

EXAMENSARBETE

Skatteundandragandet i kontantbranschen – En studie om hur Skatteverket upptäcker skatteundandragande och vilka åtgärder de vidtar -

Examensarbete inom ämnet företagsekonomi
C-nivå 15 poäng
Vårterminen 2008

Veronica Bialecki
Markus Olofsson

Handledare: Marianne Kullenwall
Examinator: Desalegn Abraha

Skatteundragandet i kontantbranschen

Examensrapport inlämnad av Veronica Bialecki och Markus Olofsson till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSC) vid Institutionen för Teknik och Samhälle:

2008-05-12

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat:.....

Veronica Bialecki

.....

Markus Olofsson

Escaping from the taxes within the in cash sector- Summary

During the essay's time it has been established that escaping from the taxes within the in cash sector is a big problem. This problem is most common within the restaurant sector but occurs also in hairdresser- and the taxi sector. With the in cash sector, an activity is intended, where it most occurs cash and there the buyers most often does not have any interest of receipt. The purpose with this essay has been to find out how the tax authority gets awareness about a possible escaping from the taxes within the in cash sector. On the basis of that awareness it has been interesting to also examine which measures the tax authority takes after that. The possible awareness about the escaping from the taxes is an often result of that the company not pursued personnel registers or that the tax auditors has received defect audit statements from the external auditors and anonymous advice from for example the general public. It has also been possible for the tax authorities that through customer- respective in cash bill find discrepancies in carried out account. All these reasons is underlying for a decision of a tax audit. The tax audit is an increased review of carried out accounts and bases on identifying what those reasons depend on. If the different reasons have contributed to significant error in carried out accounts, the tax auditor will decide if it has happened through mistakes and ignorance, or if it has happened on an intentional way, in order so that the company can put away such cash that actually should have been taxed. Depends the errors on an intentional way, the company has committed a crime and the tax auditor must immediately report this to EBM. Then, yet another process follows which can be quite requiring for both the tax auditor and the suspect.

Through interviewing three tax auditors and two tax informers, conclusions has been drawn that the tax authority's work in order to try to control the escaping from taxes is very extensive. The tax authority has different methods they can use to try to detect the escape from the taxes. The last method is that it will come a new law in the year of 2010 that requires that all companies that sell products and services and receive cash payment must have certified cash registers and then the tax authority is one step closer to the corrupt business above all within the restaurant sector which is the sector where it occurs most tax cheats.

Sammanfattning

Under uppsatsens gång har det kunnat konstateras att skatteundandraganden inom kontantbranschen är ett stort problem. Detta problem är vanligast inom restaurangbranschen men förekommer även i frisör- och taxibranschen. Med kontantbranschen avses en verksamhet, där det mest förekommer kontanter och där köparna oftast inte har något intresse av kvitto. Syftet med denna uppsats har varit att ta reda på hur Skatteverket får kännedom om ett eventuellt skatteundandragande inom kontantbranschen. Utifrån den kännedomen har det varit intressant att även undersöka vilka åtgärder Skatteverket vidtar därefter.

Den eventuella kännedomen om skatteundandragande är ofta ett resultat av att företaget inte fört personalliggare eller att skatterevisorerna fått in orena revisionsberättelser av de externa revisorerna samt anonyma tips från exempelvis allmänheten. Det har också varit möjligt för Skatteverket att genom kund- respektive konanträkning hitta felaktigheter i företagets redovisning. Alla dessa orsaker ligger till grund för att en skatterevisor fattar beslut om en skatterevision skall utföras. Skatterevisionen är en utökad granskning av företagets räkenskaper och grundar sig på att identifiera vad de orsakerna beror på. Om de olika orsakerna har bidragit till betydande fel i företagets räkenskaper skall en skatterevision kunna avgöra om det har skett genom misstag och okunskap, eller om det har skett på ett avsiktligt sätt, för att företaget skall kunna stoppa undan kontanter som egentligen skall beskattas. Beror felet på avsiktlighet från företagets sida har de begått ett brott och skatterevisorn skall genast göra en anmälan till EBM. Därefter följer ytterligare en process som kan vara ganska krävande för både skatterevisorn och den skattskyldige.

Genom att intervjua tre skatterevisorer samt två skatteinformatörer, har slutsatser kunnat dras att Skatteverkets arbete för att försöka bekämpa skatteundandraganden är mycket omfattande. Skatteverket har olika metoder de kan använda sig av för att försöka upptäcka skatteundandraganden. Det senaste är att det kommer en ny lag år 2010 som kräver att alla företag som säljer varor och tjänster mot kontant betalning skall ha certifierade kassaregister och då kommer Skatteverket ytterligare ett steg närmare fusket inom framförallt restaurangbranschen som är den bransch där det förekommer mest skattefusk.

INNEHÅLL

1	Inledning	1
1.1.	Bakgrund	1
1.2.	Problemformulering	3
1.3.	Syfte	3
1.4.	Avgränsningar	3
2	Metod	4
2.1.	Val av metod	4
2.2.	Primär- och sekundärdata	5
2.2.1.	Insamling av primärdata	5
2.2.2.	Insamling av sekundärdata	5
2.3.	Urval	5
2.4.	Datainsamling	6
2.5.	Källkritik	7
2.5.1.	Källkritik sekundärdata	7
2.5.2.	Källkritik primärdata	7
3	Teoretisk referensram	8
3.1.	Kontantbranscherna	8
3.1.1.	Varför just restaurangbranschen?	8
3.2.	Skatteverkets Kontrollformer	10
3.2.1.	Skrivbordskontroll	10
3.2.2.	Kontrollbesök	10
3.2.3.	Skatterevision	10
3.3.	Faktorer som skapar misstanke	11
3.3.1.	Orena revisionsberättelser	11
3.3.2.	Kontantberäkning	11
3.3.3.	Kundräkning	11
3.3.4.	Personalliggare	11
3.4.	Skatterevisorn	12
3.5.	Vad är skatterevision?	12
3.5.1.	Skatterevisionens granskningsmetoder	13
3.5.1.1	Inledning	13
3.5.1.2	Genomförande	13
3.5.1.3	Slutförande	15
3.6.	Misstanke om brott	15
3.7.	Skärpning av kontrollen inom kontantbranschen	17
3.7.1.	Ny Lag om certifierade kassaregister	17
4	Empiri	18
4.1.	Skatterevisorns roll	18
4.2.	Utsatta Branscher	19
4.3.	Misstanke uppkommer	20
4.3.1.	Skillnad mellan redovisad moms och redovisad omsättning	20

4.3.2.	Orena revisionsberättelser.....	20
4.3.3.	Omsättning i relation med personliga tillgångar.....	20
4.3.4.	Kundräkningar	21
4.3.5.	Kontroll av personalliggare.....	21
4.3.6.	Anonyma tips	22
4.4.	Arbetsprocessen	22
4.4.1.	Inledning	22
4.4.2.	Genomförande.....	23
4.4.3.	Slutförande.....	24
4.5.	Brottsmisstanke.....	24
4.6.	Skärpning av kontrollen i kontantbranschen.....	26
4.6.1.	Effekten med personalliggare	26
4.6.2.	Ny lag om kassaregister	26
5	Analys.....	27
5.1.	Kontantbranschen är en risk.....	27
5.2.	Kontrollformerna	27
5.3.	Misstänkt kännedom	28
5.4.	Vidtagande åtgärder efter misstänkt kännedom.....	29
5.5.	Misstanke om brott	31
5.6.	Förbättrad kontroll i framtiden.....	33
6	Avslutning.....	34
6.1.	Slutsatser	34
6.2.	Avslutande diskussion	36
6.3.	Förslag till fortsatt forskning	37
7	Referenser	38
	Bilaga 1 - Frågor om skattebrott ang. kontanthanteringen i mindre företag.....	41
	Bilaga 2 – Granskning av kassaregister.....	43

Förord

Vi vill tacka alla som på något sätt har hjälpt oss att slutföra denna uppsats. Vi vill speciellt rikta ett stort tack till de skatterevisorer samt skatteinformatörer som har delat med sig av sin erfarenhet och kunskap inom vårt ämnesområde. Utan Er hade vi inte kunnat presentera denna uppsats. Denna uppsats har varit lärorik och rolig att göra men den har samtidigt inneburit hårt arbete.

TACK!

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen
ADB	Automatisk databehandling
BNP	Bruttonationalprodukt
BFL	Bokföringslagen
BrB	Brottsbalken
EBM	Ekobrottsmyndigheten
Safir	Skatteförvaltningens ADB-system för integrerat revisionsstöd
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SKV	Skatteverket
RB	Rättegångsbalken
TF	Taxeringsförordningen (1990:1236)
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TVL	Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
USB	Universal Serial Bus
BRÅ	Brottsförebyggande rådet

1 Inledning

Inledningsvis kommer en beskrivning av ämnesområdet att presenteras som därefter följs av en problemformulering. Vidare kommer en formulering av uppsatsens syfte som sedan avslutas med de avgränsningar som valts att inte användas under uppsatsens gång.

1.1. Bakgrund

Ekonomisk brottslighet är i högsta grad ett aktuellt och väl diskuterat ämne. Kontantbranschen är den bransch som anses vara den som framför allt berörs av detta. Ett sätt att komma åt en del av problemet med den kontanta hanteringen är genom den nya lagen om kassaregister som träder i kraft den 1 januari 2010.

Det finns inte någon bestämd definition på vad ekonomisk brottslighet egentligen är och åsikterna om vad som räknas dit varierar också. Den definition som oftast används för att definiera ekonomisk brottslighet är den ur Justitieutskottets betänkande 1980/81:21 (s 62)¹

”Enligt denna definition skall till ekonomisk brottslighet först och främst räknas sådan som har ekonomisk vinning som motiv. Den bör vidare ha en kontinuerlig karaktär, bedrivs på ett systematiskt sätt och förövas inom ramen för näringsverksamhet som i sig inte är kriminaliserad men som i det enskilda fallet utgör själva grunden för de kriminella handlingarna. Vidare framhöll utskottet att de ekonomiska brotten ofta anses vara av kvalificerad art i den meningen att de enskilda brotten har stor omfattning, rör stora samhälleliga värden eller drabbar grupper av enskilda.”

Enligt Brottsförebyggande rådet (Brå) är ekonomisk brottslighet ett samlingsbegrepp för många olika typer av brott. Dit räknas exempelvis bokföringsbrott, olika typer av skattebrott, förskingring, insiderbrott, trolöshet mot huvudman och mutbrott.²

Den ekonomiska brottsligheten och skattefusket i Sverige har genom särskilda satsningar bekämpats sedan mitten på 1990-talet men, trots detta kvarstår problemen. Det finns ett starkt samband mellan skattefusk och ekonomisk brottslighet. Problemen finns ofta i mindre företag som använder sig av svart arbetskraft eller fuskar med skatter och avgifter på annat sätt.³ Med skattefusk och skatteundandragande avses felaktiga och medvetna handlingar i syfte att undvika att betala skatt. Detta kan utföras genom att undanhålla eller redovisa en inkomst för lågt eller att de medvetet gör ett felaktigt eller för stort avdrag. Skatteundandragande kan även uppkomma genom att den skattskyldige slarvar eller av ren okunnighet. Skatteverket använder benämningen skattefel i sina beräkningar som ett samlat begrepp för både avsiktliga och oavsiktliga fel, detta på grund av att skälet till

¹ SOU 1999:53, s 47

² www.bra.se

³ SOU 2005:35, s 61

felet oftast är okänt. För år 2007 har skattefelet beräknats till ett samlat skattefel på fem procent av BNP eller tio procent av de totala skatteintäkterna.⁴

Kontantbranschen är en av de sektorer som omfattas av skattefusk och skatteundandraganden. Målet är att effektivisera kontrollen av näringsidkare inom kontantbranscherna för att kunna förhindra uppkomsten av dessa brott. Med kontantbranscher avses vanligen de branscher där näringsidkaren säljer varor eller tjänster till allmänheten mot kontant betalning. De mest utsatta branscherna för ekonomisk brottslighet är restaurang- taxi- och frisörbranschen. I kontantbranschen finns det omfattande och allvarliga problem med skatteundandragande. Kontanthandeln är svår att kontrollera samt att kontrollerna kräver mycket resurser. Eftersom ett stort antal näringsidkare är verksamma inom kontantbranschen, så är chansen att bli kontrollerad ganska liten och det är relativt enkelt att kringgå skattelagstiftningen. Ett omfattande skatteundandragande får på olika sätt allvarliga konsekvenser för andra näringsidkare. Det drabbar de seriösa näringsidkarna som blir utsatta för illojal konkurrens samt att skattebördan tvingas över på andra skattskyldiga.⁵

Under lång tid var myndigheterna omedvetna om hur kontanthandlingen i kassaregistret missbrukades. Detta blev kärnan för ekonomisk brottslighet i branschen. Det var inte förrän handläggarna på Skatteverket, genom ett anonymt brev, fick ett exemplar av dataprogrammet Builder som de kunde ”knäcka koden” samt förstå hur de fuskande krögarna verkligen använder sina kassaapparater. Detta underlättade även skatterevisorernas arbete då deras kontroller blev mer effektiva. I dagens granskningar av beslagtagna kassaregister är detta program det viktigaste hjälpmedlet.⁶

Med kassaregister (se bilaga 2) avses ett kassasystem där apparater som kassaapparater, kortläsare och skrivare är sammankopplade. Begreppet kassaregister omfattar alla enheter som ingår i ett system som tar emot och bearbetar inslagna belopp,⁷ exempelvis kassaapparat, kassaterminal och kassasystem.⁸ De kassaregister som finns i dag kan genom programmering manipuleras, så att de får den omsättningsnivå näringsidkarna tycker är lämplig att redovisa.⁹ För att komma tillrätta med manipulering av kassaregister så finns det tidigare utredningar som har gett förslag på att det skulle införas krav på typgodkända och plomberade kassaregister. Förutom detta var kravet att näringsidkaren skulle erbjuda kunden ett maskinskrivet kvitto ur kassaregistret. Inget av dessa förslag har antagits av regeringen för de tyckte då bland annat att investeringskostnaderna skulle bli för stora samt att detta även skulle drabba de seriösa näringsidkarna. Ytterligare ett betänkande lämnades in till regeringen i maj 2005 av skattekontrollutredningen för år 2004 som fick namnet ”*Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*”. Även i detta betänkande fanns förslaget om att införa ett krav på registrerad försäljning i ett certifierat kassaregister. Betänkandet hävdar att det inte går att häva manipulering av

⁴ ”Skattestatistisk årsbok, 2007” s. 221 & s. 242

⁵ SOU 2005:35 s. 69 & s.15f.

⁶ Brink B & Carlberg P, ”Kassor krymper krogars intäkter”, *Svenska Dagbladet*, 7 april 2005

⁷ BFN, (2004), s. 660

⁸ SOU 2005:35 s. 114

⁹ Lundh, Lars (2002) ”Användning av manipulerade kassaregister inom kontantbranscher”, s. 2

kassaregistret helt och hållet men för att det skall försvåra det ytterligare föreslås plombering av kassaregistren. I betänkandet föreslogs även att Skatteverket skulle få utökade kontrollbefogenheter vid kontroll av företag i kontantbranschen, vilket innebär att de får göra oanmälda besök i verksamhetslokal för att undersöka kassaregistret.¹⁰

1.2. Problemformulering

Ovanstående bakgrunds beskrivning har fått oss att fundera på Skatteverkets roll i bekämpningen med de skatteundandraganden som finns inom den kontanta handeln. Hur ser deras arbetssätt ut för att upptäcka skatteundandraganden? Detta har lett till följande frågeställningar.

