

Debatt och kommentar

Redaktör: Leif Mutén

Skillnaden mellan skattekontroll i samverkan och tvångsåtgärder

Av Anders Hultqvist

Inledning

I föregående nummer av denna tidskrift (s. 366 ff.) efterlyste regeringsrådet Arne Bækkevold synpunkter på om skattekontrollen skall ske i samverkan med den skattskyldige. Tillspetsat frågar han om taxeringsrevision skall ske på den skattskyldiges villkor. Vidare hävdas att man nu utformat hela det ordinarie kontrollsystemet på skatteområdet som ett institut som bygger på frivillighet. Bækkevold förordar en möjlighet till rutinmässiga kontroller (benämns »stickprovskontroller») som kan ske utan förvarning i den reviderades lokaler och utan misstanke om brott, sabotagerisk, tredska eller dylikt.

Frågan har tidigare varit föremål för debatt i dagspressen med anledning av ett par artiklar av revisionsdirektören Jan-Eskil Jörby.¹ Hans uppfattning har därvid bemötts av bl.a. kommittéledamöterna Britta Bjelle och Knut Wachtmeister, länsskattechefen Bo Norrman (tidigare kontrollchef vid RSV) och professor Leif Mutén.² Förfarandet med rutinmässiga kontroller utan förvarning i privata lokaler aktualiserar skyddet mot husrannsakan eller liknande intrång i 2 kap. 6 § regeringsformen (RF). Det bör, enligt min mening, fordras ett särskilt och godtagbart skäl i *det enskilda fallet*. Därutöver är det för den enskildes rättssäkerhet betydelsefullt att åtgärden i förväg prövas av domstol, när inte åtgärden är så brådskande att sådant beslut inte kan avvaktas. Frågan är viktig och borde kunna engagera en större publik än enbart skatteexperter.

1. Se Jörby i DN debatt 19/5 och 9/6 1994.

2. Se Bjelle & Wachtmeister, DN debatt 25/5 1994, Bo Norrman, RSV Info 3/94 s. 3, samt Leif Mutén, SvD 19/6 1994.

Något om de nya och äldre reglerna³

Skattekontrollen hos företagen sker bl.a. med hjälp av s.k. taxerings- eller skatterevision (se 3 kap. 8–12 a § taxeringslagen (TL) m.fl. lagar). Det finns inte några kriterier i lag om *när* ett företag får revideras. Urvalet av företag är en diskretionär befogenhet för skattemyndigheterna. En annan sak är att skatteförvaltningen sedan länge arbetar med att ta fram effektiva urvalskriterier för att kunna disponera sina resurser så bra som möjligt.

Revision är ingalunda, som Baekkevold påstår, en »frivillig» kontrollform, vare sig före eller efter lagändringarna i juli i år. Att underkasta sig och medverka vid revision är en *skyldighet* som åligger den som skall revideras. Sedan revisionsinstitutet infördes har möjligheten till *vitesföreläggande* funnits vid tredska. Så även härefter. Vad gäller möjligheten att tvinga fram åtgärden har möjligheterna t.o.m. förbättrats, eftersom åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen kan beslutas vid tredska, medan man tidigare var tvungen att konstatera sabotagerisk (se nedan). Ingen kan undandra sig en revision. Bara för att skattemyndigheten måste försöka bestämma tidpunkten för revisionen m.m. i samråd med den reviderade i förväg kan inte revisionen beskrivas som »frivillig».

Vad sedan gäller frågan om *överraskningsrevision* kan följande sägas. Även tidigare hävdades från officiellt håll att revision inte var något tvångsmedel. Som sådana räknades endast åtgärder enligt bevissäkringslagen och vitesförelägganden. Departementschefens uttalande 1988 gjordes i syfte att klarare markera *skillnaden* mellan revision (ej tvångsmedel) och bevissäkring (tvångsmedel).⁴ Denna skillnad har också påpekats av JO och framgår av en OECD-rapport.⁵ Vidare kunde man inte förelägga någon vid vite att underkasta sig en överraskningsrevision, utan det kunde endast användas vid visad tredska (58 § och 124 § 1956 års TL). Inte heller kunde

3. Här berörs endast några förhållanden av betydelse för frågan om överraskningsåtgärder. För en mer allmän genomgång av de nya reglerna; se Karin Almgren, Svensk skattetidning 1994 s. 348 ff och Kerstin Tollerz, Skattenytt 1994 s. 453 ff. Den nya lagstiftningen omfattar bl.a. lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) och ändringar i taxeringslagen (SFS 1994: 467).

