

Anders Hultqvist

Tvångsåtgärdslagen prövad av Regeringsrätten

Inledning

Den 1 juli 1994 ersattes bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen av *lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet*, ofta kallad tvångsåtgärdslagen och förkortas TVL.¹ Den nya lagen tillkom som ett resultat av Rättssäkerhetskommitténs arbete med att stärka den enskildes rättssäkerhet vid beskattningen.² Den skiljer sig från föregångaren på ett antal väsentliga punkter, bl.a. genom att tvångsåtgärderna är mer preciserade och huvudsakligen skall beslutas av domstol på talan av granskningsledare vid skattemyndighet. För att undvika effektivitetsförluster i brådskande fall, får dock granskningsledaren fatta beslut om tvångsåtgärder när länsrättens beslut inte kan avvaktas (15 § TVL). Han har också vissa befogenheter i samband med en revision som genomförs med stöd av tvångsåtgärdslagen (se 14 § 2 st TVL).

Enligt bevissäkringslagen fattades beslutet direkt av granskningsledaren och domstolsprövning kunde endast ske i efterhand. Bevissäkringslagen tillämpades sällan, under senare tid endast i ett par fall per år. Hotet om bevissäkring förefaller emellertid ha framtingat "samtycke" hos de reviderade, framförallt vid s.k. *överraskningsrevisioner*. Detta skapade en mycket olustig situation där förutsättningarna för tvångsåtgärder varken blev ordentligt dokumenterade eller kunde prövas av domstol. Det bör noteras att polis eller åklagare aldrig får åberopa samtycke till husrannsakan, med mindre än att den misstänkte själv begärt åtgärden (28 kap. 1 § 3 st RB).

Ingen kan undandra sig en revision, utan den som får revideras har även i fortsättningen att välja mellan att samverka med skattemyndigheten under revisionen eller att bli föremål för en med tvångsåtgärdslagen genomdriven revision. Tredska är nämligen ett tillräckligt skäl för en tvångsåtgärd. Rättssäkerhetsreformen har dock inneburit att man numera tydligt kan skilja mellan revisioner i samverkan och tvångsåtgärder.³

¹ Förkortningen TVL introducerades av skatteförvaltningen och används även av förvaltningsdomstolarna, inklusive Regeringsrätten. Den förefaller vara väl vald, men är sannolikt en kompromiss i förhållande till de mer näraliggande förkortningsalternativen TÅL eller TVÅL, som skulle kunna komma att uppfattas som komiska eller anstötliga. Alternativen LST, LSTB eller andra bokstavskombinationer är inte heller att föredra.

² Se vidare betänkandet Rättssäkerheten vid beskattningen, SOU 1993:62, och Regeringens proposition 1993/94:151. För en översikt av rättssäkerhetsreformen, se Kerstin Tollerz, Skattekontroll och rättssäkerhet, Skattenytt (SN) 1994 s. 453 ff, och Karin Almgren, Rättssäkerhet vid beskattningen, Svensk skatteidning (SST) 1994 s. 348 ff.

³ Se vidare Hultqvist, Skillnaden mellan skattekontroll i samverkan och tvångsåtgärder, SST 1994 s. 463 ff. Jfr även Bo Norrman, Stickprovskontroller SST 1994 s. 604 f. För annan uppfattning, se Arne Baekkevold, Taxeringsrevision – på den skattskyldiges villkor? SST 1994 s. 366 f., och dens. Replik om skattekontrollen, SST 1994 s. 606 ff.

Kortfattat om tvångsåtgärdslagen

Tvångsåtgärder

Det finns fyra typer av tvångsåtgärder i TVL:

1. Revision (tvångsrevision) i den reviderades verksamhetslokaler,
2. eftersökande och omhändertagande av handlingar,
3. granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift och
4. förseglning av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme.

Under en revision kan det således bli fråga om att antingen utföra hela eller del av revisionen i den reviderades verksamhetslokaler (5 §) eller att endast hämta (*eftersöka och omhänderta*) de handlingar som skall revideras (7 §) för att sedan granska dem på annan plats (vanligen hos skattemyndigheten). För det fall att handlingarna inte finns i den reviderades verksamhetslokaler får handlingar eftersökas hos annan, t.ex. i företagsledarens bostad, hos revisorn, hos en släkting etc., och omhändertas om det finns *särskild anledning* att anta att handlingarna finns där (8 §).

När en tvångsrevision i den reviderades verksamhetslokaler beslutats får handlingar eftersökas och omhändertas, om de inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål (6 §). Detta är en av de åtgärder som granskningsledaren själv får besluta om (14 § 2 st), vilket motive-rats med att tvångsåtgärden då redan har sanktionerats genom ett domstolsbeslut (enligt 5 §).

Övriga tvångsåtgärder avser dels inhämtande av handlingar och uppgifter (9 och 10 §§) och dels förseglning av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 §) och behandlas inte i denna artikel.