- Hur får Skatteverket kännedom om eventuellt skatteundandragande i kontantbranschen?
- Vilka åtgärder vidtar Skatteverket efter eventuellt kännedom om skatteundandragande?

1.3. Syfte

Uppsatsen syftar till att undersöka hur Skatteverket får kännedom om de företag som försöker undanhålla skatteintäkter. Syftet är också att undersöka vilka åtgärder som Skatteverket vidtar när de fått kännedom om eventuellt skatteundandragande för företag inom kontantbranschen.

1.4. Avgränsningar

Då skatteundandraganden i näringsverksamheten är ett stort område kommer vår studie att rikta sig mot hur Skatteverket arbetar mot de företag som bedriver en verksamhet där endast betalning med kontanter förekommer. Vi kommer inte att lägga någon tid på hur de arbetar med skattebrott i allmänhet mot företagen. Vi har även begränsat oss till att bara undersöka Skatteverket i Skövde då området blir för stort annars.

¹⁰ SOU 2005:35 ss. 77-79 & 83 & 16 f.

2 Metod

Här följer en förklaring av de metoder och tillvägagångssätt som använts för att kunna genomföra undersökningen. Kapitlet avslutas med källkritik.

2.1. Val av metod

Det första som skall avgöras vid val av metod är om syftet med studien bäst uppnås genom en kvantitativ eller kvalitativ forskning. Kvalitativ forskning använder ord som den huvudsakliga analysenheten medan den kvantitativa forskningen har siffror.¹¹ Kvantitativa undersökningar går oftast ut på att mäta och den används oftast för att beskriva eller förklara. Det viktigaste vid de kvantitativa undersökningarna är att de skall "följa uppgjord plan" det vill säga de måste samla in materialet på precis samma sätt som bestämts i planeringsfasen. I fall de inte gör det förstörs förutsättningarna för mätningen. Den kvalitativa undersökningen fokuserar mer på individer och deras livsvärld. Syftet är att beskriva, analysera samt att förstå beteendet hos enskilda människor och grupper med utgångspunkt från dem som studeras. Kvalitativa undersökningar utgår i första hand utifrån vad människor har sagt, skrivit, tänkt och gjort samt resultatet av människans beslut och handlingar.¹² Den kvalitativa undersökningen syftar även till att samla in riklig information med få undersökningenheter, där de undersöker på djupet och inte på bredden som i den kvantitativa undersökningen.¹³

Eftersom undersökningen utgår ifrån de olika respondenternas upplevelser inom uppsatsens valda ämne och att det skall studeras på djupet, har en kvalitativ studie valts.

För genomförandet av den kvalitativa studien har en fallstudie valts som forskningsmetod. Fallstudien är lämplig att använda då något skall undersökas på djupet. Fallstudien innebär att få objekt undersöks i en mängd avseenden. Till skillnad från den statistiska metoden som studerar få aspekter men många fall. Utmärkande för en fallstudie är att den har en betoning av aktörsrollen, studier av historiska förlopp och en god förmåga att kommunicera med verkligheten. Det kan vara svårt att förstå en organisation om man inte förstår de viktigaste aktörerna och deras agerande.¹⁴ En fallstudie används för att nyansera, fördjupa och utveckla begrepp och teorier. Den kan också användas för att illustrera eller stärka hypoteser.¹⁵

¹¹ Denscombe, Martyn. (2000) "Forskningshandboken" s. 204

¹² Lundahl, U & Skärvad, P-H. (1999) "Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer" s. 94 & 97 & 111

¹³ Denscombe, Martyn. (2000) s. 205 f.

¹⁴ Eriksson & Wiedersheim - Paul. (2006) "Att utreda, forska och rapportera" s. 127

¹⁵ www.ne.se

2.2. Primär- och sekundärdata

Det finns två olika sätt att samla in data på, primär- och sekundärdata. Primärdata är material som har samlats in genom exempelvis intervjuer och enkäter. Sekundärdata är fakta som redan finns publicerat.¹⁶

2.2.1. Insamling av primärdata

De primära data som använts är intervjuer med personer som jobbar inom Skatteverkets två kontrollsektioner och informationsenheten. Respondenterna som har intervjuats arbetar som skatterevisorer och skatteinformatörer. Två av de intervjuade är dessutom sektionschef för varsin kontrollsektion.

2.2.2. Insamling av sekundärdata

De sekundärdata som använts i uppsatsen har främst hämtats ur litteratur, artiklar och uppsatser för att fördjupa kunskapen inom ämnet. Internet har använts i stor utsträckning där Google har använts som sökmotor. Sökorden i samband med informationssökningen har varit ”skattebrott”, ”ekonomisk brottslighet”, ”Lag om kassaregister”, ”skatteundandragande”, ”kassaregister” samt ”personalliggare”. Men eftersom mycket av det som finns på Internet inte har speciellt hög tillförlitlighet så har det använts endast sådana sidor som anses vara relevanta för vår studie. Mycket är taget från olika myndigheters sidor och även Riksdagens hemsida. Rapporter, lagrådsremisser och protokoll som har laddats ned kommer från sidor som anses ha en hög tillförlitlighet.

2.3. Urval

Urvalet består av att det togs kontakt med sammanlagt fem personer som arbetar på Skatteverket i Skövde. När den första respondenten valdes skedde det genom att Skatteverkets växel kontaktades och de rekommenderade två personer som båda hade titeln sektionschef för varsin kontrollsektion och som jobbade med skatterevision. Denna metod som användes kallas för medvetet selektivt urval. Det innebär att individer väljs ut som verkar vara intressanta.¹⁷ En utav sektionscheferna kontaktades via telefon och frågan om respondenten ville ställa upp på en intervju ställdes. Respondenten var väldigt positiv och ett frågeformulär (bilaga 1) bildades som sedan skickades via E-post till respondenten. Intervjun bokades in rätt snart efter den första telefonkontakten. När intervjun med den första respondenten hade gjorts så fick respondenten rekommendera någon mer som kunde intervjuas. Respondenten rekommenderade sektionschefen för den andra kontrollsektionen. Denna metod som användes kallas för snöbollsurval. Snöbollsurval är när den intervjuade känner till någon person inom den population som undersöks och som i sin tur kan hjälpa till att hitta ytterligare personer.¹⁸ Den tredje intervjun som gjordes var med en skatterevisor som arbetade under den första sektionschefen. Det var den andra sektionschefen som rekommenderade att en intervju skulle göras då denne hade en lång erfarenhet av skatterevision. Den sista intervjun var med två personer som arbetar inom informationsenheten på Skatteverket som

¹⁶ Dahmström, K. (2005) s. 75 & s. 103

¹⁷ Körner & Wahlgren, (2002) ”Praktisk statistik” s. 34

¹⁸ Ibid. s. 34

skatteinformatörer. De hade mycket information om kontantbranschen samt om de nya lagarna om personalliggare och kassaregister.

2.4. Datainsamling

För att kunna genomföra den kvalitativa fallstudien valdes personliga intervjuer som datainsamlingsteknik. Fördelen med att göra besöksintervjuer är att intervjuaren har en kontrollerad intervjusituation och att det kan ställas komplicerade frågor för att sedan följa upp dem. Det skapar även förtroende mellan intervjuaren och respondenten.¹⁹ Detta minskar även risken för att frågorna vid intervjun skall kunna missuppfattas, då intervjuaren har möjlighet att förtydliga frågorna. En nackdel med personliga besöksintervjuer är samtidigt att den som intervjuar kan påverka respondenten genom sitt uppträdande och omedvetet styra svaren i den riktning den vill ha, den så kallade intervjuareffekten.²⁰

Syftet med kvalitativa intervjuer är att öka informationsvärdet samt att skapa en grund för djupare och mer fullständiga uppfattningar av det som studeras. Det innebär att urvalet av undersökningsenheter varken sker slumpmässigt eller tillfälligt. Urvalet görs systematiskt utifrån vissa medvetet formulerade kriterier som är teoretiskt och strategiskt definierade. Styrcan i den kvalitativa intervjun ligger i att den liknar mer som ett vardagligt samtal.²¹

Fördelen med besöksintervjuer är att det går att ställa avancerade frågor och sedan följdfrågor. Nackdelen är att respondenten inte har tid att tänka igenom frågorna och kan även bli påverkad av hur frågorna ställs. Detta problem har lösts genom att frågorna skickades i förväg till respondenterna via E-post så att de i lugn och ro kunde tänka igenom sina svar noggrant.

Intervjuerna utfördes i februari, mars och april 2008. Intervjuerna utfördes på en till tre timmar. Intervjuerna genomfördes på Skatteverket i Skövde där respondenterna har sin arbetsplats. Under intervjuerna gjordes anteckningar som sedan bearbetades samma dag. Till hjälp under intervjuerna användes en Mp3 spelare med inbyggd röstinspelare. Anledningen till detta var för att underlätta arbetet vid sammanställningen av respondenternas svar och för att missförstånd av svaren inte skulle uppstå då intervjuerna kunde spelas fram och tillbaka. Vid användandet av inspelaren ansågs att en skyldighet fanns att upplysa varje respondent om det för att få deras bekräftelse om godkännande. Denna upplysning gavs då tid för intervjun bestämdes eftersom rädslan att upplysa om röstinspelningen vid intervjutillfället skulle skapa osäkerhet eller irritation hos respondenterna.

Återrapporteringen till respondenterna skedde genom att resultatet av empirin skickades för att få feedback från dem och för att klara ut eventuella missförstånd som kan ha

¹⁹ Eriksson & Wiedersheim – Paul, (1997) s. 98

²⁰ Körner & Wahlgren, (2002) s. 24

²¹ Holme & Solvang, (1997) "Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder" s. 101

uppstått. Senare skickades slutresultatet av undersökningen efter den sista opponeringen på grund av att det fanns en risk för att det skulle bli små justeringar efteråt.

2.5. Källkritik

För att öka tillförlitligheten i rapporten bör källorna som använts granskas kritiskt. Syftet med en källgranskning är att bestämma om källorna är valida, det vill säga att informationen är giltig i sammanhanget samt att den är relevant.²²

2.5.1. Källkritik sekundärdata

De sekundära källor som har använts kommer mest ifrån propositioner, lagtext och direktiv, då deras tillförlitlighet anses vara hög. När böcker används från andra författare så får hänsyn tas till att de kan vara subjektiva, det vill säga att författaren har använt sig av egna åsikter i materialet. De böcker som använts är sådana som förekommer inom vårt ämnesområde och som innehållet liknar andra böcker som fanns inom uppsatsens ämne.

De rapporter från olika myndigheter som skall användas tar upp både positiva och negativa synpunkter, vilket gör att författarnas syn på ämnet är objektivt och inte har inslag av egna åsikter. Rapporter från olika myndigheter har använts då deras tillförlitlighet anses som hög.

2.5.2. Källkritik primärdata

De primära källorna som insamlats, det vill säga de personliga intervjuerna med Skatteverket, kan ha blivit felaktiga eftersom materialet som samlats in från respondenterna måste tolkas. För att minska risken för missförstånd vid tolkningen så har en MP3 spelare med inspelningsfunktion använts vid intervjuerna. Risken med att använda inspelning vid intervjuer kan vara att respondenterna känner sig obekväma och känner att de inte kan berätta allt. Under intervjuerna ansågs att respondenterna talade fritt och gav mycket bra information som kanske inte hade uppfattats om inte inspelning hade skett. Det empiriska materialet skickades till respondenterna för att öka uppsatsens tillförlitlighet ytterligare och för att reda upp eventuella missförstånd som kan ha uppstått.

²² Eriksson & Wiedersheim-Paul, (2006) s. 167

3 Teoretisk referensram

Kapitlet kommer att presentera den teori som utgör grunden till vår empiri. Kapitlet kommer inledningsvis att beskriva kontantbranscherna och vilka företag i dessa branscher som är mest utsatta. Därefter kommer en beskrivning av Skatteverkets kontrollformer samt vilka faktorer som skapar eventuellt kännedom om skatteundandragande. Detta följs sedan av en beskrivning om vilka åtgärder Skatteverket vidtar efter sådan kännedom. Kapitlet avslutas med en beskrivning av certifierat kassaregister.

3.1. Kontantbranscherna

Det har gjorts många utredningar som alla har konstaterat att problemet med skatteundandragande i kontantbranscherna är stort. Branschsaneringsutredningen har i sitt betänkande Branschsanering och andra metoder mot ekobrott (SOU 1997:111) försökt att definiera begreppet kontantbranscherna. Utmärkande för kontantbranscherna är enligt detta betänkande att det dagligen sker en mängd små transaktioner, ofta med kontanter, där köparna framför allt är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto. Företagen är relativt små och har därför inget behov av intern kontroll eftersom företagen kontrollerar kassaflödet själva. Denna struktur konstaterar Branschsaneringsutredningen kan utgöra ett underlag för skatteundandragande. Om konkurrensen är stor i branschen är det inte säkert att företagen vill redovisa alla intäkter. De kontantbranscher utredningen koncentrerar sig på är taxi-, restaurang-, och frisörbranscherna. Men genom olika kontrollprojekt har dock restaurangbranschen hamnat i fokus när det gäller oredovisade intäkter. Flera myndigheter har till följd av dessa dragit slutsatsen att problemen med oredovisade intäkter har en stor utbredning i branschen.²³

3.1.1. Varför just restaurangbranschen?

Skatteverkets erfarenheter från revisioner av restauranger visar att det är vanligt med manipulation av kassaregistret inom branschen. Det finns många olika metoder för att undanhålla intäkter från redovisningen. Det enklaste sättet att göra det på är att inte registrera någon transaktion alls i kassaregistret. Kunden kommer då inte att få något kvitto. Det finns även en träningsfunktion i de flesta kassaregister där de nyanställda kan träna på kassaregistret. Träningsfunktionen kan aktiveras antingen genom en kod eller genom en nyckel. När den är aktiverad kan en transaktion slås in samt att ett kvitto produceras. Enda skillnaden är att transaktionen inte registreras på kassaregistrets kontrollremsa eller i journalminnet. Detta innebär att träningsfunktionen kan användas när en näringsidkare vill undanhålla intäkter från redovisningen. Ett annat exempel på manipulering av kassaregistret är när kassaregistret skriver ut en kvittokopia avseende den senaste transaktionen. Detta medför ingen registrering vare sig på kontrollremsan eller i journalminnet. Funktionen öppnar även här en möjlighet till oredovisade intäkter. Om ett kassaregister som inte är manipulerat används vid de två sistnämnda

²³ Regeringens proposition 2006/07:105, s. 17

tillvägagångssätt, kommer det exempelvis att stå på kvittot ”träning”, ”kvittokopia” eller liknande. Detta innebär en stor nackdel för den oseriösa företagaren eftersom det finns en risk att kunden upptäcker detta.²⁴

Det förekommer även att återförsäljare av kassaregister erbjuder sina kunder förprogrammerade system där möjlighet till manipulation finns. För att kunna komma underfund med hur näringsidkaren gör när de manipulerar kassaregistret, har Skatteverket fått ta del av en speciell programvara. Med hjälp av denna programvara kan de manipulera ett ROM-baserat kassaregister i Windows miljö. Efter att Skatteverket har testat programvaran, har de kommit fram till att möjligheterna för att manipulera ett kassaregister är praktiskt taget obegränsat. Manipuleringen av kassaregistret är enkel och den går snabbt att genomföra. Den kräver heller inga större färdigheter i programmering eller annat tekniskt kunnande. När de skall programmera ett kassaregister så kopplar de ihop den med en bärbar dator. Sedan ”tankas” informationen i kassaregistret över till datorn. I datorn görs sedan de inställningar för hur de vill att försäljningen skall presenteras på kassaregistrets rapporter och som är underlag för intäktsredovisningen. När ändringarna är gjorda ”tankas” de nya programmeringsparametrarna över till kassaregistret igen.²⁵