4. Se prop 1987/88:65 s. 42 f. och s. 120 f. Jfr. SOU 1993:62 s. 156 ff.

5. Se JO:s ämbetsberättelse 1982/83 s. 305. JO framhöll att uppdraget att genomföra revision inte ger taxeringsrevisorer någon befogenhet att företa något utan att det reviderade bolagets företrädare var närvarande och (underförstått) tillät granskning av dokument m.m. Se även Olof Hedberg, JO-uttalanden 1985, Skattenytt 1986 s. 119, där han framhåller att JO påpekat att tullpersonal vid kontrollbesök (motsv. taxeringsrevision) måste göra en framställning hos den granskade för att få del av materialet. Får han inte det är granskningsmannen enligt JO förhindrad att ta del av materialet utan att beslut om bevissäkring fattats.

I OECD-rapporten nedan anges i fråga om »Powers to entry to Business premises» att man i Sverige har »Full access, but force cannot be used», att det fordras en »search warrant» och att »seizure of documents» är begränsat till »serious fraud».

bevisssäkringslagen användas i detta syfte, med mindre att sabotagerisk förelåg.⁶ Observera även proportionalitetskravet vid tvångsåtgärder (sedermera även lagfäst i 6 a § bevisssäkringslagen).

Tanken på möjligheten till överraskningsrevisioner växte sig dock stark på sina håll, eftersom det stadgades i 56 § 2 mom. 1956 års taxeringsförordning att den som hade att verkställa revision fick påfordra att »genast få ta del av handlingar som skola granskas».⁷ När bestämmelsen infördes 1955 sades emellertid inget om överraskningsrevisioner, utan bestämmelsen var en reaktion emot att en del skattskyldiga *förhållade företeendet* av bokföringen, varvid ändamålet med granskningen kunde äventyras.⁸ Avsikten var uppenbarligen att göra klart att den reviderade var tvungen att lämna ut handlingarna utan dröjsmål efter begäran från skattemyndigheterna. Ursprungligen fanns nämligen ingen rätt att utföra revisionen hos den reviderade, utan det förutsatte den reviderades *medgivande* (56 § 3 mom. 1956 års taxeringsförordning).⁹ Varken handräckningslagen (1961:332) eller bevisssäkringslagen har härefter givit några befogenheter att göra överraskningskontroller utan att sabotagerisk föreligger.¹⁰

Eftersom en begränsning av skyddet i 2 kap. 6 § RF kräver stöd av lag (2 kap. 12 § RF) kunde en tvångsmässig överraskningsrevision inte ske enbart med stöd av revisionsreglerna, då dessa inte i sig innefattade en tvångsbefogenhet, utan det fordrades att förutsättningarna för bevisssäkring var uppfyllda.¹¹ Den reviderade hade således även tidigare i princip rätt att vägra att ställa sig till förfogande för revision med en gång utan att bli utsatt för direkta sanktioner.¹²

6. Jfr Tollerz' beskrivning av överraskningsåtgärder enligt tidigare regler, där hon hänvisar till åtgärder enligt bevisssäkringslagen (Skattenytt 1994. s. 458).

7. Se Sven Blomqvist, Skattenytt 1971 s. 421 och prop. 1972: 145 s. 26, där departementschefen gjorde ett liknande uttalande. Det gjordes emellertid utan samband med att det aktuella rekvisitet ändrades och kan därför inte ens via en subjektiv lagtolkningsprincip tillmätas normerande verkan.

8. Se SOU 1954: 24 s. 107.

9. När befogenheten att bestämma tid och *plats* för revisionen överfördes till taxeringsintendenten 1961 ser man också ett steg i denna tankeriktning. Det betonades dock att det var fråga om fall där *obehöriga åtgärder med räkenskaperna befaras* (dvs. sabotagerisk) och att befogenheterna måste användas med urskillning (se prop. 1961:100 s. 293).