Tredska

Som nämnts ovan kan tvångsåtgärd aktualiseras om den reviderade tredskas vid fullgörandet av sina skyldigheter enligt taxeringslagen m.fl. lagar (se 1 § TVL). Det uttrycks i TVL som att den reviderade "inte medverkar på föreskrivet sätt" (5 §), handling "inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål" (6§), "föreläggande att lämna ut handlingen inte följs" (7 §, jfr 9 §).

Tvångsåtgärd på grund av tredska konkurrerar i viss mån med ett vitesföreläggande, som kan komma till användning enligt de flesta skattekontrollbestämmelser. Åtgärd enligt TVL torde i allmänhet betraktas som grövre, varför proportionalitetsbestämmelsen (4 §) sannolikt fordrar att det inte kan anses räcka med ett vitesföreläggande.⁴

Möjligheten till tvångsåtgärd vid tredska har hittills använts i mycket få fall. Jag har tidigare kommenterat ett sådant fall.⁵ Den reviderade vägrade att medverka vid revisionen med hänsyn till rätten att vara passiv enligt artikel 6 ("charged with a criminal offence") i den europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (ofta benämnd Europakonventionen). Kammarrätten i Göteborg anförde:

"Bolagen har inte följt föreläggande att lämna ut de handlingar som skattemyndigheten efterfrågat efter beslut om revision i bolagen. Det har inte framkommit att den begärda åtgärden är mer omfattande än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden. På grund härav och då revisionen inte på frivillig väg kunnat genomföras i de reviderade bolagens verksamhetslokaler finner kammarrätten förutsättningar föreligga för att de hand-

⁴ Jfr prop. 1993/94:151 s. 102 och SOU 1993:62 s. 193.

⁵ Se dom av kammarrätten i Göteborg 1995-06-22, mål nr. 4350-1995 och 4351-1995. Den finns återgiven i FAR Info nr. 14/95 s. 17 ff. Domen har överklagats till Regeringsrätten, som har beviljat prövningstillstånd.

lingar som omfattas av revisionen får eftersökas i bolagens verksamhetslokaler på .. och omhändertas för granskning.”

Frågan om rätten att vara passiv när revisionen helt eller delvis avser sådant som kan innebära påförande av skattetillägg resp. leda till åtal skall inte diskuteras i detta sammanhang. Det kan emellertid framhållas att även om den skattskyldige bör ha rätt att vara passiv vid skatteutredningen, när den avser sådana omständigheter som kan leda till straffliknande sanktioner, behöver det inte innebära att tvångsåtgärder inte får användas. Under en brottsutredning – *förundersökningen* – kan likaledes husrannsakan genomföras, trots den misstänktes rätt att vara passiv.⁶

Å andra sidan får tvångsåtgärder inte användas som repressalier emot en skattskyldig som vill utnyttja sin rätt att vara passiv eller vill få omfattningen av denna rättighet prövad av domstol. En fråga som inte diskuterats närmare i domen är varför det inte räckte med ett vitesföreläggande, när den reviderade endast gjorde en principiell invändning, i stället för att direkt använda tvångsåtgärdslagen.⁷

Sabotagerevisitet

Det största behovet av tvångsåtgärdslagen och därmed den vanligaste grunden för tvångsåtgärder vid skattekontrollen är *sabotagerisken*. Tvångsåtgärdslagen har sedan dess införande för drygt ett år sedan tillämpats i sextiofallet fall. Fallen avser oftast småföretag, påfallande många pizzerior och restauranger, och normalt har skattemyndigheten fått bifall till sin ansökan. I några få fall har länsrätten avslagit ansökan. Huvuddelen av fallen har stannat i länsrätten, några har gått vidare till kammarrätten och ett har nu nått Regeringsrätten.

Medan rekvisitet avseende tredska tar sikte på personer som, trots att de blivit förelagda att lämna uppgifter eller samverka vid revision m.m., inte vill medverka, är sabotagerekvisitet avsett för de situationer där den som skall revideras kan förväntas vilja försvåra eller omöjliggöra en kontroll och därför behöver revideras utan förvarning (s.k. *överraskningsrevision*). Rekvisitet är delvis utformat på samma sätt som i den tidigare bevissäkringslagen, dvs. det avser både risk för *undanhållande* och för *förvanskning*, men till skillnad från bevissäkringslagen krävs *påtaglig risk* i stället för enbart risk. I lagtexten står det således ”påtaglig risk att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas” (5 §) och ”påtaglig risk att handlingen undanhålls eller förvanskas” (6–8 §§).

Till skillnad mot vad som gäller vid husrannsakan fordras inte att brott kan misstänkas, dvs. den mot vilken åtgärden riktas behöver varken vara misstänkt för skattebedrägeri eller bokföringsbrott, utan det räcker med att det finns påtaglig risk att bokföring och övriga handlingar undanhålls eller t.o.m. förvanskas, om man i förväg meddelar att revision skall ske. En konsekvens av detta resonemang är att åtgärden får genomföras utan att den mot vilken åtgärden riktas underrättas i förväg (5 § 2 st och 7 § 2 st). Som en motvikt finns dock regler som garanterar att den, hos vilken åtgärden skall verkställas och annan som berörs av beslutet, åtminstone skall ha underrättats om beslutet samt beretts tillfälle att själv eller genom behörig företrädare närvara och att tillkalla ombud eller biträde, innan beslutet verkställs (22 §), dvs. underrättelse om beslutet sker på plats, strax innan åtgärden verkställs.