Nedan följer några exempel på de programmeringsmöjligheter som har upptäckts vid Skatteverkets tester. Vid användning av kassaregistrets träningsfunktion kommer inte någon registrering göras på kontrollremsan eller i journalminnet. Med hjälp av programvaran kan kassaregistret ställas in så att texten ”träning” på kvittot tas bort eller ersätts med en annan text. Försäljning vid användande av träningsfunktionen när inställningen är gjord är såvitt kunden kan se ett riktigt köp. Detta på grund av att transaktionen slås in som vanligt samt att de får ett kvitto. De kan även manipulera kassaregistret genom att skapa en extra korrigeringstyp som inte heller den registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Korrigeringar som görs med den funktionen ökar inte heller kvittonumreringen. Funktionen knyts till de knappar som inte används på kassaregistret, en så kallad ”blank knapp”. Knappen tilldelas manager-behörighet, vilket innebär att det är endast den som har programmeringsnyckeln som kan använda funktionen. Efter dagsavslut kan kassaregistrets ”blanka knapp” användas för att reducera intäkter till ett valfritt belopp. Dessa transaktioner lämnar inget spår efter sig på kassaregistrets rapporter som även ligger till grund för intäktsredovisningen. Kassaregistret kan även med hjälp av programmeringen ställas in så att det kan ge ett obegränsat antal kopior av den senaste transaktionen.²⁶

²⁴ SOU 2005:35 s. 97

²⁵ Ibid. s. 97 f

²⁶ Ibid. s. 98

3.2. Skatteverkets Kontrollformer

När Skatteverket kontrollerar deklARATIONER har de tre olika kontrollformer till sitt förfogande: skrivbordskontroll, kontrollbesök och skatterevision. Valet av kontrollform styrs av hur omfattande utredning som behöver göras.²⁷

3.2.1. Skrivbordskontroll

Skrivbordskontroll är den vanligaste utredningsformen men är inte effektiv eftersom den inte utförs hos den skattskyldige. Skrivbordskontroll innebär att en handläggare tar kontakt med den skattskyldige genom en skriftlig förfrågan eller via telefonsamtal. Den skatt- eller avgiftsskyldige kan även beordras att lämna kompletterande upplysningar som behövs för kontrollen. Syftet med denna kontroll är att kontrollera om de uppgifter som lämnats i deklARATIONEN stämmer överens med underlaget.²⁸

3.2.2. Kontrollbesök

Skatteverket kan efter överenskommelse med den skattskyldige genomföra ett kontrollbesök. Detta kontrollbesök grundar sig på att göra efterkontroller på den skattskyldiges deklARATIONER om det är något som Skatteverket tycker är oklart. De gör då avstämningar mot exempelvis räkenskaper och anteckningar. Bestämmelserna om kontrollbesök finns i 3 kap. 7 § TL och 14 kap. 6 § SBL. Kontrollbesöket är frivilligt för den skattskyldige och det innebär att Skatteverket inte får kontrollera något som inte företaget tillåter.²⁹ Handläggaren får heller inte ta egna initiativ till ett besök bara för att kontrollera företagets räkenskaper i största allmänhet. Besöket skall endast omfattas av de frågetecken som Skatteverket har med den skattskyldiges deklARATION.³⁰ Kontrollbesök och även skatterevision har nackdelen att de inte får ske utan att meddela den reviderade innan besöket eller revisionen sker.³¹

3.2.3. Skatterevision

Skatterevision är en väldigt resurskrävande och ingripande kontrollform både för Skatteverket och för den skattskyldige, därför används den endast då frågeställningarna inte kan utredas på något annat sätt. Skatterevision får endast utföras hos dem som är bokföringsskyldiga. Om revision anses vara den bästa kontrollformen skall en revisionsplan upprättas. Ett beslut om revision skall ha fattats innan de tar kontakt med företaget.³² Mer om skatterevision återges i 3.4

²⁷ SKV 622 (2006) s. 17

²⁸ SOU 2005:35 s. 147

²⁹ SKV 622 (2006) s. 19

³⁰ *ibid.* s. 19

³¹ Regeringens proposition 2005/06:169 s. 33

³² SKV 622 (2006) s. 21

3.3. Faktorer som skapar misstanke

Hur skatterevisorerna får kännedom om eventuellt skatteundandragande kan bero på flera olika orsaker. Nedan beskrivs några av de orsaker som skapar misstanke och som ligger till grund för en granskning från Skatteverkets sida.

3.3.1. Orena revisionsberättelser

En oren revisionsberättelse anses vara en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen. Sådana revisionsberättelser kan innehålla särskilda upplysningar som har påverkat företagets årsredovisning. En sådan upplysning kan exempelvis handla om att företaget inte fullgjort sin skyldighet i överensstämmelse med skattebetalningslagen i fråga om skatteavdrag, anmälan för registrering eller att företaget inte lämnat in sin skattedeklaration på ett korrekt sätt. Företagets revisor är i detta fall skyldig att omgående lämna in en oren revisionsberättelse med sådana avvikelser till Skatteverket. Detta gäller också då en oren revisionsberättelse innehåller upplysningar om att en årsredovisning inte upprättats i överensstämmelse med Årsredovisningslagen eller att upplysningar i enlighet med denna lag inte har lämnats.³³

3.3.2. Kontantberäkning

Kontantberäkning används för att beräkna de medel som är tillgängliga för att täcka ägarnas privata levnadskostnader under en viss tidsperiod. De utför ofta en överslagsmässig kontantberäkning när de gör urvalet över vilka som skall granskas. Vid en granskning har revisorn tillgång till mer utförlig information och kan med större exakthet upprätta en kontantberäkning. I skatterevisorernas dataprogram Safir finns en kalkyl för kontantberäkning.³⁴

3.3.3. Kundräkning

Vid framförallt kontroll av restaurangbranschen använder Skatteverket så kallade kundräkningar. Det innebär att Skatteverket får enligt RSV rapport 2002:4 *"Efterforskningsåtgärder i beskattnings- och brottsutredande verksamhet"*, bedriva efterforskning genom att göra observationer på allmänna platser, exempelvis restauranger. På allmänna platser kan myndighetspersoner vistas som alla andra och får där göra observationer. Detta kan ske både med den reviderades samtycke men även att den sker genom polisspaning och under kommunens ledning när Skatteverket assisterar kommunerna i deras kontrollverksamhet.³⁵

3.3.4. Personalliggare

Den som bedriver verksamhet inom restaurang- eller frisörbranschen är tvingade enligt en ny lag från 1 januari, 2007 att föra anteckningar i en speciell liggare över vilka personal som arbetar. Skatteverkets uppgift är att kontrollera så att dessa bestämmelser följs. Detta sker oftast genom oanmälda besök. Skatteverket vill då titta i personalliggaren samt utföra identitetskontroll på personalen. De jämför sedan den informationen med personalliggaren. Om företaget inte har en personalliggare eller inte har skrivit in alla

³³ FAR, (2006) "Revision – en praktisk beskrivning" s. 92 f.

³⁴ SKV 622 (2006) s. 80

³⁵ ibid. s. 78

som arbetar den dagen så blir det en kontroll avgift på 10 000 kronor samt 2000 kronor för varje person som inte finns inskriven i personalliggaren.³⁶ Personalliggaren skall innehålla näringsidkarens identifikationsuppgifter samt på alla personer som är verksamma i näringsverksamheten. Den skall föras dagligen och uppdateras så fort en verksam person påbörjar eller avslutar sitt arbetspass. Personalliggaren skall finnas tillgänglig i verksamhetens lokaler. Uppgifterna i personalliggaren skall sparas i upp till tre år.³⁷

3.4. Skatterevisorn

Skatterevisorns uppgift är att kontrollera uppgifterna i företagets deklarationer som kommer till Skatteverket. Skatterevisorn får vid en skatterevision även besvara frågor om redovisning och beskattning. De har en anmälningsskyldighet om de misstänker bokföringsbrott, skattebrott, brott mot låneförbudet och bestickning utifrån bestämmelserna 17 § SkBrL och 22 § TF. Skyldigheten att anmäla brott gäller även när misstanken om brott är relativt låg. Detta innebär att tidpunkten för anmälan kan inträffa före, under eller efter skatterevisionens inledande. En skatterevisor kan anlitas av andra myndigheter som sakkunnig vid exempelvis polisförhör, husrannsakan och besök tillsammans med kommunens tillsyn med stöd av alkohollagen. Skatterevisorn kan även kallas in utav domstolen som vittne eller sakkunnig till en rättegång.³⁸

3.5. Vad är skatterevision?

En skatterevision är en utökad granskning av ett företags affärsmässiga och ekonomiska transaktioner. Skatteverket kontrollerar vid granskningen att alla transaktioner finns i redovisningen, att deklarationerna bygger på deras redovisning samt att uppgifterna i deklarationen stämmer med skattelagstiftningen. Skatterevision är ett samlingsbegrepp och omfattar all revisionsverksamhet som Skatteverket bedriver. En skatterevision kan ha olika syften.³⁹

En normal heltäckande skatterevision tar ungefär 30 till 40 dagar. Skatterevisorerna har även möjligheten att utföra överraskningrevisioner med stöd av TVL, men det kräver att det finns en sabotagerisk och det är inte så vanligt vid de rutinkontroller som oftast görs.⁴⁰ Resultatet av revisionen skall alltid skickas ut till den reviderade i form av en revisionspromemoria.⁴¹

³⁶ www.skatteverket.se

³⁷ Regeringens proposition 2005/06:169 s. 43

³⁸ SKV 622 (2006) s. 23 f.

³⁹ Leidhammar, B – Blomqvist Jigvall, E, (2001) ”Skatterevision” s. 11

⁴⁰ Regeringens proposition 2005/06:169 s. 33 f.

⁴¹ SKV 622 (2006) s. 22

3.5.1. Skatterevisionens granskningsmetoder

Här nedan kommer en beskrivning över de tre olika faser som en skatterevision skall innehålla nämligen inledning, genomförande och slutförande.

3.5.1.1 Inledning

Den inledande granskningen går ut på att skatterevisorerna söker information om den skattskyldige för att slutligen kunna bestämma granskningens inriktning.⁴² Till sin hjälp har de ett datorprogram som heter Safir. Programmet hjälper skatterevisorn att få en överblick av den information som har samlats in från olika register samt att analysera den. Skatterevisorn har med hjälp av programmet möjlighet att gå tillbaka sex år i tiden. En revision skall planeras och genomföras så planerligt som möjligt därför skall en revisionsplan upprättas.⁴³ Revisionsplanen skall bland annat innehålla uppgift om tidsplanering, åtgärder och tidsperioder som revisionen skall innefatta. Innan ett revisionsbeslut fattas skall chef eller annan person godkänna det som revisorn har åstadkommit. Sedan kompletteras revisionsplanen med bland annat arbetsfördelning, förankring samt planerad uppföljning.⁴⁴ Dessutom är det viktigt att tillvägagångssättet vid en revision skall vara samma oavsett vem som utför den, därför utgår revisorerna från ett revisionsprogram som finns i Safir. När skatterevisorn har gått igenom allt material så fattas ett beslut om en revision skall genomföras eller om en annan kontrollåtgärd passar bättre. Det kan även leda till att ingen kontroll alls behöver göras.⁴⁵

Skatteverkets beslut om revision skall alltid vara skriftligt. Revisionsbeslutet skall innehålla ändamålet med revisionen samt de inkomstslag som skall omfattas. Beslutet skall även innehålla information om möjligheten att kunna utesluta handlingar från revisionen. Revision är enligt Taxeringslagen frivillig för den skattskyldige. Om inte den skattskyldige samarbetar kan skatterevisorerna använda sig av vissa tvångsåtgärder enligt lagen om särskilda tvångsåtgärder. Då krävs det emellertid att skatterevisorerna har en brottsmisstanke.⁴⁶

3.5.1.2 Genomförande

Här tas den första kontakten med företaget genom att beslutet om revision skickas ut till företaget via brev. Tillsammans med revisionsbeslutet bifogas även en informationsbroschyr som förklarar vad en revision innebär samt vilka rättigheter och skyldigheter den reviderade har. Revisorn har även möjligheten att göra ett så kallat överraskningsbesök då denne lämnar revisionsbeslutet först vid verkställandet av revisionen men då måste det finnas starka bevis för att något inte står rätt till. Revisorn tar sedan kontakt med företagets ledare och de kommer överens om vart revisionen skall ske samt hur de skall lägga upp arbetet.⁴⁷

⁴² Leidhammar, B – Blomqvist Jigvall, E, (2001) s. 25

⁴³ SKV 622 (2006) s. 31 & 41 f.

⁴⁴ Ibid. s. 51

⁴⁵ Ibid. s. 31 & 41 f.

⁴⁶ Leidhammar, B – Blomqvist Jigvall, E, (2001) s. 13 f.

⁴⁷ SKV 622 (2006) ss. 57-59

Det är viktigt att revisorn har läst på ordentligt om företaget och dess verksamhet för det underlättar förståelsen av redovisningen samt vid bedömningen av beskattningsfrågan. När revisorn besöker företaget så anordnar företagsledningen en rundvandring av lokalerna. Detta görs för att revisorn själv skall kunna bilda sig en egen uppfattning över företagets verksamhet.⁴⁸

Skatterevisorn har enligt 3 kapitlet 11 § TL rätt att granska all räkenskapsmaterial samt andra handlingar som tillhör verksamheten men som inte tillhör bokföringen enligt BFL.⁴⁹ Skatterevisorererna uppnår med hjälp av ADB-revision en större effektivitet och kvalitet i granskningen av räkenskaperna. De kan numera utföra mer utförliga kontroller, som tidigare hade varit omöjliga på grund av tidsbrist. ADB-revision är en datorbaserad kontroll av ett företags redovisning. ADB-revisorn skall vid skatterevisionens slut radera alla filer som innehåller kopior av företagets redovisning. All information som Skatteverket har fått ta del av skall lämnas tillbaka till företaget.⁵⁰

Vid en revision granskar ADB-revisorn även kassaregistret (se bilaga 2) noggrant. De flesta register lämnar dagliga utslagskvitton med nollställningsnummer i en löpande serie, så kallade Z-nummer. Kassaapparaterna är ofta även utrustade med revisionsminnen som lämnar på kvittot en så kallad ”grand total”. Detta innebär en uppgift på den ackumulerade försäljningssumman. Under skatterevisionen går revisorn grundligt igenom utslagskvittona för att se om det fattas något Z-nummer eller utslagskvitto. Finns det hopp i serien eller några saknade nummer skall företaget ge en förklaring till varför det är så. Då är det viktigt att försöka hitta de kassaremsor där numren saknas, går inte det får de ta ut den remsa som sitter i kassaregistret vid revisionstillfället. Revisorn granskar då remsan noggrant för att försöka ta reda på vilka rutiner företaget har vid nollställning samt utslag av dagtotalen. Vid denna typ av kontroll är det viktigt att veta hur kassaapparaten fungerar.⁵¹

Skatterevisorn skall under skatterevisionens gång regelbundet gå igenom sina iakttagelser, ställningstaganden samt bedömningar med processförare eller sakkunnig. Denna genomgång skall ske enligt revisionsplanen samt i samband med Skatteverkets riktlinjer i de aktuella frågorna. Anledningen till att en utredning görs är för att kunna utreda företagets verkliga förhållanden som är väsentliga för beskattningen. Utredningen skall vara objektiv samt förklara förhållanden som är både till fördel och till nackdel för den skattskyldige. Skatterevisorn skall sedan från sina iakttagelser ta ställning till om aktuella regler har använts på ett riktigt sätt från företagets sida.⁵² När revisorn har avslutat granskningen, men innan revisionspromemorian är färdigställd, skall en slutlig genomgång göras med den skattskyldige. Syftet med slutgenomgången är att skatterevisorn skall ta reda på vilka beskattningsfrågor som den skattskyldige och Skatteverket ännu inte har löst samt vad det beror på att de har olika uppfattningar.⁵³

⁴⁸ SKV 622 (2006) ss. 61-63

⁴⁹ Ibid. s. 64

⁵⁰ Leidhammar, B – Blomqvist Jigvall, E, (2001) s. 14 f. & 17

⁵¹ SKV 622 (2006) s. 74 f.