10. Se 1 § 2 mom. lagen (1961:332) om handräkning vid revision och 6 § bevisssäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027).

11. Skyddet mot »husrannsakan och liknande ingrepp» gäller även företagslokaler (se SOU 1993:62 s. 155 f.) och även sådana administrativa förfaranden som aktualiseras genom bevisssäkringslagen (se Gustaf Petré & Hans Ragnemalm, Sveriges grundlagar och tillhörande författningar, 12 uppl. av Robert Malmgrens Sveriges grundlagar, 1980 s. 55). Ett exempel på hur noggrant detta iakttas i andra sammanhang är det förtydligande stadgandet i 8 § 2 st. polislagen (1984:387), för att undanröja oklarheter ifråga om polismans befogenheter.

12. Jfr Göran Landerdahl och Maj-Britt Remstam, Beskattningsförfarandet och skatteprocessen, 1989, s. 205.

Eftersom *eftersökning* (enligt bevissäkringslagen) endast beslutades i ett par fall om året under slutet av 1980-talet, borde »samtycke» till överraskningsåtgärder ha utverkats i ett stort antal fall, om behovet av dessa åtgärder varit så stort som det ibland framhålls.¹³ Likheter med de förbjudna husrannsakingarna under »samtycke» är slående (28 kap. 1 § 3 st. RB), om än inte identiska. Den mot vilken åtgärden riktas kapitulerar inför hotet om tvångsåtgärd, varvid något formellt beslut aldrig kommer till stånd i samband med vilket förutsättningarna för åtgärden skall prövas.

I fortsättningen gäller, liksom tidigare, att man kan företa en tvångsåtgärd utan förvarning, där sabotagerisk föreligger. Finns det någon konkret omständighet i det enskilda fallet (»påtaglig risk») som talar för att den skattskyldige kommer att undanhålla eller förvanska det som skall granskas får åtgärden påbörjas utan att den reviderade meddelats i förväg.¹⁴ Detta är inte alls detsamma som att det föreligger misstanke om att den skattskyldige medvetet lämnat oriktiga uppgifter, även om det naturligtvis förekommer fall där både sabotagebenägenhet och brottsmisstanke kan konstateras. Det ena förutsätter emellertid inte det andra.

I bevissäkringslagen stadgades »risk» i stället för »påtaglig risk». Enbart »risk» föreföll vara alltför vagt, medan »påtaglig risk», såsom det tillämpats i fråga om betalningssäkring och beskrivits i förarbetena, avser att det skall finnas någon konkret risk i det särskilda fallet. Det räcker således inte med ett påstående att man t.ex. inom en viss bransch ofta är benägen att fuska eller dylikt. Problemet är att ett sådant skäl även skulle omfatta dem som sköter sig i den ifrågavarande branschen (»guilt by association»). Förvisso används i konkurrenslagen enbart rekvisitet »risk», men då i kombination med att *misstanke om överträdelse* av konkurrensbestämmelserna skall föreligga (se vidare nedan).

Skillnaden mellan de äldre och nya bestämmelserna är i huvudsak att det som tidigare var reglernas innehåll nu klargjorts på ett sätt som inte kan missförstås. Den svårnotiverade möjligheten att »genast» få ta del av handlingarna, dock utan att ha några reella tvångsmedel till sitt förfogande (förutom vite som förutsätter tredska och ett nytt föreläggande), har tagits bort. Det förefaller högst osannolikt att någon skulle »samtycka» till en överraskningsrevision, om han kände till sina rättigheter. Nu behöver ingen frestas att tillämpa bestämmelserna på detta sätt. I de fall man anser att det föreligger skäl för en överraskningsåtgärd skall domstol pröva skälen innan åtgärden genomförs.¹⁵ Endast vid fara i dröjsmål får granskningsledaren själv fatta beslutet, vilket sedan skall överprövas av domstol.

13. RSV:s statistik över bevissäkringslagens tillämpning åren 1975–1991 visar att eftersökning (motsv. husrannsakan i RB) som mest gjordes i dryga tjugotalet fall per år under åren 1978–1983, medan det därefter sjönk dramatiskt och från 1987 och framåt endast förekom i 2–4 fall per år.

