

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, oktober 2013

Nytt förslag om tredjemansrevision - revision eller fishing expeditions?

Skatterevision behövs för att kontrollera att resultatet av en näringsverksamhet har beräknats korrekt. Det beror framförallt på att svensk inkomstbeskattning av näringsverksamhet bygger på det bokföringsmässiga resultatet. Således är alla näringsidkare bokföringsskyldiga och bokföringsgranskning har funnits ända sedan 1920-talet.

1956 infördes taxeringsrevision, varvid man också tillade att revisorn behövde kunna granska alla tillhörande dokument, t.ex. verifikationer, avtal, m.m. Och det vet alla, att utan en sådan granskning blir själva bokföringsgranskningen tämligen meningslös, om det inte bara är rena bokföringsfel som söks. Under 1960- och 70-talet flyttade den då alltmer professionella skatteförvaltningen fram sina positioner och några smärre lagändringar gjordes (bl.a. 1961, 1972) för att det skulle framgå att alltmer material skulle vara tillgängligt för revisorn och med hjälp av tvång om så behövdes. Några rättsfall och granskningar av Justitieombudsmannen ledde till att revisorn ansågs kunna få granska de flesta affärshandlingarna i ett företag, om än viss möjlighet till undantag fanns (se mer om utvecklingen under denna period i SOU 1993:62 s. 143 ff.). Den otydliga lagstiftningen och de praktiska behoven medförde att det mesta löstes underhand mellan skattemyndigheter och företagen.

Under 1980-talet eskalerade emellertid motsättningarna när revisionerna också började ges ett annat syfte och två mål drevs ända upp till Högsta förvaltningsdomstolen. I det s.k. *Michrofische-målet* (RÅ 1985 2:29) var det fråga om bevissäkring mot en bank, där skattemyndigheten ville få del av dåtidens "datamaterial", michrofische-filmer (34 sådana filmer från 1982 avseende "inlösta checkar"), för att kontrollera "betalningsströmmarna på checkkonton i banken". HFD fann att den som verkställer en taxeringsrevision hos någon i syfte att få uppgifter *till ledning för någon annans taxering* inte kunde åberopa reglerna om taxeringsrevision som stöd för åtgärden, dvs. "tredjemansrevision" var inte tillåten. Frågan kom åter upp i *Hägglöfs-målet* (RÅ 1986 ref. 69), en revision mot dåvarande Hägglöfs Fondkommission i syfte att få ta del av "transaktionsammandrag och depåförteckningar" avseende bolagets kunder för kontroll av dessa. HFD utvecklade då sin mening om vad som omfattas vid taxeringsrevision enligt bestämmelsens dåtida lydelse: "...att revisionen, om den inte är inriktad på näringsidkarens egen deklaration eller på hans uppgiftsskyldighet, måste ha *till syfte att ge upplysningar om en bestämd persons deklaration eller bestämda personers deklarationer sedan taxeringsarbetet inletts*". Revision med det syfte som prövades i målet ansågs inte förenligt med bestämmelsen om taxeringsrevision.

Mot detta reagerade skatteförvaltningen och inom departementet arbetades dels en lagändring om utökad uppgiftsskyldighet för fondkommissionärer fram (prop [1986/87:78](#)), dels en lagrådsremiss med förslag till ändringar i lagstiftningen för att "återställa rättsläget" och tillåta "generella tredjemansrevisioner" (se [prop. 1987/88:65](#)). Tonfallet och uttryckssättet i lagrådsremissen fick Lagrådet att med bestämda ordalag korrigera föredragande statsrådet och påtala att det var fråga om "att utvidga tillämpningsområdet för bestämmelser som inkräktar på det i 2 kap. 6 § regeringsformen stadgade skyddet för varje medborgare mot husrannsakan och liknande intrång". Lagrådet underströk därför vikten av att reglerna analyserades i förhållande till grundlagsskyddet och de gavs en klar och tydlig utformning så att reglerna präglades av restriktivitet och urskillning. Detta skedde emellertid inte, utan förslaget förelades i oförändrad form riksdagen och antogs under

stort motstånd från den då borgerliga minoriteten (se SkU 1987/88:17 s. 13 ff, 19 f.).

När det blev regeringsskifte några år därpå tillsattes Rättssäkerhetskommittén som satte skatterevisionerna med tillhörande tvångsåtgärder i sitt grundlagssammanhang och presenterade ett enigt förslag över den politiska blockgränsen om att avskaffa de "generella tredjemansrevisionerna" (SOU 1993:62, [prop. 1993/94:151](#)) och införa en möjlighet att förelägga om tredjemansuppgifter i vissa fall enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (trädde i kraft 1994).