⁵² Ibid. s. 92 f.

⁵³ Ibid. s. 93 & 97

3.5.1.3 Slutförande

De upptäckter som skatterevisorerna gör när de utför granskningen och som inte stämmer överens med de deklARATIONER som den skattskyldige tidigare lämnat in skall redovisas i en revisionspromemoria. En revisionspromemoria är det sista skatterevisorerna gör i sin granskning. Skatteverket använder sedan revisionspromemorian som beslutsunderlag. Revisionspromemorian skall innehålla en bedömning av granskningen samt de beskattningskonsekvenser som är aktuella. I revisionspromemorian är det endast Skatteverkets tolkning som skall redovisas och inte den enskilde skatterevisorns.⁵⁴ Innan Skatteverket avslutar ett ärende skall den reviderade få en möjlighet att kommentera innehållet i revisionspromemorian.⁵⁵

3.6. Misstanke om brott

Vid misstanke om brott inom kontrollverksamheten tar Skatteverket fram alla de uppgifter som finns om den skattskyldige. Om skatterevisorn bedömer att det föreligger misstanke om brott, är de skyldiga att anmäla det till åklagaren.⁵⁶ Finns däremot EBM i länet skall brottsmisstanken anmälas dit.⁵⁷

Ekobrottsmyndigheten är en åklagarmyndighet inom åklagarväsendet som upprättades år 1998. En stor andel av landets brottsutredningar avseende ekonomisk brottslighet behandlas vid EBM. Hos EBM arbetar poliser, åklagare och ekonomer i nära samarbete. Handläggare från andra myndigheter kan också delta i utredningarna om förhållanden anser att de behövs. För Skatteverkets del utförs den brottsutredande verksamheten vid skattebrottsenheten som startades år 1998. Skattebrottsutredningar utreds av en åklagare. I de län som EBM finns, är det åklagaren vid den myndigheten som leder utredningarna annars är det åklagare vid det allmänna åklagarväsendet.⁵⁸

Det förekommer på många håll att skatterevisorn har sammanträden med åklagare och polis. Skatterevisorn presenterar då sin utredning samt redogör för sina misstankar. Diskussionen kan leda fram till att det föreligger en misstanke om brott och då skall det anmälas till åklagaren. Diskussionen kan även leda till att det inte finns tillräckligt med bevis för att inleda en förundersökning. Då kan utredningen kompletteras genom att ta hjälp från polisen som då genomför en förutredning med exempelvis spaning.⁵⁹ När Skatteverket har gjort en brottsanmälan till åklagaren och ett beslut att en förundersökning skall inledas har fattats, är det polisen som utför de åtgärder som är nödvändiga för utredningen.⁶⁰ Om skatterevisorerna gör en brottsanmälan före eller under utredningen kan de med hjälp av polisens och åklagarens utredningsmöjligheter utföra exempelvis en husrannsakan.⁶¹ Skatterevisorn deltar då både i planeringen samt även vid

⁵⁴ Leidhammar, B – Blomqvist Jigvall, E, (2001) s. 29

⁵⁵ SKV 622 (2006) s. 101

⁵⁶ Regeringens proposition 1997/98:10 s. 32

⁵⁷ SOU 2005:35 s. 223

⁵⁸ SOU 2004:131 s. 115 & s. 128

⁵⁹ Regeringens proposition 1997/98:10 s. 32 f.

⁶⁰ Ibid. s. 33

⁶¹ SKV 621 (2004) s. 236

själva genomförandet av husrannsakan. Skatterevisorn får medverka genom att granska material och närvara vid förhör. Skatterevisorn får inte utföra polisiära uppgifter.⁶² Skatterevisorns deltagande vid en husrannsakan, underlättar förundersökningen. Skatterevisorn vet vilka material de behöver få tillgång till och som då skall beslagtas. Detta kan medföra att materialet som tas i beslag kan begränsas till det som endast är relevant för utredningen. Skatterevisorn kan även bidra förundersökningen med sin kunskap om den bokföring som är datoriserad och då effektiviseras även husrannsakan.⁶³

När förundersökningen är klar skall åklagaren fatta beslut om åtal skall väckas eller inte. Om åklagaren kommer fram till att bevisen är tillräckliga, är åklagaren skyldig att väcka åtal. Åklagarens uppgift efter att åtalet väcks är att kunna bevisa för domstolen att brottet har begåtts. Är bevisen inte tillräckliga för att ett åtal kan väckas läggs förundersökningen ned.⁶⁴

En förundersökning leder inte alltid till åtal och rättegång även om åklagaren anser att bevisen är tillräckliga. Erkänner den misstänkte att de har begått brottet så kan de få ett så kallat strafföreläggande. Det har samma verkan som en dom och antecknas i belastningsregistret. Den misstänkte får då en blankett hemskickad, där de erkänner brottet och accepterar straffet.⁶⁵

Vid en rättegång är åklagarens förberedelse och framträdande viktigt. Åklagaren sätter genom sitt beslut om åtal samt den beskrivning de gör av brottet, ramarna för brottmålsprocessen. Åklagarens uppgift är att kunna bevisa att den misstänkte har begått ett brott. Det är senare domstolen som beslutar om den bevisningen är tillräcklig för att döma den misstänkte för brottet. Åklagaren måste i sin roll vara objektiv samt även redovisa sådan information som är till fördel för den misstänkte.⁶⁶

En skatterevisor kan av domstol kallas in som vittne eller sakkunnig till en rättegång. Dessa handlingar är lite speciella eftersom varken Skatteverket eller den kallade skatterevisorn kan ifrågasätta en sådan kallelse.⁶⁷ Skatterevisorn utgår då från revisionspromemorian som de framställde under granskningsarbetet av den misstänkte.⁶⁸

⁶² Leidhammar, B – Blomqvist Jigvall, E, (2001) s. 47

⁶³ Regeringens proposition 1997/98:10 s. 33

⁶⁴ www.aklagaren.se

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ ibid.

⁶⁷ SKV 621 (2004) s. 282

⁶⁸ SKV 443 (2005) s. 100

3.7. Skärpning av kontrollen inom kontantbranschen

De nya lagarna om personalliggare, som redan har bearbetats i stycket 3.3.4, och certifierade kassaregister har införskaffats för att effektivisera skattekontrollen. De skall även skapa konkurrens på mer lika villkor inom kontantbranschen.⁶⁹

3.7.1. Ny Lag om certifierade kassaregister

Den nya lagen om certifierade kassaregister införs för att det bland annat skall bli möjligt att kunna få bättre kontroll i kontanthandeln. Den skall tvinga näringsidkarna att registrera alla transaktioner i kassaregistret samt att försvåra manipuleringen av det. Ett annat syfte med lagen är att skydda de seriösa näringsidkarna mot illojal konkurrens från de näringsidkare som inte betalar skatter och avgifter. De som är tvingade enligt den nya lagen att införskaffa ett certifierat kassaregister är alla de företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Lagen träder i kraft den 1 januari 2010. De verksamheter som inte behöver införa kassaregister är bland annat taxi, torg- och marknadshandeln samt de verksamheter där försäljningen är obetydlig. Kostnaderna för att införskaffa det certifierade kassaregistret beräknas bli ca 10 000 kronor och företagen skall sedan anmäla till Skatteverket vilket kassaregister som valts. Skatteverket blir tillsynsmyndighet och får gå ut på oanmälda besök för att kontrollera kassaregistren. Om företagen inte följer lagen så kan Skatteverket ta ut en kontrollavgift på 10 000 kronor.⁷⁰

Den nya lagen om certifierade kassaregister bidrar även till att minska skatteundandraganden och i samband med detta även skattebrott. De regler som är föreslagna i utredningen kommer dels att försvåra för näringsidkaren att undanhålla skatt och dels förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter. Detta betyder även att Skatteverket behöver utbilda mer personal inom IT som kan ta hand om anmälningar om kassaregister samt kunna besluta om kontrollavgift. Kassaregistret skall bland annat på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts. Ett kvitto skall alltid tas fram ur kassaregistret och erbjudas kunden. Skatteverket skall besluta om kraven på registren. Ett oberoende certifieringsorgan kontrollerar att kassaregistren uppfyller kraven.⁷¹

⁶⁹ "Skattestatistisk årsbok, 2007" s. 241

⁷⁰ Finansdepartementets pressmeddelande, (2007) "Ny lag om kassaregister"

⁷¹ Regeringens proposition 2006/07:105 s. 83 f. & s. 88

4 Empiri

I empirin sammanställs de intervjuer som har samlats in för att kunna genomföra uppsatsen. Intervjuerna har skett med kunnig personal som jobbar som skatterevisorer samt informationsinformatörer inom Skatteverket i Skövde. Ett beslut togs att inte använda respondenternas namn i empirin. Inledningsvis kommer en kort beskrivning om respektive aktörs bakgrund.

Aktör A är sektionschef för en av de två kontrollsektionerna på Skatteverket i Skövde. I aktör A:s kontrollsektion jobbar tolv skatterevisorer. Aktör A har varit verksam inom Skatteverket sedan år 1980 och blev tilldelad rollen som sektionschef för den ena kontrollsektionen år 1999. Aktör B är sektionschef för den andra kontrollsektionen och har tretton revisorer under sig samt en momsspecialist. Aktör B har arbetat inom Skatteverket i 30 år och har varit sektionschef sedan år 2005. Under aktör A jobbar aktör C som är skatterevisor med inriktning mot ekonomisk brottslighet. Aktör C har arbetat inom Skatteverket sedan år 1975 och har 20 års erfarenhet av skatterevision. Anledningen till att kontrollsektionerna är uppdelade på två stycken är för att huvudkontoret i Stockholm har bestämt att de inte får vara mer än 18 medarbetare i en kontrollsektion. Aktör B menar att det är viktigt för sektionschefen att jobba nära sina medarbetare. Detta innebär att om de är fler än 18 stycken blir det svårt för sektionschefen att ha kontroll över samtliga medarbetare. Aktör D och E från informationsenheten har befattningen skatteinformatörer och har arbetat inom Skatteverket sedan år 2000 respektive år 1983.

4.1. Skatterevisorns roll

Inledningsvis pratade aktör A lite allmänt om rollen som skatterevisor och nämner bland annat att de enligt Taxeringsförordningen 22 § har en skyldighet att anmäla brott till åklagare. Vidare nämner aktör A att Taxeringsförordningen innehåller kompletterande bestämmelser som fyller upp det som inte står i SkBrL 17 § samt bestämmelserna om låneförbudet i ABL och Tryggandelagen och det som står i BrB 11 kap. 5 § som handlar om bokföringsbrott. Bestämmelserna är till för att motverka tveksamheter om huruvida Skatteverket skall anmäla brott eller inte.

Vidare nämner aktör A att Skatteverket rättar sig efter en speciell norm som består av tre olika punkter. Skatteverket skall vara *offensiva* och ligga med historiskt i framkant och arbeta med omvärldsbevakning så att de vet vad som rör sig omkring dem. Vidare skall de vara *pålitliga*, det vill säga om Skatteverket har lämnat ett svar skall de stå för det. Människor i omgivningen måste kunna lita på de besked Skatteverket lämnar. Till sist skall de vara *hjälp samma*, det vill säga det skall vara lätt att göra rätt och det skall vara svårt att göra fel. Blir det rätt från början så vinner alla på det.

När Skatteverket granskar deklARATIONER brukar det i huvudsak ske på tre olika sätt. Det normala är att granskningen sker direkt ifrån skrivbordet, i annat fall kan kontrollbesök komma i fråga. Det tyngsta garnityret, som aktör A uttrycker det, är skatterevision. I det

här fallet nämner aktör A att Skatteverket får besluta om en skatterevision för att kontrollera att deklaration och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Viktigt att nämna är att de bara får revidera de som är bokföringsskyldiga.

4.2. Utsatta Branscher

Då det gäller kontanthantering i vissa branscher nämner aktör A att där det enbart förekommer kontanter så förekommer det också risker. Intresset är just nu riktat mot restaurangbranschen eftersom riskområdet är starkt inom denna bransch. Det är vanligt att restauranger i dag har databaserade kassaregister. Då restauranger införskaffar databaserade kassaregister är det inte ovanligt att leverantörerna tillhandahåller dem så kallade USB minnen eller CD-rom skivor, som aktör B också nämner. Det speciella med dessa USB minnen eller CD-rom skivorna är att de innehåller ett visst program som exempelvis vid ett speciellt klockslag kan reducera en restaurangs försäljning. Skillnaden mellan dessa program är att reduktionen med hjälp av USB minnet sker genom automatik medan CD-rom systemet måste bearbetas manuellt för att reduktion skall ske. Problemet med dessa program har lett till att Skatteverket idag kräver större kunskaper om hur ett sådant kassaregister granskas. Skatteverket har idag utbildat så kallade IT-forensiker, det vill säga IT personal som jobbar bland skatterevisorerna. IT-forensiker är speciellt utbildade för att kunna spegla och analysera datorbaserade kassaregister. IT-forensikerna speglar kassaregistren antingen genom att de överför informationen till sina egna datorer eller också granskar de registren på plats. Trots att reduktion kan ske med hjälp av dessa program kan IT-forensikerna genom att spegla kassaregistrets hårddisk se om någonting tagits bort. Vidare nämner aktör A att de flesta tycks tro att det som har raderats från ett skrivet dokument verkligen är borta, fast i själva verket finns fortfarande spår kvar av det raderade på hårddisken utan att de själva vet om det. Samma är det när det gäller kassaregistren. Samtliga aktörer ser idag en möjlighet att få kontroll över en del av fiffler med kontanthantering genom den lag om kassaregister som kommer att träda i kraft 1 januari, 2010. Skatteverket kommer att vara den tillsynsmyndighet som bevakar näringsidkarnas tillämpning av lagen.

Torghandel och marknader är en annan utsatt bransch som är svåra att komma åt, speciellt vår- och höstmarknader där torghandlarna bara är i en stad en dag för att sedan åka vidare. Aktör A nämner att det är kommunerna som är platsupplåtare för torghandlarna. Kommunerna har en så kallad torgkarta över de platser där respektive torghandlare befinner sig. Dessa torgkartor är kommunerna skyldiga att bevara. Skatteverket kan ta del av dessa torgkartor då de gör kontrollbesök. Enligt aktör B skall de enligt gällande bestämmelser ha en skylt med sitt organisationsnummer skrivet på den torgplats där de befinner sig. Skatterevisorerna gör oannonserade besök på dessa marknader tillsammans med en civilpolis eftersom de inte har laglig rätt att begära kontrolluppgifter av torghandlarna.

4.3. Misstanke uppkommer

Aktörerna beskriver utefter sina erfarenheter och kunskaper om hur en skatterevisor får kännedom om eventuellt skatteundandragande.