⁶ Se vidare min kommentar till domen i FAR Info nr. 14/95 s. 20 f. Frågan om Europakonventionens betydelse vid skatteutredningar har också varit föremål för diskussion i tidskriften Advokaten; se 1994 s. 242 (Claes Sjölin), 1995 s. 4 (Claes Sjölin), 1995 s. 6 (RSV) och 1995 s. 9 (Anders Hultqvist).

⁷ Jämför t.ex. RÅ 1986 ref. 69 (Hägglöfsmålet) där frågan om revisionens omfattning prövades med anledning av ett vitesföreläggande.

Dessa befogenheter är ingalunda självklara, utan är i ett internationellt perspektiv långtgående, motiverade av effektivitetsskäl. Alternativet är, såsom i flera länder, att åtgärder som kan karaktäriseras som husrannsakan endast får användas vid misstanke om brott. Även konkurrensmyndigheternas befogenheter förutsätter misstanke om brott mot konkurrensbestämmelserna (se 47 § konkurrenslagen [1993:20]). Möjligheten att med tvång kunna bereda sig tillträde till lokaler, förvaringsplatser och andra utrymmen, utan att misstanke om brott föreligger är en eftergift av kontrollhänsyn. Det var ingalunda ett enkelt beslut, utan det var resultatet av en kompromiss inom Rättssäkerhetskommittén mellan flera motstående intressen, av såväl politisk som juridisk karaktär.⁸ Ett avgörande argument till fördel för effektivitetsintresset var nämligen att det annars skulle uppstå ett glapp mellan skatteutredning och brottsutredning, när man har att göra med en skattskyldig som kan befaras vilja oimintetgöra skattekontrollen, men ännu inte har gjort något som kan grunda misstanke om brott.⁹

För att skydda de enskildas integritet och undvika onödiga tvångsåtgärder ställdes krav på att misstanken om sabotagebenägenhet kunde visas i det enskilda fallet samt att domstol i förväg skulle pröva åtgärden. Med rekvisitet *påtaglig risk* avses en konkret risk i det föreliggande fallet, dvs. inte endast en allmän, abstrakt risk.¹⁰ Någon allmän behörighet att utföra en överraskningsrevision finns således inte.¹¹ I propositionen sägs följande:

”Riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan. Med uttrycket *påtaglig risk* avses inte att det skall vara fråga om en mer överhängande risk utan att risken i det enskilda fallet skall kunna beläggas. Risken skall således vara individualiserad och inte enbart allmän. Även om en rad omständigheter av mer allmän karaktär kan beaktas vid bedömningen bör det således finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk.

Vid bedömningen av den grad av misstanke som bör krävas har proportionalitetsprincipen – dvs. att vikten av tvångsåtgärden skall uppväga det intrång eller men som åtgärden innebär – stor betydelse bl.a. vad gäller storleken på befarade undandraganden liksom möjligheten till alternativa kontrollåtgärder.”¹²

I specialmotiveringen ges sedan ett antal exempel på omständigheter som kan tyda på sabotagerisk:

- Hot eller förtäckta hot om sabotage,
- påtaglig nervositet eller ökad aktivitet i samband med vetskap om förestående granskning,

⁸ I Rättssäkerhetskommittén fanns både skatteförvaltningen, näringslivet, advokatkåren, domstolarna och departement representerade, liksom flertalet politiska partier. Det bör noteras att kommittén till slut var enig, även om vägen dit fordrade ömsesidiga givanden och taganden. Den opposition mot denna syntes, som sedermera resulterat i tillsättandet av en ”återställarkommitté” (se dir. 1995:11), kom från några håll inom skatteförvaltningen. Liksom jag tidigare påpekat avseende frågan om skatteflykt (se SN 1995 s. 586) är direktiven även i denna del tendentiösa och ger en oriktig bild av verkligheten, vilket jag skall återkomma till i ett annat sammanhang. Här skall endast påpekas att den balans, som uppnåddes genom betänkandet, var väl förankrad inom olika samhällssektorer och torde därigenom ha skapat legitimitet för förfarandet. Denna legitimitet riskerar nu åter att gå förlorad – en omständighet som bör leda till eftertanke, eftersom bristande legitimitet sannolikt är mer effektivitetshämmande än rättssäkerhetsgarantier.

⁹ Se SOU 1993:62 s. 183 f. Jfr prop. 1993/94:151 s. 100.

¹⁰ Riskrekvisitet hämtades från betalningssäkringslagen, där man just ställt krav på en konkret risk i varje enskilt fall (se SOU 1993:62 s. 184). Det bör dock noteras att riskbedömningen naturligen inte är densamma i de två lagarna, eftersom den ena avser benägenheten att sabotera en utredning, den andra benägenheten att undandra sig att betala kommande skatt, även om de stundom sammanfaller.