Efter regeringsskiftet 1994 gjorde sig åter de starka fiskala intressena gällande och Skatteflyktskommittén tillsattes. Den framhöll behovet att få söka efter "för skattemyndigheten intressant information" utan att den hos vilken åtgärden utförs underrättas om vad eller vem man söker information om (SOU 1996:79). Det förslogs att taxeringsrevision skulle få göras "för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av andra än den som revideras" - en medvetet vag formulering och förslaget placerades långt bak i propositionen om "ett nytt system för skattebetalningar, m.m." ([prop. 1996/97:100](#) kapitel 27). I allmänna ordalag ansågs det inte "finnas någon avgörande skillnad i rättssäkerhets- eller integritetshänseende mellan tredjemansrevision och annan revision" och vidare att man inte behövde särskilja generellt uppgiftsletande från tredjemansrevisioner (a. prop del 1 s. 474 f.). Denna lagändring trädde i kraft 1 november 1997 och har numera överförts till Skatteförfarandelagen (41 kap. 2 § andra stycket SFL). Enkelt uttryckt bygger resonemanget på uppfattningen att om man får söka fram uppgifter för att kontrollera att den reviderade fullgjort *sin* skyldighet, kan man lika väl också få göra det för vilket ändamål som helst (?!).

Sedan dess har det rått delade meningar om vad som avses med regeln och var gränserna går för denna befogenhet att hos banker, clearingcentraler, andra informationscentra och företag samla in uppgifter om vem som helst. Många av oss, som betonar legalitetsprincipen, menar att eftersom lagskrivningen är nästan likadan som före 1988, borde HFD:s ovannämnda domar från 1985 och 1986 gälla, att det fordras att en revision inletts mot A för att hos B få söka uppgifter om A (och att dessa ska vara väsentliga för kontrollen av A). Men i det mål som är det enda som hittills släppts upp i HFD på 2000-talet - en begäran från Skatteverket att få ta del av advokaters klientmedelskonton hos Skandinaviska Enskilda Banken ([HFD 2012 ref. 12, SEB-domen](#)) - fann HFD med stöd av förarbetena att en tredjemansrevision inte förutsätter att det redan finns någon annan identifierad person som är föremål för kontroll, utan att den aktuella revisionen hos SEB i syfte att kontrollera advokaters klientmedelskonton omfattades av revisionsbestämmelserna.

Situationen räddades emellertid i SEB-domen - och i en senare dom av kammarrätten i Stockholm avseende utgiftsutlämnande från stiftelsen som sköter huvuddomänen .SE - genom att hänvisa till undantagsbestämmelserna och att det skulle ha blivit så svårt för den reviderade att hantera frågan om vilka uppgifter som var skyddsvärda eller inte, varför åtgärden ansågs oproportionerlig enbart på denna grund, men följaktligen inte redan på grunden att under viteshot söka information om vem som helst, dvs. utan ett specifikt syfte i det enskilda fallet. (Mer om domen i min artikel, Generell tredjemansrevision - fishing expedition?, Svensk skattetidning 2012 s. 240 ff; finns att ladda ner på www.hultqvist.se.)

Flera riksdagsmän, Sveriges Advokatsamfund, Svenska Bankföreningen, Näringslivets skattedelegation, IT&Telekomföretagen m.fl. har riktat stark kritik mot denna vidöppna reglering och krävt att integritetsskyddet och rättssäkerheten ska stärkas vid Skatteverkets uppgiftsinsamling av detta slag (se [SOU 2013:63](#) s. 360 ff.).

Även Skatteverket sitter i en knepig situation numera, eftersom de reviderade inte "frivilligt" lämnar ifrån sig uppgifterna, utan regelmässigt bestrider åtgärden och överklagar vitesföreläggandet till

domstol. Och enligt min mening bör de förfara på detta sätt i förhållande till en vag och vidöppen lagregel, som varken prövats mot grundlagen eller EKMR, där det i varje fall är tveksamt om åläggandet är korrekt enligt rättsordningen. Banker omfattas av banksekretessen och kan bara lämna ut uppgifterna om det är klarlagt att reglerna ålägger banken att lämna ut uppgifterna (se vidare *RÅ 1985 2:29*). Många andra företag har också en lagstadgad eller avtalsmässig tystnadsplikt eller sekretess och kan inte "frivilligt" lämna över uppgifter om sina kunder till Skatteverket, utan risk för att begå brott eller ådra sig skadeståndsskyldighet. Så process fordras i varje fall för att skyldigheten ska bli fastslagen av domstol - och så att ingen kan klandras för sekretessbrott.