4.3.1. Skillnad mellan redovisad moms och redovisad omsättning

Hur misstanke uppkommer beskriver Aktör A med ett vanligt exempel där ett företag varje månad lämnar in sin skattedeklaration där de redovisar moms. I denna skattedeklaration har företaget angett omsättning för den föregående månaden. Denna omsättning skall redovisas exklusive moms. När Skatteverket lägger på 25 % av den redovisade omsättningen i skattedeklarationen skall den till övervägande del stämma överens med den utgående momsen. Ett speciellt datorprogram hjälper Skatteverket att känna av om det blir för stora skillnader mellan redovisad moms jämfört med redovisad omsättning. Aktör B nämner dock att det är väldigt svårt att genom en skrivbordskontroll hitta felaktigheter med sådana företag som befinner sig i kontantbranschen. Om de upptäcker felaktigheter är det av ren tur, men slumpen kan vara bättre än någonting annat.

4.3.2. Orena revisionsberättelser

Det inkommer också orena revisionsberättelser från externrevisorer. Detta är revisionsberättelser med avvikelser. Anledningen till att Skatteverket får in orena revisionsberättelser är för att externrevisorerna är skyldiga att lämna in en kopia till Skatteverket. De orena revisionsberättelserna brukar oftast aktör A ta emot. Aktör A nämner vidare att med en oren revisionsberättelse är det viktigt att analysera vad det är externrevisorn vill säga om företaget. Externrevisorn kan exempelvis i den orena revisionsberättelsen ange att skatter och sociala avgifter inte har betalats med rätt belopp och i rätt tid. I det här fallet handlar det om moms och arbetsgivaravgifter, det vill säga det som inom en månad skall redovisas i skattedeklarationerna. Vad aktör A gör i det här fallet är att han skickar ut två skatterevisorer vars arbetsuppgift i första hand är begränsad till att endast kolla upp moms och sociala avgifter under det senaste halvåret för att få klarhet i vad felet beror på. Skatterevisorererna får exempelvis tio dagar på sig att utföra och sammanställa revisionen för att därefter redogöra resultatet för aktör A. Efteråt skriver skatterevisorererna en promemoria om sina iakttagelser. Dessa iakttagelser kan exempelvis handla om att företaget har prioriterat sina leverantörer före skatter och sociala avgifter eftersom företaget ansett att samarbetet med leverantören varit viktigt för företagets fortlevnad. Det kan också vara att företaget kan befinna sig i en dålig ekonomi genom att det drabbats av stora kundförluster.

4.3.3. Omsättning i relation med personliga tillgångar

En märklig iakttagelse är när en näringsidkare med en omsättning på 500 000 kronor om året under den senaste tiden har införskaffat nya tillgångar av hög standard. Det kan exempelvis handla om tillgångar som utgörs av en ny segelbåt, lägenhet centralt belagd i en storstad eller exklusiva motorfordon. Aktör A nämner att de i dag har ett projekt som går ut på att via körningar i skattedatabasen kontrollera sådana näringsidkare som visar relativt låga omsättningar. Därefter byggs dessa kontroller på genom att de gör kontantberäkningar på näringsidkarna, där de sammanställer familjens inkomster och utgifter samt intäkter och kostnader. Skulle det då visa sig att det blir ett väldigt lågt överskott eller att det till och med visar ett underskott så går Skatteverket ut och gör en

revision eller också skriver de ett brev till näringsidkaren där denna får förklara hur han klarat sitt uppehälle under exempelvis fjolåret. Aktör B nämner att vid ett lågt överskott jämförs detta med det så kallade förbehållsbeloppet, som också kallas för existensminimum, som är ett belopp på vad en människa skall kunna leva på under ett år. Därefter parallellkör Skatteverket dessa uppgifter med att exempelvis kolla upp näringsidkarens bilregister. Här kan de då se om näringsidkaren köpt eller bytt bil under året. Skatteverket har inte den möjligheten att idag kolla upp båtregistret eftersom detta är borttaget. I bilregistret ingår alla de motorfordon som bär registreringsskyltar. De förklaringar som Skatteverket kan få är att näringsidkaren vunnit pengar på exempelvis travbanan. Då kan det förekomma att näringsidkaren köper så kallade vinstbongor som de då kan visa upp så att det täcker en del av de oredovisade intäkterna. Men kan inte näringsidkaren ge en hållbar förklaring riskerar de att bli skönstaxerade eftersom det finns oredlighet för intäkter. Därefter kan Skatteverket också debitera skattetillägg eftersom de lämnat en oriktig uppgift vid taxeringen.

4.3.4. Kundräkningar

Det förekommer i dag att Skatteverket gör anonyma kontroller, så kallade kundräkningar. Detta brukar i huvudsak bland annat ske på restauranger. Arbetet brukar då gå ut på att skatterevisorer sitter i en bil eller inne på restauranger och räknar antalet gäster som besöker restaurangen exempelvis mellan kl. 12:00 till 14:00. De kan exempelvis räkna fram att 100 gäster besöker restaurangen varvid de utgår från att minst 80 av dessa gäster har ätit lunch. Skatterevisorer söker då upp näringsidkaren eller den som är ansvarig för försäljningen och ber dem att få titta på kassajournalen. Här är det då inte ovanligt att de kan konstatera att endast 48 gäster finns inregistrerade i kassaregistret och som också då har betalat för maten. Detta är ett resultat av att kassalådan stått öppen eller att kassaapparaten varit inställd på träningsläge eller att kassaregistret rent av har manipulerats. Skatteverket kan emellertid omedelbart se om kassalådan står öppen. För att se om kassaapparaten befunnit sig i träningsläge krävs ett kvitto och om de har tur kan det stå träning på kvittot. Konsekvensen av detta resultat är att inga försäljningar registreras i kassaregistret. En annan iakttagelse är också att kontrollera om nollförsäljning förekommer. Vid en nollförsäljning finns heller ingenting registrerat. Näringsidkaren kan exempelvis bevara frimärken eller nycklar i kassaapparaten vilket innebär att näringsidkaren måste få upp kassalådan på något sätt utan att det registreras en försäljning. Upptäcker en skatterevisor nollförsäljning vid enstaka tillfällen under en dag behöver ingen misstanke uppkomma men sker det alltför ofta får de fråga varför det förekommer så många gånger under ett arbetspass.

4.3.5. Kontroll av personalliggare

Skatteverket gör i dag oanmälda besök där de ber näringsidkaren att omedelbart få titta på verksamhetens personalliggare. Anledningen till att näringsidkaren omgående skall plocka fram personalliggaren är för att de inte skall ha möjlighet att göra ändringar i den. Det kan exempelvis vara så att Skatteverket redan innan de frågar om personalliggaren har konstaterat hur många anställda de är som jobbar just den dagen. Antalet arbetare denna dag skall då vara ifyllda i personalliggaren. Får då näringsidkaren gott om tid på sig att plocka fram den får de också den möjligheten att snabbt rätta till det de undvikt att göra. En anledning till att inte fylla i antalet anställda i personalliggaren är att

näringsidkaren kan ge ut så kallade svarta löner och för att näringsidkaren skall lyckas med det måste han också få in svarta inkomster. Aktör A tar en pizzeria som ett exempel där de upptäcker fem verksamma pizzabagare men att det bara är tre av dem som är ifyllda i personalliggaren. De kontrollerar samtidigt kassaregistret och upptäcker att vid just det tillfället var försäljningen krympt samtidigt som de konstaterade att två av dessa pizzabagare inte var inregistrerade i personalliggaren. De kan då dra slutsatsen att det krympta beloppet på försäljningen som då utgör en oredovisad försäljningsintäkt är tänkt att användas som betalning av svarta löner.

4.3.6. Anonyma tips

Det är inte ovanligt att Skatteverket får in tips från allmänheten. Det kan exempelvis vara från grannar till näringsidkaren. Då har de exempelvis upptäckt att näringsidkaren haft det alltför bra ställt till skillnad mot verksamhetens art och omsättning. Det är heller inte ovanligt att tipsen kommer från anställda till näringsidkaren, där de gjort upptäckten att näringsidkaren vid ett flertal tillfällen under året gjort stora resor eller att de hört hur näringsidkaren talar öppet om hur lätt han kan undkomma beskattning av sina intäkter.

4.4. Arbetsprocessen

Då Skatteverket fått tydliga indikationer på att det är något som inte står riktigt rätt till genom ovanstående orsaker i 4.3, påbörjar skatterevisorerna sin granskning. Den kontrollform som är mest lämplig för detta är skatterevisionen. Att någonting inte står rätt till behöver inte betyda att företaget gjort sig skyldig till något brott. Skatterevisionen grundar sig i att identifiera vad dessa fel beror på. Det är oftast efter en skatterevision som skatterevisorerna kan konstatera om misstanke om brott föreligger eller inte. Dock kan misstanke om brott föreligga innan beslut om skatterevision tas. Aktörerna beskriver skatterevisionens tre olika faser.

4.4.1. Inledning

Här tar Skatteverket fram all känd notorisk fakta om företaget. Till sin hjälp har företaget ett program som kallas Safir. Aktör C nämner att i det här programmet finns mycket uppgifter redan inregistrerat om företaget. Om det reviderade företaget har en hemsida har skatterevisorerna mycket hjälp av denna också. De fakta skatterevisorerna söker efter är bland annat information om företagets historiska utveckling, uppgifter om vad det är för företag och vad det arbetar med samt hur många anställda de har. Det är naturligtvis väldigt värdefullt för Skatteverket att ta reda på vad företaget har för lönesumma samt deras omsättning. De brukar också inledningsvis plocka fram deklarerationer för två år tillbaka. Skatteverket kontaktar även Bolagsverket för att finna uppgifter om styrelse, om sådan finns, och vem som är revisor. Inledningen grundar sig i huvudsak på att Skatteverket skall få så mycket information om företaget att de känner till det mesta om företagets verksamhet innan de besöker företaget. Skatteverket har möjlighet att även gå tillbaka sex år i tiden för kontroll av tidigare bokslut. Föreligger brottsmisstanke från Skatteverkets sida har de även möjlighet att gå tillbaka tio år, men då måste EBM ha startat en förundersökning. Enligt aktör B brukar de normalt gå två till tre år tillbaka i tiden. Hur länge ett företag generellt sett har hållit på att fuska lägger Skatteverket inte så

stor vikt vid att kontrollera. Har de hittat indikationer som tyder på fusk under de sex åren som Skatteverket har möjlighet att gå tillbaka och titta på så är det dem åren de utgår ifrån. Straffet blir inte högre bara för att de går längre tillbaka i tiden menar aktör B.

4.4.2. Genomförande

Skatteverket åker här ut till företaget och går igenom deras redovisning och räkenskaper. Det kan dock förekomma att vissa handlingar skall undantas från revision eftersom de kan innehålla, för företagets del, känslig information som företaget inte vill skall komma ut. Det kan exempelvis handla om sekretessbelagt patent. Den skattskyldige måste då vända sig till Länsrätten för godkännande om att dessa skall undantas från revisionen. Skatterevisorns besök kan ske antingen genom att revisionsbeslutet skickas via post innan den första kontakten har etablerats eller vid ett så kallat överraskningsbesök då skatterevisorn lämnar över beslutet vid verkställandet, men då måste det finnas en brottsmisstanke från Skatteverkets sida. Aktör B nämner också att det är vanligt att den reviderade bjuds in till Skatteverket för att redogöra för de felaktigheter som uppstått. Vid en revision är det två eller tre revisorer som arbetar tillsammans varav en av dem är ADB-revisor. När skatterevisorerna utför granskningen använder de sig av datorer med specialbaserade program. Eftersom de reviderande företagen ofta har sina redovisningar införda i sina datorer kan skatterevisorerna enkelt överföra redovisningen från företagets datorer till sina egna. Därefter kan revisorerna bearbeta räkenskaperna i de speciella datorprogrammen som består av kalkylbaserade program. Aktör A beskriver hur bearbetningen går till genom att ta ett byggföretag som ett exempel. Skatterevisorerna kan då med hjälp av det kalkylbaserade programmet se hur många anställda byggföretaget har och hur mycket dessa debiterar per timma. Därefter görs en beräkning om de anställda har haft jobb hela året och om så är fallet borde byggföretaget ha fakturerat ett bestämt antal timmar. Datorprogrammet gör då vissa jämförelser över den tiden och kan då finna vissa riskområden som behöver kontrolleras djupare. Skatterevisorerna sorterar därefter ut två eller tre särskilda riskområden som de koncentrerar sin granskning på.

Vid revisionen är det olika om skatterevisorerna sitter ute på företaget eller om de tar med sig materialet till sitt kontor. Detta beror helt på företagets storlek. Finns det en ekonomiavdelning eller ett kontor tillgängligt sitter revisorerna helst ute på företaget och granskar materialet, de kan då samtidigt få svar direkt på frågor som dyker upp. Annars kvitteras räkenskaperna ut och tas med till kontoret. Den skattskyldige har möjlighet att välja om de vill ha revisorerna sittandes på deras kontor eller inte. På Skatteverket i Skövde reviderar de ofta små företag och de tar då med sig materialet till Skatteverkets kontor. Sedan dyker det alltid upp frågeställningar kring bokföringsmaterialet och då försöker de att fråga så mycket som möjligt under revisionens gång. Om det vid revisionens slut finns några frågeställningar kvar som ännu inte har blivit lösta och som revisorn tror är felaktigheter, antingen medvetna eller omedvetna, har de en slutgenomgång med den reviderade där de går igenom dessa frågor. Antingen slutar det med att de är överens men om de inte är det får konflikten lösas i process.

4.4.3. Slutförande

Här sker slutskedet av revisionen. Här förankrar Skatteverket sina skattefrågor hos processföraren och skriver en revisionspromemoria med beskattningsförslag samt de beloppsmässiga konsekvenserna som företaget drabbas av. Aktör B nämner att i revisionspromemorian redovisas det de har kommit fram till i granskningen så objektivt som möjligt. Vidare nämner aktör B att förslagen i första hand är ett övervägande som den reviderade har möjlighet att komma med synpunkter på. Den reviderade har då fjorton dagar på sig att svara. Det förekommer att den reviderade även får längre tid beroende på vad det är för omfattning på utredningen. Enligt aktör B är det upp till skatterevisorerna att tro på de synpunkter som den reviderade ger, viktigt är bara att de bemöter det i omprövningsbeslutet. När den ovanstående processen är färdig lämnas ärendet vidare till skattenämnden för beslut. Skattenämnden består av en skattetjänsteman som är ordförande och fem politiskt valda lekmän som sammanträder skattenämnden. Här anges notan på vad den reviderades oegentligheter kommer att kosta. Därefter har den reviderade möjligheten att överklaga ärendet till Länsrätten senast sex år efter beslutet. I Länsrätten tar processföraren, som också enligt aktör B kallas för skatteintendent, hand om ärendet och för Skatteverkets talan.

4.5. Brottsmisstanke

Har skatterevisorerna misstanke om brott är de, vad som tidigare nämndes i Taxeringsförordningen 22 §, tjänstemässigt skyldiga att anmäla brottet till EBM. Denna misstanke, nämner aktörerna, behöver bara vara minimal för att en anmälan skall bli aktuell. Sådana brott kan bland annat bero på att den skattskyldige har underlåtit att fullgöra sin bokföringsskyldighet på ett korrekt sätt och därmed även gett upphov till försvårande av skattekontroll. I det här fallet har den skattskyldige gjort sig skyldig till både bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Är det en restaurang med serveringstillstånd som Skatteverket har att göra med kommer socialnämnden också att kopplas in vilket kan leda till att restaurangen får sitt serveringstillstånd indraget. Vidare nämner aktör C att om de anser att brottet är så grovt att tvångsmedel skulle bli aktuellt för att komma åt undanhållen information kan Skatteverket vidta en sådan åtgärd genom TVL. Detta innebär att Skatteverket kan tvinga fram sådan information som de tror finns hos den skattskyldige men som de inte tidigare fått tag i. För att Skatteverket skall få vidta en sådan åtgärd måste de ansöka om tillstånd hos Länsrätten.