14. Se prop. 1993/94:151 s. 102 och s. 154 f. och SOU 1993:62 s. 184 och s. 233.

15. Jfr. ett uppmärksammat fall i Canada, där en domstol fann att skyddet mot »unjustified state intrusions upon their privacy» fordrar att det prövas innan de inträffar, »not simply of determining after the fact whether they ought to have occurred in the first place» (se Paul R. McDaniel i IFA-rapporten nedan).

Jämförelser

Baekkevold säger att ingen skulle väl komma på tanken att på andra områden där en löpande kontrollverksamhet ansetts erforderlig – t.ex. trafiknykterhetsområdet, gränsövervakningen etc. – införa särskilda institut för »frivilliga kontroller» och samtidigt begränsa möjligheten att göra kontroll utan förvarning till fall där man redan i förväg har något belägg om att den kontrollerade inte har »rent mjöl i påsen». Bortsett från uttrycket »frivilliga kontroller», vilket bemöts ovan, är svaret på frågan att det normalt krävs någon särskild försvarbar omständighet i det enskilda fallet vid intrång i privata utrymmen. Skyddet i 2 kap. 6 § RF är just ett uttryck för detta och begränsningarna av detta skydd skall prövas mot förutsättningarna i 2 kap. 12 § RF.¹⁶

Några jämförelser kan göras avseende vad som internationellt anses godtagbart. Av OECD:s rapport 1990 och underlaget till ett av IFA-kongressens seminarier 1987 följer att förhållandena varierar.¹⁷ Några länder har haft lika långtgående befogenheter som i Sverige, medan andra, däribland Tyskland, Holland, England, USA och Canada endast tillåter »searches» (eftersökningar, husrannsakan) vid *misstanke* om skattebrott. I de skandinaviska länderna förefaller man ha legat närmare vår ordning, men vad jag har förstått är man åtminstone i Danmark mycket restriktiv med tvångsmässiga överraskningsåtgärder. Det synes emellertid även i andra länder vara ett allmänt förekommande problem att vara vaksam på när en åtgärd egentligen glider över i en tvångsåtgärd.¹⁸

En omständighet av betydelse för behovet av en tvångsåtgärds lag i Sverige (och uppenbarligen motsvarande befogenheter i övriga Skandinavien) är att skattebrottsutredningen ligger hos polis- och åklagarmyndigheterna, medan man i flera andra länder låter skattemyndigheten även sköta denna del. Man är därvid mycket noggrann med att skilja mellan (vanlig) skatteutredning och *skattebrottsutredning*. I t.ex. Tyskland sköts den ordinära skattekontrollen av »Betriebsprüfer», medan fall där skattebrott kan misstänkas lämnas över till personal inom »Steuerfahndung». Endast i de senare fallen kan oanmälda tillslag ske.

I ett mycket stort antal jämförbara länder har man haft en reaktion emot de långtgående kontrollbefogenheter som växte fram under 1970-talet. I USA, England, Canada m.fl. länder har särskilda dokument med rättigheter för de enskilda införts, benämnda »Taxpayers' Bill of Rights» eller »Taxpayers' Charter». En del av dessa är egentligen endast kodifieringar av tidigare föreliggande rättigheter, men i vissa fall

16. Se SOU 1993:62 s. 155 ff.

17. Se OECD-rapporten *Taxpayers' Rights and Obligations, A survey of the legal situation in OECD countries 1990* och IFA-rapporten till XLI Congres. 7–11 Sept. 1987, Seminar A: *Taxation and Human Rights*.

18. Jfr. Mössners uppsats s. 22 i IFA-rapporten.

har t.ex. skydd emot »unreasonable searches» och mer allmänna rättigheter skrivits in, vilket t.ex. i Canada ledde till att domstolspraxis tvingade fram en reform 1985.¹⁹ Härefter har skattetjänstemännen inga befogenheter att ta handlingar i beslag under revisionen och det krävs domstolsbeslut avseende vissa tredjemansuppgifter. Husrannsakan och beslag av dokument fordrar att man misstänker skattebrott.