¹¹ Jfr SOU 1993:62 s. 233.

¹² Se prop. 1993/94:151 s. 102.

- om grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid,
- om bolaget eller dess företrädare på annat sätt försöker att undandra sig sina skyldigheter,
- omfattande transaktioner med oseriösa företagare,
- oklara eller konstruerade ägarförhållanden,
- tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden.¹³

Det bör framhållas att exempelkatalogen tillkom under departementsbehandlingen och den diskuterades således inte i Rättssäkerhetskommittén. Min uppfattning är att den förefaller vara välavvägd om man läser den tillsammans med det övergripande syftet för rekvisitet och ser den som exempel på vad som *kan vara* – men inte alltid *behöver* vara – omständigheter som tyder på sabotagebenägenhet.

Meningen med ett domstolsbeslut är att ett opartiskt organ skall pröva förutsättningarna för åtgärden innan den genomförs, så att skattemyndigheten endast använder tvångsåtgärder när det finns rimliga skäl i det enskilda fallet. Samtidigt är det svårt att föra en objektiv diskussion av vad som generellt konstituerar en påtaglig risk. Ytterst är det därför en omdömesfråga för varje domare som fattar beslut i dessa frågor.

Regeringsrättens dom

Regeringsrätten har i dom den 28 september 1995 (mål nr. 3122-1995) för första gången prövat tvångsåtgärdslagen (jfr rättsfallsreferatet i detta häfte). I fallet hade skattemyndigheten den 16 maj 1995 beslutat om revision mot ett handelsbolag som bedrev pizzeria och restaurangrörelse. Beslutet delgavs inte bolaget. Därefter ansökte skattemyndigheten hos länsrätten om tvångsåtgärder mot bolaget och dess revisor. Länsrätten och kammarrätten avlog skattemyndighetens ansökan om tvångsåtgärder, medan Regeringsrätten i huvudsak biföll ansökan.

Domen belyser framförallt den riskbedömning som skall ske innan beslut om tvångsåtgärd fattas, vad som krävs för att revisionen skall få genomföras i den reviderades lokaler och hur riskbedömningen skall ske avseende räkenskapsmaterial hos företagsrevisorn.

Riskbedömningen

Både länsrätten och kammarrätten ansåg att skattemyndigheten inte hade visat att tillräckliga skäl för att en individualiserad risk förelåg i det aktuella fallet. Regeringsrätten gjorde motsatt bedömning, varför det kan vara intressant att närmare studera de omständigheter som åberopades i ärendet (se länsrättens dom):

1. Företaget redovisade enligt skattemyndigheten en låg bruttovinst (53,9 % vid taxeringen 1993 resp. 46,2 %, tax. 1994), vilken angavs understiga branschgenomsnittet med 60–70 %. Detta tydde därför på att samtliga intäkter inte redovisats.

2. Polisen hade under januari och februari 1995 bedrivit spaning mot handelsbolagets verksamhet vid 15 tillfällen. Därvid hade det enligt skattemyndigheten framkommit att personer som inte var ägare till bolaget hade arbetat i verksamheten, varvid det kunde antas att "svart arbetskraft" anlitats. Vidare hade spaningen även omfattat *kundräkning*, som använts för att göra en bedömning av huruvida den omsättning som redovisats i

¹³ Se prop. 1993/94:151 s. 154 f.

samband med mervärdesskattedeklarationerna överensstämde med den faktiska omsättningen. Enligt skattemyndigheten översteg den *beräknade omsättningen* för januari-februari 1995 den redovisade omsättningen för de sex föregående redovisade perioderna med mellan 20–80 %.

3. Vid 1994 års taxering gjordes en s.k. kontantberäkning för ägarfamiljen, vilken visade ett underskott med ca. 240 000 kronor. Skattemyndigheten valde emellertid att inte skönstaxera familjen, efter att makarna uppgivit att man fått lån från icke namngivna släktingar i ett annat land.

4. Handelsbolaget hade, trots anmaning, inte inkommit med uppbördsdeklarationer för uppbördsperioderna februari och mars 1995.

5. Handelsbolaget hade inte inkommit med någon mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden januari-februari 1995. Den skulle ha inlämnats den 5 april 1995. Ett skönsbeskattningsbeslut avseende perioden fattades den 10 maj 1995.

6. Det hade under mitten av maj 1995 inkommit anonyma uppgifter till både skattemyndigheten och kronofogdemyndigheten att ägarna var i färd med att sälja bolaget och att en del av betalningen skulle vara "svart" och att det förekom (ej preciserade) oegentligheter på restaurangen.

Länsrätten anförde: "Omständigheter som kan tyda på sabotagerisk som åberopats i målet är avvikande bruttovinst från vad som är normalt i branschen, kontantunderskott, tecken på svart arbetskraft, avsaknad av vissa uppbörds- och mervärdesskattedeklarationer, anonyma telefonsamtal m.m. För att så ingripande åtgärder som en s.k. överraskningsrevision m.m. skall få vidtas, får enligt lagens förarbeten anses framgå att kraven på att skattemyndigheten visar att sabotagerisk föreligger får ställas relativt högt. – Vid en samlad bedömning finner länsrätten att skattemyndigheten inte har visat tillräckliga skäl för att en individualiserad risk eller annan konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk kan anses föreligga. Skattemyndighetens talan skall därför avslås."