Vid en brottsutredning bestämmer åklagaren om EBM eller skattebrottsenheten skall utreda ärendet. Om tvångsåtgärder som exempelvis en husrannsakan eller hämtning av den skattskyldige till förhör skulle komma i fråga blir det EBM som åtar sig utredningen, skattebrottsenheten har nämligen ingen rätt till sådana tvångsåtgärder. Innan EBM påbörjar sin förundersökning av brottet är den skatterevisor som anmält brottet förhindrad att diskutera ärendet med någon. Denna sekretesslag komplicerar arbetet tycker samtliga aktörer eftersom de då blir förhindrade att även inhämta information på annat håll. Det kan exempelvis finnas viktig information hos försäkringskassan om den skattskyldige även har fuskat med sjukersättning.

När så förundersökning är klar och åklagaren kan bevisa att brottet har ett uppsåt driver åklagaren ärendet vidare till Tingsrätten. Då målet drivs i Tingsrätten är förfarandet muntligt till skillnad mot Länsrätten där förfarandet är skriftligt. Det är inte ovanligt idag att den skattskyldige tillsammans med åklagare kommer överens om ett så kallat strafföreläggande. Detta innebär att den skattskyldige har den möjligheten att inte få målet vidare till Tingsrätten genom att direkt för åklagaren bekänna sitt brott och inte bestrida de anklagelser som är riktade mot denne. Däremot fodras det att den skattskyldige är väl medveten om att denne har begått ett brott och är skyldig. Den skattskyldige kan här dömas till dagsböter samt betala 500 kronor till brottsofferfonden men hängs däremot inte ut offentligt. Bestrider den skattskyldige anklagelserna driver åklagaren målet vidare till Tingsrätten och då kan den skattskyldige hamna på en så kallad uppropsslista som journalister brukar bevaka. Genom detta strafföreläggande är saken ur världen vilket enligt aktör A kan vara en stor besvikelse efter allt det arbete som lagts ner. Viktigt att nämna är att den skattskyldige genom ett strafföreläggande dock inte kan undgå sitt skattekrav och kan heller inte undgå att hamna i belastningsregistret. Anledningen till att strafföreläggande förekommer är enligt aktör A bland annat för att rättsprocessen inte skall ta så lång tid. Det är nämligen tidskrävande och kostsamt att driva sådana mål till Tingsrätten.

Då åklagare driver målet vidare till Tingsrätten kommer den skatterevisor som reviderat den skattskyldiges verksamhet att kallas som vittne till en rättegång. Här är det väldigt viktig enligt samtliga aktörer att skatterevisorn är väldigt objektiv i sina uttalanden då de svarar på frågor. På sådana frågor där skatterevisorn känner sig osäker skall de överhuvudtaget inte svara någonting på det. Skatterevisorn får inte under några omständigheter uttala sig om vad de tror har skett eller lämna vissa antaganden på hur den skattskyldige har skött sin verksamhet. Samtliga aktörer menar här att om de framför en viss form av osäkra svar kan risken vara att domaren går på försvararens linje och i värsta fall riskerar de att förlora målet. Vid en rättegång är det viktigt att skatterevisorn läser på sin promemoria ordentligt. Aktör A säger att det inte är ovanligt att skatterevisorn har med sig sin promemoria under rättegången och kan vid osäkerhet på vissa frågor och med samtycke från ordföranden (domaren) använda sin promemoria som stöd för att svara på frågor.

Om den skattskyldige inte döms till näringsförbud kan denne fortsätta driva sin verksamhet. Om det skulle visa sig att den skattskyldige har problem att fortsätta driva sin verksamhet på grund av de skatteskulder denne ådragit sig har den skattskyldige möjligheten att ansöka om företagsrekonstruktion hos Tingsrätten. Vid företagsrekonstruktion går en advokat in och företräder den skattskyldiges verksamhet. Exempel då en företagsrekonstruktion kan komma ifråga är om verksamheten är av sådan art att det har betydelse för de anställda i företaget. Det kan exempelvis handla om att rädda de anställda från att drivas ut i arbetslöshet.

4.6. Skärpning av kontrollen i kontantbranschen

Två aktörer från Skatteverkets informationsenhet har redogjort vad effekten med personalliggaren har lett till. Samtidigt berättar aktörerna från informationsenheten hur den nya lagen om certifierade kassaregister förbättrar kontrollen av företag i kontantbranschen.

4.6.1. Effekten med personalliggare

Aktörerna från informationsenheten nämner att Skatteverket har märkt en avsevärd skillnad i och med införandet av lagen om personalliggare. Resultatet av lagen har inneburit att Skatteverket har fått in mer arbetsgivaravgifter. Men lagen har även inneburit att företag som inte tidigare funnits i Skatteverkets register som exempelvis den som bedriver en frisörsalong, nu har börjat registrera sig som företagare. Lagen har bidragit till att näringsidkare nu har svårare att betala ut svarta löner till anställda.

4.6.2. Ny lag om kassaregister

Aktörerna D och E från informationsenheten nämner att införandet av lagen om certifierade kassaregister som kommer år 2010, bidrar till att kontrollen från Skatteverkets sida kommer att bli enklare, då de nu helt oanmälda kan granska företagets kassaregister. Vidare nämner aktörerna att den som säljer kassaregister genom denna lag får krav på sig att endast sälja de kassaregister som är certifierade och godkända. Lagen om certifierade kassaregister skall motverka att säljarna ges möjlighet att erbjuda kunderna, som i det här fallet är näringsidkare, sådana program som kan manipulera kassaregistret i syfte att undanhålla skatteintäkter. Vidare nämner aktörerna att den statliga myndigheten Swedac kommer att kontrollera samtliga kassaregister för att bedöma om dessa är godkända att användas i näringsverksamheten. Lagen innehåller också en bestämmelse som gör att näringsidkaren är skyldig att utan begäran från kund lämna kvitto.

När så näringsidkaren köpt in det certifierade kassaregistret har denne en skyldighet att anmäla detta till Skatteverket. Skulle näringsidkaren tillföra eller förändra förhållandena med kassaregistret skall en ny anmälan om detta göras. Kontrollen av kassaregistret kommer att utföras bland annat genom kontrollköp och kundräkningar. Aktörerna nämner att lagen inte bara försvårar näringsidkarens skatteundragande. Den bidrar även till ett nytt arbetssätt för Skatteverket som innebär att de kommer att vara ute mer på fältet. Lagen omfattar inte alla företag inom kontantbranschen utan undantag finns bland annat för de företag som redovisar en obetydlig omsättning. Aktörerna nämner att med obetydlig omsättning menas en omsättning understigande fyra prisbasbelopp. Andra företag inom kontantbranschen som taxi, distans- eller hemförsäljning, varuautomater, automatspel enligt lotterilagen samt torg- och marknadshandel omfattas inte heller av denna lag.

5 Analys

I analysen sammanställs de svar som aktörerna har lämnat tillsammans med den teori som beskrivits i uppsatsen. Hänsyn kommer att beaktas till de delar av teorin som anses vara mest relevanta med hänsyn till aktörernas arbete.

5.1. Kontantbranschen är en risk

Då uppsatsen bland annat grundar sig på hur Skatteverket får kännedom om ett företags vårdslösa hantering av skatten i kontantbranschen, beskriver aktör A att i sådana branscher där det enbart förekommer kontanter finns det risker. Detta påstående stöds av betänkandet ”*Branschsanering och andra metoder mot ekobrott*”, som beskriver att i de utredningar som gjorts har man kunnat konstatera att problemet med skatteundandragande och skattefusk är stort inom kontantbranscherna. Detta på grund av att skattefusket och skatteundandragande bidrar till illojal konkurrens och skattebördan vältras över på andra skattskyldiga. I samma betänkande har de försökt att definiera begreppet kontantbranscherna, vilket kännetecknas av att detta är branscher där det dagligen sker en mängd små transaktioner med kontanter och där köparna inte har något intresse av att begära kvitto. Sådana branscher beskrivs vidare att de utgörs av taxi-, restaurang- och frisörbranscher. Vidare menar samtliga aktörer att kontantbranschen även utgörs av torg- och marknadshandel. Samtidigt menar aktörerna att intresset är starkt riktat mot restaurangbranschen vilket också Regeringens proposition ”*Konkurrens på lika villkor i branschen*” tydligt beskriver där de menar att restaurangbranschen verkligen har hamnat i fokus när det gäller oredovisade intäkter. Av aktörernas erfarenheter handlar det en hel del om manipulering av kassaregister som krymper verksamhetens resultat under en bestämd tidpunkt. Aktörerna och SOU 2005:35 beskriver att återförsäljare erbjuder intäksreducerade program vid försäljning av kassaregister. Programmen utgörs av CD-rom baserade program som är enkla att hantera. Samtidigt nämner aktörerna att även förprogrammerade USB minnen börjar bli allt vanligare. Vidare nämner aktör B att manipuleringen med hjälp av USB minnen sker automatiskt, till skillnad från CD-rom baserade program som måste bearbetas manuellt, vilket i sådana fall borde vara orsaken till att USB minnen används allt mer.

5.2. Kontrollformerna

Då Skatteverket granskar deklarationer beskriver aktör A att det brukar ske i tre olika kontrollformer. Det vanligaste är att kontrollen sker direkt ifrån skrivbordet. Enligt SOU 2005:35 går denna kontroll ut på att Skatteverket tar kontakt med den skattskyldige, antingen genom en skriftlig förfrågan eller via telefon, för att stämma av så att de uppgifter som den skattskyldige lämnat i deklarationen stämmer överens med underlaget. Vidare beskriver aktör A att de kan genomföra kontrollbesök. Detta beskriver SKV 622 att den är frivillig och sker genom överenskommelse med den skattskyldige och Skatteverket kontrollerar endast det som företaget tillåter. Vidare beskriver SKV 622 att när det finns sådana frågeställningar som är så oklara för Skatteverket att det inte går att lösa genom en skrivbordskontroll eller kontrollbesök är skatterevision det enda möjliga medlet att ta till. Detta kallar aktör A för det tyngsta garnityret.

5.3. Misstänkt kännedom

Då Skatteverket arbetar för att upptäcka ett företags vårdslösa hantering av skatten, nämner aktör B att det inte via en skrivbordskontroll är riktigt enkelt att upptäcka sådana fel i kontantbranschen. För att upptäcka felaktigheter i kontantbranschen med intresset riktat mot restaurang nämner aktörerna att kundräkning kan vara en strategi att föredra. Det behöver inte alls betyda att restaurangen där Skatteverket skall utföra kundräkningar från början är misstänkta för något brott. Skatteverket kan redan ha bestämt sig för att de skall kontrollera ett antal restauranger för att undersöka hur dessa sköter kontanthantering. Stödet till att Skatteverket får lov att göra kundräkningar återfinns i RSV rapport 2002:4 ”Efterforskningsåtgärder i beskattnings- och brottsutredande verksamhet”. Samtliga aktörer beskriver att den här typen av granskning görs genom att de sitter i en bil eller inne i restaurangen och räknar antalet besökande gäster. De räknar fram att 100 gäster besöker restaurangen mellan klockan 12:00 till 14:00 varvid de utgår från att minst 80 av dessa har ätit lunch. Den här typen av arbete ger en uppfattning av att det krävs en viss fingertoppskänsla och en näsa för nyfikenhet. Då de kontrollerar kassaregistret och konstaterar att endast 48 av gästerna finns inregistrerade kan de utan tveksamheter utgå från att verksamheten på ett eller annat sätt är krympt.

Att verksamheten är krympt kan vara ett resultat av att näringsidkaren har manipulerat kassaregistret. SOU 2005:35 nämner att istället för att manipulera själva kassaregistret så finns det ett betydligt enklare sätt att undanhålla intäkter från redovisningen. Näringsidkaren låter helt enkelt bli att registrera försäljningen genom att exempelvis låta kassalådan stå öppen eller att ställa in den i träningsläge. Detta är något att iaktta enligt samtliga aktörer då de utför kundräkningar. Samtidigt är det viktigt enligt aktör A att kontrollera om det förekommer nollförsäljningar och i så fall ta reda på vad orsaken till det beror på. När det gäller manipuleringen av kassaregistret nämner SOU 2005:35 att programmeringen av de CD-ROM baserade programmen kan ta bort texten träning på kvittot eller ersättas med annan text. Ytterligare ett sätt att manipulera kassaregistret är att med hjälp av programmet skapa en extra korrigeringsstyp som gör att en försäljning inte registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Denna funktion knyts till en av de knappar som inte används i kassaregistret och skapar en blank knapp som kan reducera intäkter till valfria belopp. Dock menar aktör A att det som tas bort för att kunna reducera intäkterna inte behöver vara borta från hårddisken. Vidare är det då viktigt att IT-forensikerna är noggranna när de speglar kassaregistrets hårddisk.

Vid kontantberäkning kan Skatteverket beräkna de medel som är tillgängliga för att täcka näringsidkarens privata levnadskostnader under en viss tidsperiod. Anledningen till det torde vara när en näringsidkare under en kort period har tillförskaffat sig allt för stora tillgångar med hänsyn till en mycket låg omsättning. I ett pågående projekt nämner aktör A att de håller på att kontrollera de näringsidkare som visar relativt låga omsättningar eller underskott. Projektet går ut på att göra vissa körningar i skattedatabasen och därefter görs kontantberäkningar där de sammanställer näringsidkarens samt familjens, om sådan finns, inkomster, utgifter, intäkter och kostnader. En överslagsmässig kontantberäkning genomförs oftast vid urvalet av vilka som skall kontrolleras. Skulle näringsidkaren visa

ett lågt överskott nämner aktör B att de jämför det låga överskottet med det så kallade förbehållsbeloppet, som är ett belopp som en person skall kunna leva på under ett år. Dessa uppgifter som Skatteverket får in kan användas som underlag för att exempelvis kontrollera näringsidkarens bilregister och se om denne nyligen har köpt eller bytt bil.

Alla företag som befinner sig inom restaurang- eller frisörbranschen är idag tvingade att använda personalliggare. Personalliggaren skall innehålla näringsidkarens identifikationsuppgifter samt personuppgifter om företagets anställda. Den skall fyllas i varje dag samt vilka tider de arbetar. Vid kontroll av personalliggare gör Skatteverket oanmälda besök. Aktör A nämner att när de kommer oanmälda ber de näringsidkaren att omgående plocka fram personalliggaren för att denne inte skall hinna ändra uppgifter i den, om så skulle behövas. Innan Skatteverket frågar är det viktigt att iaktta hur många som jobbar den dagen för att kunna jämföra detta med de uppgifter som finns i personalliggaren. Vidare nämner aktör A att en näringsidkare som har till avsikt att kringgå sina förpliktelser med personalliggaren har till syfte att betala ut svarta löner och för att betala svarta löner måste näringsidkaren arbeta in svarta inkomster.

Skatteverket får in revisionsberättelser med avvikelser, så kallade orena revisionsberättelser, från externa revisorer. FAR (2006) beskriver att en oren revisionsberättelse utgörs av en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen och innehåller särskilda upplysningar som har påverkat företagets årsredovisning. Det kan exempelvis handla om att ett företag inte fullgjort sina skyldigheter i överensstämmelse med skattebetalningslagen. Under sådana premisser nämner FAR (2006) att en externrevisor är skyldig att lämna in en oren revisionsberättelse med sådana avvikelser till Skatteverket. Aktör A menar att det är viktigt att analysera vad det är den externa revisorn vill säga i den orena revisionsberättelsen. Den externa revisorn kan exempelvis förklara att skatter och sociala avgifter inte har betalats med rätt belopp och i rätt tid. I det här fallet skickar aktör A ut två skatterevisorer som enbart skall koncentrera sin granskning på moms och sociala avgifter under företagets senaste halvår för att undersöka vad felet beror på.