En jämförelse som gärna görs i detta sammanhang är EG-kommissionens (DG IV:s) och EFTA:s konkurrenskontrollorgans (ESA:s) beryktade »dawn raids» (gryningsräder). Dessa hävdas stundom kunna ske helt rutinmässigt.²⁰ Så är emellertid inte fallet. Det fordras att *misstanke* om överträdelse av konkurrensbestämmelserna föreligger.²¹ Varken kommissionen (DG IV) eller det särskilda kontrollorganet ESA har heller några möjligheter att själva bereda sig tillträde till verksamhetslokaler.²² På begäran av ESA kan Konkurrensverket dock genomföra en oanmäld undersökning (12–13 §§ EES-lagen). Detta är ett undantag från våra inhemska regler till följd av konventionsförpliktelse. I propositionen framhölls att ESA:s och kommissionens myndighetsutövning är underkastad samma rättssäkerhetsgarantier som f.ö. gäller inom EG och EFTA. Åtgärderna kan prövas av EFTA-domstolen resp. EG:s förstainstans.²³

När Konkurrensverket enligt våra inhemska regler avser att genomföra en undersökning på plats fordras, enligt 47 § konkurrenslagen (1993:20), beslut av *Stockholms tingsrätt*. Det krävs härvidlag, förutom proportionerlighet, *misstanke* om överträdelse och att *sabotagerisk* föreligger (alternativt att företaget inte rättat sig efter ett åläggande, dvs. tredska).

I huvudfallen skall kontrollen dock bedrivas i samverkan med det aktuella företaget. Både Konkurrensverket och de europeiska kontrollorganen har möjligheter att begära in material från företagen i fråga.²⁴ Därutöver kan s.k. »voluntary investigations» företas (jfr. revision i samverkan).²⁵

19. Se McDaniels uppsats s. 16 ff. i IFA-rapporten.

20. Se riksdagsdebatten ang. prop. 1993/94:151 (Rättssäkerhet vid beskattningen), riksdagens snabbprotokoll 1993/94:107, torsdagen den 19 maj 1994 s. 7, 10, 12.

21. Se artikel 89, 1) i Romfördraget och Art. 14 i Council Regulation No. 17/62 of February 1962. Kommissionen (DG IV) har befogenheter att vid »suspected infringements of these principles» (i Art. 85 och 86 i Romfördraget) genomföra oanmälda undersökningar. ESA har motsvarande befogenheter enligt artikel 55 i EES-avtalet och kapitel II, artikel 14 i protokoll 4 till övervakningsavtalet. I den svenska översättningen av artikel 55 sägs *förmodade överträdelser*.

22. Jfr. Richard Whish, *Competition Law*, Butterworths, London-Edinburgh, 3rd ed., 1993, s. 293: »The Commission does not have power of forcible entry under Article 14.» Det finns dock en möjlighet att förelägga den kontrollerade i dessa sammanhang tämligen blygsamma böter (100–5 000 »units of account» (ecu), vilket leder till maximala böter på ca. 40–50 000 kr), vilket kan överprövas av EG-domstolen. Motsvarande bestämmelser finns i protokoll 4 till övervakningsavtalet.

23. Se prop. 1991/92:170 s. 177.

24. Se prop. 1991/92:170 s. 176 f. och prop. 1992/93:56 s. 52. Jfr. 45 § konkurrenslagen, kapitel II, artikel 11 i protokoll 4 till övervakningsavtalet samt artikel 13 i ovan nämnda Regulation 17/62.

25. Se Whish a.a.s. 292 och prop. 1991/92:170 s. 177.

Jämförelsen med trafiknykterhetsområdet eller varför inte trafikkontrollerna i allmänhet haltar. För det första är det fråga om kontroll på allmän plats. Polisman får inte gå in i hus, rum eller slutet förvaringsställe och göra rutinmässiga kontroller. Normalt fordras beslut om husrannsakan, varvid *misstanke om brott* skall föreligga. Beslutet fattas av åklagare, om det ej är fara i dröjsmål (28 kap. 1 §, 4 § RB). För att genomöka en bil fordras normalt att förutsättningarna för husrannsakan är uppfylla, t.ex. »bara» för att ta sig in i låst bagagelucka.²⁶