Kammarrätten hade följande motivering: "Revisionen avser inte inkomsttaxeringen. Ett kontantunderskott för beskattningsåret 1993 som inte föranlett någon åtgärd kan inte anses utvisa att det nu föreligger en påtaglig risk av det slag som skattemyndigheten gör gällande. Enligt kammarrättens mening kan inte heller överifierade anonyma uppgifter, som inte stöds konkret av andra uppgifter, anses tillräckliga för yrkad åtgärd. Övriga av skattemyndigheten åberopade omständigheter utgör skäl för en granskning. De kan dock inte anses indikera att bolaget inte skulle samverka vid en sådan."

Regeringsrätten, som gjorde motsatt bedömning, anförde avseende riskbedömningen: "Vid prövningen om det föreligger risk för undanhållande eller förvanskning gäller enligt förarbetena att riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning men att risken skall kunna beläggas i det enskilda fallet. Som exempel på omständigheter som kan tyda på sådan risk nämns i förarbetena bl.a. tecken på att den reviderade eller hans företrädare försöker undandra sig sina skyldigheter och tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden (prop. ...). – Mot bakgrund av vad RSV anför om revisionens inriktning finner Regeringsrätten att revisionen inte utan svårighet kan genomföras på annan plats än i bolagets verksamhetslokaler. Vad som anförts får också anses visa att det föreligger en påtaglig risk för att bolaget kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas om tillfälle ges. Fog finns därför att att tillåta att åtgärden genomförs utan att bolaget underrättas i förväg."

Regeringsrätten gjorde således en annan bedömning avseende risken att bolaget skulle undanhålla eller förvanska kontrollmaterial än både läns- och kammarrätten. Det förefaller inte som om Regeringsrätten haft något annat underlag för sin bedömning än vad som åberopades inför de tidigare instanserna, även om det framhölls att RSV utöver de grunder som skattemyndigheten åberopat anför ett antal omständigheter. De synes emel-

lertid vara identiska med tidigare återopade omständigheter.

Både Regeringsrätten och länsrätten återopade förarbetsuttalanden till stöd för sitt beslut, men kom som nämnts till olika slutsats avseende riskbedömningen. Länsrätten fann att kraven på att skattemyndigheten visar att sabotagerisk föreligger enligt förarbetena ställs relativt högt. Regeringsrättens motivering är kortfattad och säger egentligen ingenting om den riskbedömning som gjorts i fallet, utom möjligen att man tagit fasta på två exempel i förarbetena, dvs. *tecken på* att den reviderade eller hans företrädare försöker undandra sig sina skyldigheter och *tecken på* omfattande eller avancerade skatteundandraganden.

Det senare exemplet är korrekt återgivet från propositionen, medan det förstnämnda inte innehåller orden "tecken på" (se ovan). Det framgår inte huruvida detta är ett misstag eller om man skall läsa det som att Regeringsrätten anser "tecken på" är ett sätt att mildra beviskraven för att visa "påtaglig risk". Det torde normalt anses vara mindre krävande att visa "tecken på" viss omständighet, än att visa att sådan de facto föreligger. Det hade därför varit till stor hjälp för rättstillämpningen om Regeringsrätten mer utförligt hade kommenterat vikten av de olika omständigheterna och framförallt det sätt varpå de bevisats.

En första fråga är om det räcker med att skattemyndigheten påstår att vissa omständigheter föreligger eller om myndigheten också skall förebringa bevis avseende dessa omständigheter. Kammarrätten underkände t.ex. "overifierade anonyma uppgifter, som inte stöds konkret av andra uppgifter". Uppgifterna var inte enbart anonyma, utan enligt kammarrätten dessutom overifierade, dvs. domstolen hade ingen möjlighet att kontrollera innehållet. Det är således relevant att fråga om Regeringsrätten anser att sådana uppgifter över huvud taget får beaktas. Det förekommer nämligen att konkurrenter försöker diskreditera varandra och det är därför extra viktigt hur man skall förfara med sådana uppgifter när de, som kammarrätten anför, inte stöds av andra uppgifter.

