	-1 771 973	-531 592
Arbetsgivaravgifter	A1 Bruttolön	34	34 425 299	34 425 299
Arbetsgivaravgifter	A2 Förmåner	22	3 154 766	3 154 766
Arbetsgivaravgifter	A10 Ändring efter åtgärd inom I - och S-område	9	1 216 078	1 216 078
Arbetsgivaravgifter	A3 Avvikelse mellan bokföring och SKD	6	401 871	401 871
Arbetsgivaravgifter	A9 Nya KU	3	182 163	182 163
Arbetsgivaravgifter	A8 Rättelser efter revisionsbeslut	9	38 454	38 454
Arbetsgivaravgifter	A4 Kostnadsavdrag	1	2 289	2 289
Arbetsgivaravgifter	A6 Företagsstöd	13	-120 358	-120 358
Avdragen skatt	K1 Skatteavdrag	11	4 283 919	4 283 919
Avdragen skatt	K2 Avvikelse mellan bokföring och SKD	9	259 408	259 408
Avdragen skatt	K3 Rättelser efter revisionsbeslut	7	39 588	39 588
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I5.3 Uppskattade intäkter	27	50 816 766	23 357 881
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I5.1 Intäkter	32	28 927 591	12 529 926
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I5.2 Särskilda intäkter - kontrollmaterial	8	3 394 457	1 647 298
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I7 Legoarbeten och underentreprenörer	7	2 345 733	1 063 151
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I162 Avskrivning mm - byggn o övr fast egendom	4	2 281 608	916 527
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I163 Avskrivningar mm - maskiner och inventarier	11	2 044 450	508 156
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I2 Pågående arbeten	1	1 654 070	463 140
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I8 Lokalkostnader	6	1 049 795	433 807
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I1 Lager	5	578 296	261 737
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I10 Bilkostnader	9	552 899	199 646
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I11 Representation och konferenser	9	467 314	148 481
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I18 Bokslutsdispositioner	8	419 864	99 456
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I13 Övriga externa kostnader	17	305 828	-11 820
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I15 Pensionskostnader	4	304 934	82 777
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I9 Hyra/leasing av anläggningstillgångar	2	257 211	95 991
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I3 Avsättningar/obeskattade reserver	2	216 521	60 626
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I12 Reklam och PR	4	67 405	18 873
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I14.2 Övriga personalkostnader	3	36 419	10 197
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I4 Interimsposter	5	-7 325	-223

Redovisning i småföretag – vilka fel upptäcks oftast vid skatterevisioner?

Huvudområde	Granskningsområde	Antal utfall per granskningsområde	Totalt ändringsbelopp per granskningsområde (kr)	Beräknad skatt (kr) <sup>1</sup>
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I161 Avskrivningar mm - immateriella tillgångar	1	-120 000	-33 600
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I20 Rättelser efter revisionsbeslut	11	-342 172	-101 207
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I171 Räntor och utdelning	6	-759 543	-207 980
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I172 Avyttring av värdepapper och derivat	3	-1 989 199	-556 976
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I6 Varuinköp	12	-4 212 271	-2 236 217
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I19 Avsättning för egenavgifter	30	-5 932 929	-2 496 384
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I14.1 Löner, förmåner och kostnadsersättningar	22	-6 455 895	-2 014 614
Inkomsttaxering näringsverksamhet	I21 Ändring efter åtgärd inom M- och A-område	33	-23 820 179	-8 394 068
Mervärdesskatt	M1 Skattepliktig omsättning/uttag	36	48 421 544	48 421 544
Mervärdesskatt	M4.1 Ingående moms - avdrags- och återbet.rätt	32	10 872 365	10 872 365
Mervärdesskatt	M9 Ändring efter åtgärd inom I, S- och A-område	24	6 454 868	6 454 868
Mervärdesskatt	M7 Marginalbeskattad verksamhet - skattskyldighet	6	4 962 134	4 962 134
Mervärdesskatt	M2 Skattesats och beskattningsunderlag	11	3 092 419	3 092 419
Mervärdesskatt	M3 Avvikelse mellan bokföring och SKD	23	2 920 425	2 920 425
Mervärdesskatt	M4.4 Avdragsbegräns - blandad verksamhet	9	1 069 304	1 069 304
Mervärdesskatt	M4.3 Avdragsbegräns - stadigvarande bostad	6	651 209	651 209
Mervärdesskatt	M5.2 Frivillig skattskyldighet fastigh - avdrags- o återbet.rätt/jämk	3	593 104	593 104
Mervärdesskatt	M4.2 Avdragsbegräns - personbilar o motorcyklar	14	479 513	479 513
Mervärdesskatt	M8 Rättelser efter revisionsbeslut	12	453 379	453 379
Mervärdesskatt	M6 Bedömning av omsättningsland - skattskyldighet	5	407 591	407 591
Mervärdesskatt	M5.1 Frivillig skattskyldighet fastigh - bedöm skatteplikt/undantag	1	-40 000	-40 000
Skatterättsliga specialområden	S7 Privata kostnader	25	11 296 229	4 478 845
Skatterättsliga specialområden	S2 Uttags- och utdelningsbeskattning	7	6 055 609	1 736 158
Skatterättsliga specialområden	S5 Underskottsavdrag	5	106 141	127 931
Skatterättsliga specialområden	S1 Företagsöverlåtelse och omstrukturering	4	40 738	11 407
Övriga skatter	Ö1 Skatt/avgiftstillägg	52	41 036 650	41 036 650
Övriga skatter	Ö3 Fastighetsskatt och övriga skatter	8	182 116	182 116
Övriga skatter	Ö2 SLP, avkastningsskatt	4	15 231	15 231