5.4. Vidtagande åtgärder efter misstänkt kännedom

Då Skatteverket får kännedom om att det är något som inte står rätt till med företagets kontanthantering tas ett beslut om att en skatterevision skall utföras. Enligt Leidhammar och Blomqvist är skatterevision en utökad granskning av ett företags affärsmässiga och ekonomiska transaktioner. En skatterevision används endast då frågeställningarna är sådana att de inte kan utredas på annat sätt. I det här fallet nämner aktör A att Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera att deklaration och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns för att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Vidare definierar Leidhammar och Blomqvist att skatterevisionen går ut på att kontrollera att ett företags transaktioner återfinns i redovisningen, att deklarationer bygger på redovisningen och att deklarationen är i enlighet med skattelagstiftningen.

En skatterevision påbörjas med en inledning. Leidhammar och Blomqvist beskriver att inledningen går ut på att söka information om den skattskyldige för att kunna bestämma

granskningens inriktning. Informationen kan hämtas från ett speciellt datorprogram som kallas för Safir. Aktör C nämner att i programmet kan det redan finnas mycket information om företaget. Med hjälp av programmet kan skatterevisorerna hämta information från Skatteverkets databaser om företaget från de sex senaste åren. Sådan information kan exempelvis vara företagets bokslut. Har skatterevisorerna misstanke om brott kan de gå tillbaka tio år i tiden, men då måste EBM ha startat en förundersökning nämner aktörerna. Det normala är att skatterevisorerna går två till tre år tillbaka i tiden nämner aktör B. Leidhammar och Blomqvist beskriver att programmet ger skatterevisorn möjlighet att överblicka och analysera informationen som har samlats in. Samtliga aktörer nämner att om företaget har en hemsida har de mycket användning av den. Vidare nämner aktörerna att programmet och hemsidan, om sådan finns, gör att de kan bekanta sig med företaget. All information som finns om företaget är intressant. Det är viktigt att läsa på så mycket som möjligt om företaget innan de reviderar.

Vid genomförandet tar skatterevisorerna sin första kontakt med företaget. Beslutet om skatterevision brukar oftast skickas ut via brev till företaget. Detta görs för att företaget skall ha kännedom om att en skatterevision skall ske. Förekommer däremot brottsmisstanke från Skatteverkets sida kommer ingen kontakt i sådana former att ske. Skatterevisorerna kommer då helt oanmälda där de lämnar över beslutet i handen på den reviderade. Aktör A nämner att i beslutet skall det tydligt framgå vad ändamålet med revisionen är och dessförinnan skall även en särskild revisionsplan ha upprättats. Leidhammar och Blomqvist nämner att beslutet även skall innehålla uppgifter om möjligheten att undanta handlingar från revisionen. Aktörerna nämner att det exempelvis kan finnas känslig information som företaget inte vill skall komma ut. Aktör B nämner att det inte är ovanligt att i samband med revisionsbeslutet inkalla den reviderade till Skatteverket för att redogöra för sina felaktigheter där.

När så skatterevisorerna besöker företaget, anmälda eller oanmälda, brukar de enligt aktörerna komma i en grupp på två till tre stycken, varav en av dem är ADB-revisor. Vid en revision har revisorn enligt 3 kap. 11 § TL rätt att granska all räkenskapsmaterial och andra handlingar som har samband med verksamheten. Det innebär även handlingar som inte räknas som räkenskaper enligt BFL. Aktör A nämner att vid granskningen använder de sig av datorer med specialbaserade program. Vidare nämner aktör A att det normala är att företaget ofta brukar ha sina redovisningar och andra handlingar införda i sina datorer och revisorerna kan enkelt överföra dessa redovisningar till sina egna datorer. Med hjälp av dataprogrammet kan revisorerna göra jämförelser mellan olika tidpunkter och finna riskområden som de kan koncentrera sin granskning på. Aktörerna nämner att granskningen ibland kan ske på annat sätt än hos den reviderade. Är företaget litet eller att den ansvarige för verksamheten inte vill ha dem där kan skatterevisorerna granska räkenskapsmaterialet på sina kontor. Aktör A nämner att vid sådana premisser skriver skatterevisorerna ut ett kvitto på allt räkenskapsmaterial de tar med sig och lämnar det till den ansvarige. Vidare nämner aktör A att det bästa sättet är att revidera företaget på plats. De kan då snabbt få svar på sådana frågor som kommer upp under revisionens gång.

Med ADB-revision nämner Leidhammar och Blomqvist att skatterevisorerna uppnår en större effektivitet i deras granskning. ADB-revision är en databaserad kontroll av ett

företags redovisning. Aktör B nämner att ADB-revisorn också har särskilda kunskaper för att granska företagets kassaregister. Vid en revision granskar ADB-revisorn kassaregistret noggrant. Registren brukar lämna dagliga utslagskvitton med såkallade Z-nummer i en löpande serie. Registren är ofta försedda med revisionsminnen som lämnar uppgift om den ackumulerade försäljningssumman. Revisorerna granskar registren noggrant för att se om det saknas nummer i serien. En orsak till om det saknas nummer borde vara ett resultat på att kassaregistret på ett eller annat sätt har manipulerats. Till sin hjälp för att kontrollera detta nämner aktörerna att de har så kallade IT-forensiker. Dessa kan till skillnad från ADB-revisorerna spegla kassaregistrets hårddisk. De kan antingen spegla företagets hårddisk på plats eller så överför de informationen till sina egna datorer. Har något tagits bort kan de se det, då spåren av dokumentet fortfarande finns kvar.

Vid den avslutande granskningen hålls en slutgenomgång med den reviderade. Detta skall göras innan revisionspromemorian är färdigställd. Aktörerna nämner att det exempelvis kan finnas frågeställningar kvar som inte blivit lösta och som revisorerna tror är felaktigheter antingen medvetna eller omedvetna. Dessa frågor skall den reviderade vid slutgenomgången få chans att svara på. Är de inte överens får konflikten lösas i en process.

Vid slutförandet sammanställer skatterevisorerna sina iakttagelser om avvikelser från granskningen i en revisionspromemoria. Aktör B beskriver att i revisionspromemorian så redovisar skatterevisorerna så objektivt som möjligt om vad de har kommit fram till i granskningen. Leidhammar och Blomqvist beskriver revisionspromemorian som en slutprodukt av granskningen och är Skatteverkets beslutsunderlag som innehåller en bedömning av utredningsresultatet samt de beskattningsekvenser, om sådana finns, som är aktuella. Det är enbart Skatteverkets uppfattning som redovisas i promemorian. Uppfattningen kan aldrig vara den enskilde skatterevisorns. Innan Skatteverket avslutar ärendet så skall den reviderade få promemorian utskickad till sig för att komma med synpunkter. Aktör B nämner att förslagen i promemorian i första hand är ett övervägande. Vidare nämner aktör B att den reviderade har fjorton dagar på sig att svara. Mer tid kan ges beroende på vad det är för omfattning på utredningen. Vidare nämner aktör B att det är upp till skatterevisorerna att tro på de synpunkter som den reviderade ger. När så processen är färdig lämnas ärendet vidare till Skattenämnden, där notan på den reviderades oegentligheter kommer att tas upp. Vill den reviderade överklaga skattenämndens beslut finns möjligheten att göra det i Länsrätten senast sex år efter att beslutet har fattats.

5.5. Misstanke om brott

När misstanke om brott uppkommer från Skatteverkets sida tar Skatteverket fram de uppgifter de har om den skattskyldige. Enligt aktörerna handlar det oftast om bokföringsbrott eller försvårande av skattekontroll. Uppgifterna kan kompletteras genom registerslagning eller inhämtande av andra uppgifter. Föreligger det misstanke om brott från Skatteverkets sida skall de omedelbart anmäla detta till EBM där en åklagare tillhandahåller ärendet och sköter utredningen medan polisen tar hand om utredningsåtgärderna. I det här fallet nämner samtliga aktörer att graden av misstanke

bara behöver vara minimal för att en anmälan skall bli aktuell. Även andra myndigheter kan ta sig an ärendet för utredning, som exempelvis Skattebrottsenheten som sedan år 1998 är en egen enhet skild från Skatteverket. Vidare nämner aktörerna att om det är en restaurang de har att göra med kan också Socialnämnden kopplas in och då kan restaurangen riskera att få sitt serveringstillstånd indraget. En situation som kan komplicera arbetet för en skatterevisor är att innan EBM har startat en förundersökning, är den skatterevisor som anmält brottet förhindrad att tala med andra kollegor.

Aktörerna nämner att vid en brottsutredning bestämmer åklagaren om EBM eller Skattebrottsenheten skall utreda ärendet. Skulle tvångsåtgärder bli nödvändiga som husrannsakan eller hämtning av den skattskyldige till förhör blir det EBM som åtar sig utredningen eftersom Skattebrottsenheten inte har rätt till sådana tvångsåtgärder. Enligt Leidhammar och Blomqvist kan skatterevisorerna under sin utredning utnyttja polisens och åklagarens utredningsmöjligheter genom att delta i en husrannsakan men också vara med och planera den. Detta innebär att de kan granska material och delta i förhör. De får dock inte genomföra polisiära uppgifter som att självständigt använda sig av sådana tvångsåtgärder. Däremot, nämner aktör C att skatterevisorerna kan genom TVL tvinga sig till sådan information hos den skattskyldige som de tror finns, men som de inte tidigare har fått tag i. Det fodras dock ett tillstånd från Länsrätten. Vidare nämns det i regeringens proposition ”*Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar*” att en skatterevisor som deltar i en husrannsakan underlättar EBM:s förundersökning, genom att de har bra kännedom om vad det är för material som har betydelse för utredningen samt att de kan bidra med sin egen kunskap.

När förundersökningen är klar skall åklagaren fatta beslut om åtal skall väckas eller inte. Om åklagaren kommer fram till att det finns tillräckliga bevis att ett brott har begåtts, är de skyldiga att väcka åtal. Det är åklagarens uppgift att bevisa för domstolen om brott har begåtts. Kan åklagaren inte det kan åtal inte väckas och förundersökningen läggs då ned. Det är heller inte säkert att en förundersökning leder till åtal och rättegång trots att åklagaren har tydliga bevis. Är den skattskyldige medveten om att de har begått en brottslig gärning och erkänner det för åklagaren kan den skattskyldige få ett så kallat strafföreläggande som har samma verkan som en dom. Aktörerna berättar vidare att genom ett strafföreläggande kan den skyldige dömas till dagsböter samt betala 500 kronor till brottsofferfonden. Strafföreläggandet är till den skyldiges fördel eftersom målet inte förs vidare till Tingsrätten och genom det behöver allmänheten inte få kännedom om vad de har gjort. Väljer den skattskyldige att förneka till anklagelserna driver åklagaren ärendet vidare till Tingsrätten. Vidare nämner aktör A att ett strafföreläggande inte innebär att den skattskyldige kan undgå sitt skattekrav.

Om ett strafföreläggande inte blir aktuellt driver åklagaren målet vidare till Tingsrätten. Åklagarens viktigaste arbete vid en rättegång är sin förberedelse och sitt framträdande. Skatterevisorn kallas i sin tur in som vittne eller sakkunnig. Varken Skatteverket eller den enskilde skatterevisorn kan ifrågasätta en sådan kallelse. Vid en rättegång nämner samtliga aktörer att det är mycket viktigt att skatterevisorn är objektiv i sina uttalanden i rätten. Skatterevisorn får inte under några omständigheter uttala sig om vad de tror har skett eller lämna vissa antaganden. Framför skatterevisorn osäkra svar, riskerar ingen

dom att tillfalla den skyldige. Därför är det väldigt viktigt att skatterevisorn har läst på revisionspromemorian ordentligt. Det är också möjligt för skatterevisorn att använda sig av revisionspromemorian under en rättegång. Aktör A nämner att den ger stöd för en skatterevisor då han känner sig osäker på vissa frågor.

5.6. Förbättrad kontroll i framtiden

Aktörerna D och E på Skatteverkets informationsenhet, säger att de har märkt av effekten med införandet av personalliggaren. Att fler arbetsgivaravgifter har betalats in är bara en del av personalliggarens bidragande effekter. Allt fler enskilda näringsidkare har börjat registrera sig. Från och med 1 januari, 2010 kommer ytterligare en lag som förbättrar kontrollen av företag inom kontantbranschen och därmed minskar näringsidkarnas möjligheter till skatteundandragande. Lagen innebär att alla företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning, är tvingade till att använda sig av certifierade kassaregister. Lagen innefattar dock inte företag som utgörs av taxi, torg- och marknadshandel och inte heller företag vars omsättning är obetydlig. Med obetydlig omsättning nämner aktörerna från informationsenheten, är en omsättning understigande fyra prisbasbelopp. Vidare nämner aktörerna att kravet på försäljarna av kassaregister kommer att öka, då de endast får sälja sådana kassaregister som är kontrollerade och godkända. Detta görs för att förhindra manipulering av kassaregistren. Swedac som är ett oberoende certifieringsorgan skall kontrollera och godkänna kassaregistren. Kassaregistret skall på ett tillförlitligt sätt visa samtliga registreringar som gjorts. Skatteverket kommer att vara den tillsynsmyndighet som kontrollerar att kassaregistret sköts enligt gällande lagstiftning. Kontroller kommer enligt aktörerna att ske med hjälp av kundräkningar och kontrollköp. Samtidigt nämner aktörerna att dessa kontroller ger skatterevisorerna möjlighet att vara ute mer på fältet.

6 Avslutning

I avslutningen så presenteras de slutsatser som vi har kommit fram till i vår undersökning utifrån den föregående analysen. Vi återkopplar slutsatsen till vår problemfrågeställning. Senare presenteras våra egna åsikter i avslutande diskussion för att senare avsluta med förslag på fortsatt forskning.

6.1. Slutsatser

För att kunna upptäcka skatteundandraganden inom kontantbranschen har Skatteverket flera olika metoder att tillgå. Den bransch som är mest utsatt är restaurangbranschen där det förekommer mycket fusk på olika sätt. Skatteverket kan använda sig av bland annat kundräkning för att kontrollera om näringsidkarna slår in alla transaktioner i kassaregistret. Den intäkt som de inte slår in går antagligen till att betala ut svarta löner.

Näringsidkarna har även möjlighet att manipulera kassaregistret så att verksamheten krymps till det belopp som de vill redovisa i sina räkenskaper. I dagens läge kan inte Skatteverket komma åt denna typ av verksamhet utan att genomföra en skatterevision. Detta hoppas vi skall förändras i och med den nya lagen om kassaregister som träder i kraft år 2010, som tvingar alla restauranger att införa ett certifierat kassaregister. Skatteverket får då även utökade befogenheter och kan utföra överraskningsbesök utan att behöva meddela näringsidkaren. Skatteverket kan då förbättra kontrollen av hur näringsidkarna sköter sin kassahantering.

Skatteverket kan även utföra en kontantberäkning om en näringsidkare redovisar en för låg inkomst och dessutom har skaffat sig många dyra tillgångar på kort tid. Visar det sig att näringsidkaren har ett lågt överskott jämförs detta med det så kallade förbehållsbeloppet, som är ett lägsta belopp som en person skall leva på under ett år.