När det sedan gäller bruttovinstberäkningen och kontantberäkningen kan följande sägas. I en färsk dom avseende skönstaxering (*RÅ 1995 ref. 31*) framhöll Regeringsrätten följande avseende bevisvärdet hos bruttovinstkalkyler vid skönstaxering:

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

I målet hade det reviderade företaget i livsmedelsförsäljningsbranschen en bruttovinst enligt kalkylen på knappt 2,5 %, medan genomsnittet i branschen var 18,2 %, dvs. drygt en tiondel av branschgenomsnittet och över huvud taget mycket låg. Regeringsrätten fann att de förklaringar avseende den låga bruttovinsten som den skattskyldige lämnade borde godtas, varför kalkylen inte ansågs utgöra ett tillräckligt skäl för skönstaxering. Jämför även studien i en nyutkommen avhandling avseende bevisprövningen i taxeringsmål:

"När bevisvärden skall åsättas kontantberäkningar och bruttovinstberäkningar bör följande uppmärksammas. Kontantberäkningar har i sig inget bevisvärde. De görs utifrån uppgifter i självdeklarationen som i sin tur bygger faktiska förhållanden som redovisas i beräkningarna. Det blir därmed uppgifternas på grundval av de faktiska förhållandenas bevisvärde i sig som primärt anger en kontantberäknings bevisvärde. De förklaringar som den skattskyldige lämnar till ett lågt kontantöverskott förstärker eller försvagar bevisvärdet av kontantberäkningen." ..
"På principiellt samma sätt som vid kontantberäkningar är bruttovinstberäkningens bevisvärde primärt beroende av räkenskapernas tillförlitlighet, dvs. de faktiska förhållanden som redovisas i beräkningen. De förklaringar som den skattskyldige lämnar till en relativt sett låg bruttovinst kan förstärka eller försvaga bevisvärdet av en bruttovinstberäkning."¹⁴

I det nu aktuella målet avseende tvångsåtgärdslagen hade kontantberäkningen inte lett till skönstaxering och bruttovinstberäkningen förefaller inte kunna läggas till grund för en skönstaxering, utan att man först tar hänsyn till de förklaringar som bolaget kan komma att lämna. Det bör också framhållas att kontantberäkningen avsåg delägarna, varför ett kontantunderskott inte direkt behöver indikera oredovisade intäkter i bolaget, utan kan i stället bero på icke redovisade intäkter i inkomstslagen tjänst och kapital (t.ex. realisationsvinster), icke skattepliktiga inkomster eller andra orsaker (t.ex. lån).

På samma sätt torde det förhålla sig med den s.k. kundräkningen som polisen bistått skattemyndigheten med. Det framgår inte av domarna hur kundräkningen utförts eller hur den använts för att beräkna en omsättning.¹⁵ Sannolikt bör kunderna antagits ha köpt mat och dryck av en viss genomsnittlig mängd och fråga är då hur tillförlitlig en sådan beräkning är. Flera frågor kan ställas: Vilka mängder har kunderna antagits konsumera och kan det tänkas att personer uppehållit sig på restaurangen utan att beställa något eller mycket små mängder? Etc.

Bland de mer graverande omständigheterna är uppgifterna om att personer arbetat i verksamheten, utan att bolaget redovisat källskatt eller lämnat kontrolluppgifter. Frågan är bara vad Regeringsrätten krävt i bevishänseende avseende dessa omständigheter.

Om man antar att Regeringsrätten rimligen inte kan ha fäst avseende vid de anonyma uppgifterna och inte heller tillmätt en kontantberäkning som inte föranlett skönstaxering särskilt stort värde är det således bruttovinstberäkningen samt polisens spaningsrapport och den därpå grundade beräkningen som lagts till grund för riskbedömningen. Flera bevis kan samverka och skapa ett högre bevisvärde än bevisen var för sig. Samtidigt måste man ha i åtanke att flera bevis med lågt bevisvärde också sammanlagt kan ge ett lågt bevisvärde. Bevisen får inte ömsesidigt förstärka varandra.¹⁶ Mycket talar för att Regeringsrätten ansett att de anförda omständigheterna utgjort ett *tecken på* omfattande eller avancerande skatteundandraganden, vilka i sin tur skapat den påtagliga risken för undanhållande eller förvanskning av revisionsmaterialet.

Ytterst måste det vara en fråga för varje domare att göra en samlad bedömning av huruvida de av skattemyndigheten anförda och visade omständigheterna konstituerar en påtaglig risk (en konkret risk i det enskilda fallet) för undanhållande eller förvanskning av revisionsmaterialet. Regeringsrättens dom ger dock inte särskilt stor vägledning avseende riskbedömningen, eftersom motiveringen är så kortfattad. Möjligen skall domen tolkas som att Regeringsrätten markerat att det inte krävs så mycket för att konstituera en påtaglig risk, utan att det räcker med att man kan misstänka att skatt undanhållits.

¹⁴ Se Börje Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm 1995 s. 401.

¹⁵ Det framgår inte heller om polisen använts för spaning i skatteärendet – i så fall sannolikt därför att skattemyndigheten enligt JO är förhindrad att spana – eller om polisen haft något eget ärende avseende restaurangen och kundräkningen är en biprodukt eller i vart fall ursprungligen utförts i ett annat syfte.

¹⁶ Se Leidhammar a.a.s. 138.

Konsumerar beslut enligt 5 § åtgärd enligt 7 § TVL?

En del revisioner kan endast genomföras i verksamhetslokalerna på grund av att handlingar m.m. inte utan svårighet kan fraktas från platsen, t.ex. revisioner mot större företag. Enligt 3 kap. 12 § taxeringslagen skall den reviderade då om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. I vissa fall behöver ingen del av revisionen utföras i lokalerna, särskilt i fråga om ett enmansaktiebolag där både kassa och lager saknas. I åter andra fall fordras att viss del av revisionen utförs i lokalerna, medan framförallt handlingarna kan granskas på annan plats.