För drygt ett år sedan tillsattes så en utredning med uppdrag att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet och dess huvudmål var att ta itu med dubbelbestraffningsförbudet och de dubbla förfarandena för skattetillägg och skattebrott. Med i direktiven fanns också de "generella tredjemansrevisionerna". Som jag förutskickade redan i ovan nämnda artikel i SvSkT 2012 var direktiven försiktigt formulerade och gav inte alls uttryck för den syn på integritetsskydd och rättssäkerhet som präglade tidigare borgerliga regeringar. Efter att inledningsvis slå fast att tredjemansrevision ska finnas kvar återstod endast att se över "utformningen av bestämmelserna". De skulle ges en klar och tydlig utformning och präglas av restriktivitet och urskillning. Bland annat skulle det utredas om man kunde tänka sig att Skatteverket först letade uppgifterna hos dem det berörde innan generellt uppgiftsletande hos banker m.fl. inleddes och att de enskilda underrättades om åtgärden m.m (kommittédirektiv 2012:14).

När så Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet nu avlämnat sitt betänkande ([SOU 2013:62](#)) finns också ett förslag till ändrade regler i kapitel 12. Tredjemansrevision finns kvar och det allmänna informations- och uppgiftsletandet - s.k. generell tredjemansrevision - definieras och regleras med följande förslag till stadgande:

"Tredjemansrevision får användas även för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan än den som revideras. - En sådan tredjemansrevision får dock användas endast om det finns anledning att anta att uppgifter från den reviderade är av betydelse för kontrollen."

Med lagtextförslaget avses med "kontroll av *någon* annan" vem som helst, som ännu inte är känd. I motiven sägs:

"Det bör föreligga anledning att anta att kontrollen rörande den *skatteundrandragande företeelsen* typiskt sett kan förväntas möjliggöra kontroll av *kontrollvärda subjekt*".

Tanken är att det *inte ska ställas några högre krav* för att uppgifter från den reviderade ska anses vara av betydelse för kontrollen, vilket upprepas i betänkandet (s. 415, 499). När och under vilka förutsättningar en sådan "kontroll" får inledas lämnas oreglerad.

Uppgifter om vad som söks eller om vem uppgifter söks får utelämnas i beslutet, varefter förslaget toppas med en reglering om "överskottsinformation":

"Revisorn får inte söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet. - Skatteverket får dock återge eller åberopa innehållet i en handling som inte omfattas av revisionsbeslutet, eller uppgift i en sådan handling, om Skatteverket, trots vad som föreskrivs i första stycket, får kännedom om handlingen vid revisionen."

Därmed skulle rättssäkerheten ha stärkts (!). Enligt min uppfattning går det väl knappast att få en bättre definition på "*fishing expedition*", dvs. att med låga krav på träffsäkerhet ha rätt att hos vilken näringsidkare som helst leta efter namn och annan information för att se om man kan hitta "kontrollvärda subjekt".

Det enda "skyddet" för enskilda är att de om vilka uppgifter erhållits ska, om uppgiften ska användas för beskattningsåtgärd mot denne, få begära att uppgiften inte används i beskattningsbeslut mot honom/henne, och då ska SKV inte få göra det om domstolen finner uppgiften skyddsvärd (?). Det förtjänar att upprepas: SKV ska först fritt få samla in uppgifter om alla och envar - från t.ex. en bank - och sedan när man anser att dessa uppgifter för vissa bör leda till höjda taxeringar, ska dessa underrättas, få be att uppgiften undantas, förvaltningsrätten säga att den får undantas om rätten anser uppgiften skyddsvärd, och sedan ska SKV bortse från uppgiften. Ska Skatteverket sedan låtsas som att de inte vet om det de redan vet, och inte söka denna information på annat sätt? (Jfr Hollywood-varianten när domaren instruerar juryn att inte ta hänsyn till det de nyss hörde.)

Varför inte undanta uppgifterna *innan* de kommer till Skatteverkets kännedom om de nu är skyddsvärda? Nej, det är för besvärligt ("betydande fördröjningar i revisionsarbetet") och, det tyngsta skälet enligt utredningen, det finns i många fall ett intresse att den som kontrollen avser inte känner till beslutet om tredjemansrevision innan den företagits (se betänkandet s. 418).