Svart arbetskraft är ett stort problem inom kontantbranschen och Skatteverket har svårt att komma åt detta problem. Det blev en stor skillnad när det år 2007 kom en ny lag som innebar att alla inom restaurang- och frisörbranschen var tvungna att föra en personalliggare. Denna lag medförde att flera registrerade sig som företagare och dessutom började fler betala in arbetsgivaravgifter. Det underlättade även för Skatteverkets arbete då de nu kunde komma oanmälda till dessa branscher och kontrollera hur det verkligen såg ut på arbetsplatserna och om de använde sig av svart arbetskraft.

Skatteverket får även in orena revisionsberättelser från externarevisorer då de har en anmälningsskyldighet att lämna in dem. I dessa fall handlar det mest om moms och arbetsgivaravgifter som inte betalats in i tid och med rätt belopp. Skatterevisorerna går då in och kontrollerar näringsidkarens moms- och sociala avgifter under det senaste halvåret för att finna en orsak till varför de inte betalar.

När Skatteverket har fått kännedom om eventuellt skatteundandragande, skall det tas ett beslut om vilken kontrollåtgärd som skall användas oftast blir det skatterevisionen som de väljer då den är mest lämplig för denna typ av granskning. Skatterevisionen har tre olika steg som skall utföras: inledning, genomförande och slutförande.

Skatterevisionen påbörjas med en inledning där skatterevisorerna samlar in så mycket information det går om det reviderade företaget för att bestämma granskningens inriktning. Informationen hämtas med hjälp av ett datorprogram som heter Safir. I Safir finns all den information de hittat om företaget och med hjälp av programmet kan de även söka i Skatteverkets alla databaser sex år tillbaka i tiden. Har Skatteverket dessutom en misstanke om brott kan de gå tillbaka tio år men det är inte så vanligt. Det är viktigt att läsa på så mycket om företaget som möjligt innan de reviderar.

Vid genomförandet tas den första kontakten med företaget. Beslutet om skatterevisionen skickas normalt ut till den som skall revideras via brev. Har Skatteverket någon misstanke om brott kan de komma oanmälda och ge företaget beslutet om skatterevision direkt i handen. I beslutet skall det tydligt stå beskrivet om syftet med revisionen samt innehålla uppgifter om möjligheten att undanta handlingar från revisionen. Det kan exempelvis finnas känslig information som företaget inte vill skall komma ut.

När skatterevisorerna väl besöker företaget, anmälda eller oanmälda, brukar de arbeta i grupper om två till tre personer varav en av dem är ADB-revisor. Vid en revision granskas företagets all räkenskapsmaterial samt andra handlingar som tillhör verksamheten. Näringsidkarna brukar numera ha hela bokföringen datoriserad så det är mycket lättare för skatterevisorerna att tanka över materialet till sina egna datorer. Vid granskningen tar de hjälp av dataprogram som kan räkna ut vilka riskområden som revisorerna skall koncentrera sig på. Skatterevisorerna vill oftast genomföra sin granskning hos den reviderade eftersom det hela tiden dyker upp frågor om räkenskapsmaterialet som de då kan ställa direkt till den reviderade. Det är dock inte alltid som det går, då den reviderade kanske inte vill ha skatterevisorerna där och då får de kvittera ut allt räkenskapsmaterial för att ta med det till sina egna kontor. Genom en ADB-revision uppnår skatterevisorerna en större effektivitet i sin granskning. ADB-revisorn brukar även ha särskilda kunskaper om granskning av kassaregistret som de brukar studera noggrant för att försöka hitta avvikelser som tyder på att den reviderade har undanhållit intäkter från bokföringen.

Vid den avslutande granskningen hålls en genomgång med den reviderade. Detta skall göras innan revisionspromemorian är färdigställd då det kan finnas frågeställningar som inte har blivit besvarade under revisionens gång och som revisorerna tror är felaktigheter. Dessa frågor skall den reviderade få en chans att besvara och om de inte är överens så får det lösas i en process.

Vid slutförandet sammanställer skatterevisorerna sina iakttagelser om avvikelser från granskningen i en revisionspromemoria. Revisionspromemorian är Skatteverkets beslutsunderlag som innehåller en bedömning av utredningsresultatet samt de beskattningsekvenser som är aktuella. Innan Skatteverket avslutar ärendet skall den

reviderade få promemorian utskickad till sig och få komma med synpunkter på den. Den reviderade har fjorton dagar på sig att svara skriftligt på revisionspromemorian. När processen är färdig lämnas ärendet vidare till skattenämnden där notan på den reviderades oegentligheter kommer att tas upp. Den reviderade har möjlighet att överklaga skattenämndens beslut i Länsrätten senast sex år efter att beslutet har tagits.

Föreligger brottsmisstanke från skatterevisorns sida skall denne omedelbart anmäla detta till EBM. Detta gäller även då misstanken är låg. Skatterevisorn kan anmäla misstanke om brott innan, under eller efter en skatterevision. Det normala bör sannolikt vara att skatterevisorn anmäler under eller efter skatterevisionen eftersom skatterevisionen grundar sig på att identifiera vad felet i exempelvis en deklaration, anonymt tips eller oren revisionsberättelse beror på.

När så anmälan görs tar en åklagare hand om ärendet och påbörjar en utredning. Om det efter utredningen visar att brott föreligger gör åklagaren en stämningsansökan till Tingsrätten. Dock kan åklagaren tillsammans med den skattskyldige komma överens om ett strafföreläggande, gör de inte det så fortsätter ärendet till Tingsrätten.

En skatterevisor kommer att kallas in som vittne där denne redogör för sina iakttagelser som utgjort grunden för en brottsmisstanke. Skatterevisorns redogörelse skall vara så objektiv som möjligt och grunda sig på det som står i dennes revisionspromemoria.

6.2. Avslutande diskussion

Vi har under uppsatsens gång kunnat konstatera att Skatteverkets arbete för att kunna bekämpa skatteundandragande är mycket omfattande. De har många olika metoder till hjälp för att ha en chans att kunna upptäcka företagens undanhållande av redovisade intäkter. Skatteverket har en mycket svår uppgift att utföra men på senare år har de fått mer kontrollmöjligheter som gör det lite lättare att komma åt skattefusket. De har även blivit bättre på den tekniska biten så att de nu kan kontrollera kassaregistren på ett fördjupande sätt med hjälp av ADB-revisorerna som speglar hårddiskarna, denna möjlighet hade de inte förut. Det som vi tror kommer att vara revolutionerande för Skatteverket är när de får lov att komma oanmälda och undersöka kassaregistren i och med den nya lagen som träder i kraft år 2010. Som vi har förstått när vi utförde intervjuerna är att kassaregistren i dagsläget är omöjliga att komma åt utan att göra en skatterevision. Detta tycker vi är märkligt eftersom problemen med företagens kassahantering har funnits i många år men det är först nu som Skatteverket får en möjlighet att utöka sina kontroller. Vi anser att detta borde ha skett för länge sedan. Sedan tycker vi att undantagsfallen i den nya lagen är lite för många, speciellt torg- och marknadshandel som är en väldigt stor riskzon inom kontantbranschen när det gäller undanhållande av redovisade intäkter. Skatterevisorerna har inte en möjlighet att komma åt den branschen ens genom denna lag.

Vi har även dragit slutsatsen att fast Skatteverket har många olika kontrollformer att tillgå så är den mest effektiva kontrollformen skatterevisionen. Detta på grund av att de får lov att granska företagets alla räkenskaper samt andra handlingar som inte är bokföring och

det får de inte göra med någon annan kontrollform. Därför har denna uppsats fokus naturligt hamnat på just skatterevision för det är enda sättet att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Vår förståelse om deras arbete handlar om att en skatterevision främst handlar om att identifiera vad felen i företagens räkenskaper inom kontantbranschen beror på. Vi vill i vår diskussion påpeka att uppfattningen om eventuellt skatteundandragande inte skulle behöva utgöra någon brottsmisstanke. Det är enligt vår uppfattning att misstanke om skatteundandragande även kan ske genom misstag eller oförstånd. Därför är skatterevisionen det verktyg som på något sätt skall kunna avgöra om så är fallet eller om den skattskyldige avsiktligt åsidosatt sin skatte- eller bokföringsskyldighet. Studien tror vi kan vara bra för de näringsidkare som kan råka ut för en skatterevision då de inte riktigt vet vad konsekvenserna av sitt handlande leder till.

6.3. Förslag till fortsatt forskning

Den 1 januari 2010 införs en ny lag som tvingar alla näringsidkare inom kontantbranschen, med vissa undantag, att använda sig av ett certifierat kassaregister. Det skulle vara intressant att vidareutveckla vår studie om några år och undersöka vad den nya lagen om kassaregister har för effekter inom kontantbranschen. Om det har underlättat skatterevisorernas arbete. Ett annat förslag är att även kontrollera om den nya lagen om några år har lett till en mer korrekt redovisning av både intäkter och kostnader eller om näringsidkarna har hittat andra sätt att manipulera kassaregistren.

7 Referenser

Litteratur

BFN, (2004), BFNAR 2004:1 *Systemdokumentation och behandlingshistorik för Kassaregister*; i FAR: s samlingsvolym 2007 Del 1. Stockholm: Far Förlag AB.

Dahmström, K. (2005). *Från datainsamling till rapport- att göra en statistisk undersökning*. 4 uppl. Lund: studentlitteratur.

Denscombe, M. (2000). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: studentlitteratur.

Eriksson, L, T. och Wiedersheim-Paul, F. (2006). *Att utreda forska och rapportera*. 8 uppl. Malmö: Liber AB.

FAR (2006). *Revision - En praktisk beskrivning*, Stockholm: Far Förlag AB.

Holme, I, M. och Solvang, B. (1997). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 2 uppl. Lund: Studentlitteratur.

Körner, S. och Wahlgren, L. (2002). *Praktisk statistik*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur.

Leidhammar, B. Och Blomqvist Jigvall, E. (2001). *Skatterevision*. Stockholm: Ernst & Young.

Lundahl, U. och Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur.

Publikationer

Regeringens proposition 1997/98:10. *Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar m.m.*

Regeringens proposition 2006/07:105. *Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*

Regeringens proposition 2005/06:169. *Effektivare skattekontroll m.m.*

Regeringens proposition 2007/08:1. *Budgetpropositionen för 2008*

Skatteverket. (2005), *Handledning för företrädaransvar*, SKV 443, Solna

Skatteverket. (2004). *Reglerna kring revisionsverksamheten*, SKV 621, Solna

Skatteverket. (2006), *Revisionsmodellen*, SKV 622, Solna

Skatteverket. (2006), *Revisionspromemoria*, SKV 626, Solna

Skatteverket. *Skatter i Sverige, skattestatistisk årsbok 2007*, Vällingby

SOU 1999:53. *Ekonomisk brottslighet och sekretess*

SOU 2004:131. *Konkurrensbrott - en lagstiftningsmodell*

SOU 2005:35. *Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*

Artiklar

Brink, B, Carlberg P, Kassor krymper krogars intäkter, *Svenska Dagbladet*, 7 april 2005

Intervjuer

Aktör A, sektionschef, Skatteverket Skövde, 2008-02-25

Aktör B, sektionschef, Skatteverket Skövde, 2008-03-06

Aktör C, skatterevisor, Skatteverket Skövde, 2008-03-18

Aktör D, skatteinformatör, Skatteverket Skövde, 2008-04-22

Aktör E, skatteinformatör, Skatteverket Skövde, 2008-04-22

Webbadresser

Brottsförebygganderådet, sökord ekonomisk brottslighet, hämtad 2008-02-07
www.bra.se

Finansdepartementet, Ny lag om kassaregister hämtad 2008-02-07
<http://www.regeringen.se/sb/d/8114/a/79597>

Lundh, L. (2002), *Användning av manipulerade kassaregister inom kontantbranscher – inriktning restauranger*, Doktorandkurs Ekonomisk Brottslighet 5p, Linköpings Universitet, Hämtad 2008-04-07 <http://www.kaf.t.se/PM.rtf>

Nationalencyklopedin, sökord: fallstudie, hämtad 2008-01-28
http://www.ne.se.persefone.his.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=167073&i_word=fallstudie

Skatteverket, Personalliggare, hämtad 2008-03-19
<http://www.skatteverket.se/fordigsomar/arbetsgivare/peronalliggareforrestaurangerochfrisorer.4.4f3d00a710cc9ae1c9c80007271.html>

Åklagaren, Åklagarens roll, hämtad 2008-04-01
<http://www.aklagare.se/Aklagarens-roll/>

Bilaga 1 - Frågor om skattebrott ang. kontanthanteringen i mindre företag.

1. Vilken befattning har du i verksamheten?
2. Hur är Skatteverket i Skövde uppdelat, det vill säga hur många avdelningar finns det?

Det vi menar är om det finns en avdelning som enbart arbetar med ekonomisk brottslighet, en annan avdelning som arbetar med någonting helt annat.

3. Vilken avdelning tillhör du? Hur länge har du arbetat?

Då det gäller beskattning av redovisade intäkter har vi begränsat vårt arbete till att undersöka hur skatteverket arbetar med sådana företag som enbart erhåller kontant betalning, dvs. företag som endast erhåller pengar i stället för att de får sina pengar inbetalda på sina konton exempelvis genom faktura eller kontokort.

4. När resp. hur upptäcker Skatteverket att det är något som inte stämmer med ett företags intäktsredovisning det vill säga lämnar oriktiga uppgifter?
5. När Skatteverket väl har konstaterat att företaget inte varit sanningsenligt det vill säga lämnat oriktiga uppgifter, hur ser då er arbetsprocess ut steg för steg?
Här menar vi vad det är som ni gör först och vad som görs därefter.
6. Vilka branscher är mest utsatta det vill säga vilka branscher förekommer det mest oegentligheter med skatten?
7. När ett företag väl avslöjas hur länge har de då i regel fuskat med beskattningen?
Här menar vi att de kanske inte upptäcks första, andra, eller kanske t.o.m. tredje året men någon gång borde ju sanningen komma i kapp.
8. Vilka andra myndigheter blir berörda vid sådana avslöjanden?
9. De företag som väl blivit avslöjade, får de någon möjlighet att reda ut sina ekonomiska oegentligheter utan att de skadar sitt företag?
Här menar vi om företaget har möjlighet att rädda sin verksamhet.
10. Finns det juridiska hinder som påverkar ert sätt att arbeta för att avslöja företag?
11. Vilka svårigheter finns att avslöja företagens vårdslösa hantering av skatten?
Här menar vi vad det är som går att se och vad som inte går att se vid kontant betalning.

12. Utgå från fråga 10 och 11. Kommer det att finnas möjligheter inom framtiden för er som underlättar ert arbete att avslöja de företag som fuskar samt om det kommer att finnas faktorer som försvårar företagens fusk.

Bilaga 2 – Granskning av kassaregister

Ordlista för kassaregister

Kassaregister används för löpande registrering av försäljning i kontanthandel. Registreringen i kassaregistret används som underlag för den interna kontrollen.

Kontrollremsa: Kontrollremsan löper parallellt med kvittorullen, som är kundens kvitto. På kontrollremsan registreras all information som näringsidkaren har valt att löpande registrera, exempelvis nyckelns läge, löpnummer, artiklar och belopp.

Journalminne: En elektronisk kontrollremsa som inte behöver vara löpande avläsningsbar.

Tömningskvitto: Z-utslag, visar översikt i rapportform av de registreringar som har skett efter förra Z-slaget.

Avläsningskvitto: X-utslag, visar sammanställning i rapportform av de registreringar som skett efter förra Z-utslaget.

Löpnummer: Nummerserie för varje transaktion.

Z-nummer: Separata nummerserier för dessa utslag.

Grand Total (GT): Ackumulerad försäljning som inte skall gå att nollställa.⁷²

⁷² Lundh, Lars (2002). s 4