RSV och (tidigare) skattemyndigheten yrkade tvångsåtgärd enligt både 5 och 7 §§ TVL. Meningen med att utforma ansökan på detta sätt har sannolikt varit att erhålla ett beslut enligt 5 § TVL för de åtgärder som inte utan svårighet kan genomföras på annan plats, i detta fall att utföra lager- och kassainventering, att kontrollera kassarutiner och kassaapparaters programmering samt identifiera anställd personal (se länsrättens dom). Förutom dessa åtgärder i verksamhetslokalerna kunde skattemyndigheten ta med sig de handlingar som skulle granskas, dvs. granskningen av handlingarna behövde inte ske i verksamhetslokalerna.

Beslutet enligt 5 § TVL skulle då ha kunnat begränsas till de nämnda åtgärderna och kompletterats med ett beslut om åtgärd enligt 7 § TVL. Regeringsrätten biföll RSV:s talan avseende revision enligt 5 §, dvs. att revisionen fick ske i den reviderades verksamhetslokaler, men inte yrkandet om eftersökande och omhändertagande enligt 7 §, med hänvisning till 6 och 14 §§ TVL. Regeringsrätten ansåg således att dess beslut om revision i verksamhetslokalerna inte behövde begränsas, varför granskningsledaren kunde utnyttja sin egen befogenhet att besluta om eftersökande och omhändertagande av handlingar och sedan välja om granskningen av dessa också skulle utföras i verksamhetslokalerna eller hos skattemyndigheten.

Enligt proportionalitetsprincipen skall beslut om tvångsåtgärd fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde (4 § TVL). Rimligen bör den också begränsas till vad som är nödvändigt. I propositionen anfördes följande:

"Kraven på proportionalitet i 4 § gäller både för om åtgärden över huvud taget skall få företas och för hur den skall bedrivas samt den tid åtgärden får pågå. Det är t.ex. tänkbart att åtgärderna i verksamhetslokalerna kan begränsas till inventering och besiktning, medan handlingarna granskas på annan plats. En annan möjlighet är att granskningsledaren i ett visst skede av revisionen bedriver granskningen i lokalerna för att sedan fortsätta kontrollen på annan plats. Detta kan t.ex. vara nödvändigt för att granskningsledaren skall kunna bilda sig en uppfattning om bokföringsrutiner och bokföringens tillförlitlighet. Beslut om granskning i verksamhetslokaler kan även begränsas till viss tid. Skulle granskningsledaren senare märka att tiden inte räcker till, kan han ansöka om ett nytt beslut. Förhållandena kan vara mycket skiftande och därför fordras att domstolen (eller vid interimistiska beslut, granskningsledaren) noga prövar nödvändigheten av att revisionen eller delar av revisionen genomförs i verksamhetslokalerna."¹⁷ (kurs. här)

I detta fall hade varken skattemyndigheten eller RSV yrkat att hela revisionen skulle genomföras i verksamhetslokalerna, men trots detta begränsade Regeringsrätten inte beslutet till att avse de begärda kontrollerna. Domen kan därför uppfattas som att Regeringsrätten inte anser det ligga i förvaltningsdomstolarnas uppgift att begränsa tvångsåtgärderna på det sätt som lagen ger möjlighet till och som t.o.m. förutsatts i förarbetena. Så fort förutsättningarna för vissa åtgärder enligt 5 § TVL är uppfyllda – även vid en mindre

¹⁷ Se prop. 1993/94:151 s. 154. Jfr även SOU 1993:62 s. 232.

omfattande revision som den i fallet aktuella – kan resten av revisionen också bedrivas i verksamhetslokalerna.

Beslutet enligt 8 § TVL

RSV och skattemyndigheten ansökte också om tillstånd till eftersökande och omhändertagande av handlingar hos den reviderades revisionsbyrå enligt 8 § TVL. Regeringsrätten biföll yrkandet med följande motivering:

"På grundval av vad RSV uppgivit finns särskild anledning att anta att handlingar som omfattas av revisionen finns hos revisionsbyrån. Det får förutsättas att revisionsbyrån gentemot bolaget är skyldig att när som helst återlämna sådana handlingar på anfordran. Med hänsyn härtill får den risk för undanhållande eller förvanskning från bolagets sida, som förut konstaterats föreligga, anses omfatta även dessa handlingar."

Detta förefaller vara en bedömning grundad på den omständigheten att revisorn torde vara att betrakta som *besittningsbiträde*, dvs. kan hävda besittningen mot tredje man, men inte emot sin huvudman.¹⁸ Skattemyndigheten kan varken under revisionen eller genom ett föreläggande direkt kräva att få handlingarna av revisorn, eftersom denne inte kan föreläggas enligt 3 kap. taxeringslagen eller motsvarande bestämmelser i andra lagar. Däremot är revisorn bolagets syssloman och kan lämna ut handlingarna till skattemyndigheten genom att bolaget ber honom om detta. Vidare får revisorn då inte lämna ut handlingarna till skattemyndigheten, om hans huvudman inte tillåter detta, respektive är skyldig att på begäran av huvudmannen återlämna handlingarna till denne.