Mot detta ska ställas de motiv som Rättssäkerhetsreformen 1994 byggde på då skyddet för enskilda att från revisionen få undanta känsliga handlingar, på Svea hovrätts förslag, t.o.m. förseddes med möjligheten att inte ens domstolen behöver öppna det förslutna kuvertet, utan om möjligt bara pröva principfrågan. Meningen med skyddet är nämligen att uppgifterna inte ska komma till någon annans kännedom, helst inte ens domstolens (hovrätten hänvisade till att det är så beslagsmål hanteras).

Den uppmärksamme läsaren har nu redan förstått vad detta leder till, nämligen att det enda som hittills fått HFD och kammarrätten att inte godkänna tredjemansrevisionerna mot SEB och huvuddomänen .SE nu undanröjs. Det var ju problemet att hos den reviderade företa prövningen av vilka handlingar som är skyddsvärda respektive inte skyddsvärda, som ansågs vara det enda som var oproportionerligt enligt den svenska förvaltningsrättsliga proportionalitetsprincipen (mycket begränsat omfång enligt [HFD 2012 ref. 12](#) med hänvisning till [RÅ 1999 ref. 76](#), "Barsebäcksmålet"). Skulle riksdagen anta den nu föreslagna regleringen skulle den kunna ses som en ersättning, varför invändningar från den reviderade under revisionen skulle falla.

I övrigt överlåter förslaget det på Skatteverket att "beakta proportionalitetsprincipen" och avgöra vad som är en rimlig generell tredjemansrevision samt att Skatteverket bör "dokumentera de överväganden som görs vid valet av kontrollobjekt och kontrollmetod i samband med tredjemanskontroller" (bet. s. 424).

Nej, detta är inte rättssäkerhet och inte heller något skydd för integriteten. Inte heller beaktar utredningen artikel 8 i europeiska konventionen till skydd för de mänskliga rättigheterna (EKMR) eller verkar vilja ta på allvar att revisionsreglerna direkt samspelar med tvångsåtgärderna vite och bevissäkring. Uppgiftsletande hos vilken näringsidkare som helst under tvång för att få information om *någon annan* omfattas definitivt av den praxis som utvecklats av Strasbourgdomstolen, även om utredningen inte kunnat finna något mål om tredjemansrevision. Det beror sannolikt på att denna åtgärd inte är tillåten i de flesta andra europeiska stater och att ingen svensk näringsidkare ännu orkat driva ett sådant mål ända till Strasbourg.

Förslaget motiveras med att det är utredningar mot grov ekonomisk brottslighet som uppskattas svara för 80-90 procent av de generella tredjemansrevisionerna (s. 369 i betänkandet). Men då gäller väl reglerna om husrannsakan i 28 kap. rättegångsbalken om efterforskning hos tredje man om det föreligger "synnerliga skäl"? Eller är "tredjemanskontrollerna" ett sätt att kringgå regleringen i rättegångsbalken?

Avslutningsvis: Det kallas "generell tredjemansrevision", men är egentligen bara en etikett för ett

sökande efter uppgifter hos banker, internetcentra, andra stora uppgiftsdepåer eller vilket företag som helst för att få reda på om någon skattefuskar (ett slags "skatterättens FRA-lag"). Nu har denna omstridda möjlighet utretts igen och bör bli föremål för en allmän och öppen debatt, inte minst med och bland våra politiker. Enligt grundlagen är det riksdagen som ska sätta gränserna, inte överlåta på Skatteverket och domstolar att med en vag lagstiftning göra dessa bedömningar i varje enskilt fall. Men till dess att regering och riksdag gör sitt jobb blir det på grund av de rättsliga ramar som EKMR och EU-rätten sätter en fråga som både kan och bör processas i varje enskilt fall och, såsom med skattetilläggen, i något eller några fall föras hela vägen till Strasbourg (eller Luxemburg), om inte Sverige denna gång väljer att ta mänskliga rättigheter på allvar i förväg.

Det behövs sålunda omgående en ny utredning som får en besättning som sätter mänskliga rättigheter i fokus och där uppgiftsinsamlandet avvägs noggrant mot svensk och internationell rätt och regleras i tydlig lagstiftning, så att både Skatteverket och företagen får klara besked om vad som gäller. Först då har lagstiftaren gjort sitt jobb enligt 2 kap. RF.



Anders Hultqvist

Adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.