Under dessa förutsättningar förefaller det riktigt att låta samma riskbedömning, som gjorts avseende den reviderade, även gälla för beslut enligt 8 § TVL.¹⁹ Härutöver tillkommer ett krav på att det skall finnas *särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet*. I fråga om en företagsrevisor ligger det naturligtvis ofta nära till hands att anta att handlingar finns hos honom, särskilt när tvångsåtgärderna som i detta fall skulle vidtas under boksluts- och deklarationsarbetet.

Sekretessfrågan

En särskild fråga som uppkommit i dessa ärenden är om domstolen kan förordna om sekretess enligt 12 kap. 4 § sekretesslagen (1980:100) avseende domslutet. Skälet för begäran om sådan sekretess är att varken allmänheten (och därmed pressen) eller den mot vilken åtgärden riktas via domstolen skall få tillgång till domen innan åtgärden verkställs, framförallt när skattemyndigheten inte får bifall till sina yrkanden och vill överklaga beslutet. Sekretess avseende domslutet fordrar att det är oundgängligen påkallat av något intresse av synnerlig vikt, t.ex. rikets säkerhet. Samtliga instanser, även Regeringsrätten, avslag detta yrkande.

Avslutande synpunkter

I nästan samtliga domar avseende tvångsåtgärder enligt TVL har skattemyndighetens ansökan bifallits, vilket i sig naturligtvis kan vara ett tecken på att ansökningarna stöds av

¹⁷ Jfr Torgny Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 5:e omarb. uppl., Stockholm 1994, s. 343 om revisors retentionsrätt och detentionsrätt avseende räkenskapsmaterial.

¹⁹ Även kammarrätten var konsekvent i detta hänseende och avslag begäran om tvångsåtgärd mot revisionsbyrån sedan man funnit att sabotagerisk avseende bolaget inte förelåg.

mycket goda skäl. I några få fall har ansökan avslagits och det var därför särskilt intressant att få detta udda fall, där både länsrätten och kammarrätten avslagit ansökan, prövat av Regeringsrätten. De anförda omständigheterna är var för sig inte särskilt graverande för det reviderade bolaget, utom möjligen uppgifterna om "svart arbetskraft", i den mån dessa är väl underbyggda.

Man måste rimligen tänka sig att det kan finnas ett stort antal skattskyldiga där omständigheterna, som kammarrätten påpekade, ger skattemyndigheten anledning att granska företaget närmare, men det är knappast detsamma som att var och en av dessa också kan antas vara sabotagebenägna. En revision är en mycket ingripande åtgärd. Sker den dessutom med stöd av tvångsåtgärdslagen har den samma karaktär som en husrannsakan.

Meningen med en domstolsprövning är att den reviderade skall garanteras en opartisk prövning, så att hans medborgerliga fri- och rättigheter enligt 2 kap. 6 § RF inte kränks utan mycket goda skäl (jfr 2 kap. 12 § RF). Det får med andra ord inte bli slentrian att fatta beslut om tvångsåtgärder, eftersom det inte föreligger någon allmän behörighet att utföra en överraskningsrevision.

Riskbedömningen kan knappast bli fullständigt objektiv, utan ytterst måste domaren göra denna bedömning från fall till fall. Först om ett antal år kan vi följa upp dessa beslut med ett empiriskt material och se om de befarade skatteundandragandena också motsvarades av verkligheten. Vi lär emellertid aldrig få reda på om befarade skatteundandraganden också medförde att den som skulle revideras därmed också var sabotagebenägen.

Med hänsyn till länsrättens och kammarrättens tveksamheter avseende de anförda omständigheterna hade det varit värdefullt med en mer utförlig motivering vad som enligt Regeringsrättens bedömning konstituerade den påtagliga risken. Vilka omständigheter var mest graverande och i vad mån fordras att domstolarna kontrollerar dessa omständigheter? Räcker det med att skattemyndigheten *påstår* att det finns skäl att misstänka oegentligheter? Samtidigt skall man beakta svårigheterna för skattemyndigheten att i inledningsskedet av en revision förebära mer handfasta bevis avseende sabotagebenägenhet och våga detta mot skyddet för den enskildes integritet. Fler fall och en principiell diskussion i denna mycket delikata fråga efterlyses.

Det förefaller också som om Regeringsrätten inte tagit vara på möjligheten att begränsa revisionen i den reviderades verksamhetslokaler (5 §) när den, förutom ett antal begränsade kontrollåtgärder, i övrigt inte behöver utföras där. Detta är nog det mest anmärkningsvärda med domen, särskilt som ett beslut enligt 5 § TVL är mer långtgående än en husrannsakan enligt rättegångsbalken, som mer motsvarar åtgärderna i 7 § TVL.

Anders Hultqvist är docent i finansrätt vid Stockholms universitet och var sekreterare och expert i Rättssäkerhetskommittén.