Vad sedan särskilt gäller trafiknykterhetsområdet, ett argument som också förekommer hos Jörby, som jämför förslaget med att polisen skulle behöva samverka vid alkoholtester, gäller följande. Det är ingalunda på det sättet att alkotester får tas rutinmässigt avseende *viss bestämd person* när polismyndigheten finner det lämpligt (för att jämföra med förutsättningarna för skatterevisjonen). Alkotest får tas endast enligt de förutsättningar som anges i 2 § lagen (1976:1090) om alkoholutandningsprov. Det fordras antingen att det är en s.k. beordrad trafikkontroll, att provet avser den som kan antas haft del i trafikolycka eller att misstanke om vissa i lagen angivna brott föreligger. Förutom de två sistnämnda fallen kan alkoholutandningsprov således tas vid vissa trafikkontroller, varvid de bilister, som slumpvis råkar passera, kan bli föremål för rutinmässigt blåsprov. Polismyndigheten får inte, såsom skattemyndigheten, besluta att *viss bestämd person* skall genomgå blåsprov utanför dessa kontroller, utan att det finns misstanke om brott eller delaktighet i trafikolycka.

Inte heller jämförelsen med gränskontrollen är adekvat. För det första avser kontrollen passage in och ut ur landet och det gods som därvid passerar gränsen. I övrigt fordras misstanke om varusmuggling för husrannsakan, kroppsvisitation eller ytlig kroppsbesiktning (18–19 §§ lagen (1960:418) om straff för varusmuggling). Endast vid skärpning av tullkontrollen under viss tidrymd må envar kroppsvisiteras. För övrigt är denna kontroll knappast någon överraskning för den som passerar gränsen, utan högst förutsebar. Väl inne i Sverige fordras misstanke enligt ovan.

Det är därför en överdrift att hävda att granskning, som inte kan ske överraskningsvis, utan misstanke om »orent mjöl i påsen», är kontroll på den kontrollerades villkor (jfr. Baekkevolds uttryck revision på den skattskyldiges villkor). Snarare är det på det viset att den utbyggda skattekontrollen till en *rutinmässig* granskning av alla dokument i ett av skattemyndigheten utvalt företag, utan misstanke om brott, är en i förhållande till andra rättsområden ovanligt långtgående kontrollbefogenhet.

Det finns emellertid områden där rutinkontroller sker. Sedan gammalt har vi mängder av *begränsade* kontroller i fråga om t.ex. miljöskydd, veterinärbesiktning, livsmedelstillsyn, brandskydd m.m. I samtliga dessa lagar finns regler om tillträde för tillsyn. Huvuddelen av reglerna är från tiden före vår regeringsforms ikraftträdande. Förarbetena behandlar därför normalt inte den här aktuella frågan. Det kan

26. Särskilda bestämmelser gäller vid genomsökande av transportmedel efter dem som är misstänkta för mycket allvarliga brott (28 kap. 2 a § RB).

måhända förhålla sig så att Bækkevold har rätt om tvångsåtgärder av överraskningskaraktär i dessa fall. Vid ett första påseende kan reglerna te sig vara konstruerade på det sättet. Utan att ha företagit någon allmän genomgång av reglerna bör det emellertid nämnas att skyddet i 2 kap. 6§ RF diskuterats i en lagstiftning av senare datum, nämligen räddningstjänstlagen (1986:1102). I fråga om brandsynen sägs i förarbetena att det »ligger i sakens natur att de som får denna befogenhet i första hand skall försöka få tillträde genom frivillig medverkan från den som äger eller innehar anläggningen. Det är först när sådana försök visar sig utsiktslösa som det kan bli aktuellt att med tvång bereda sig tillträde till anläggningen.»²⁷ Avseende livsmedelskontrollen sägs i förarbetena att tillsynsmyndigheterna kan ålägga ägare eller innehavare av vara att förete fakturor, handelsböcker, journaler och liknande handlingar samt att lämna de upplysningar i övrigt som fordras.²⁸ Någon allmän befogenhet att överraskningsvis gå in och kräva att få ta del av materialet nämns dock inte. Även Datainspektionens tillsynsverksamhet föränmäls normalt, men det händer att man gör oanmälda besök. Skulle den enskilde därvid inte medverka finns dock inga rättsliga möjligheter att omedelbart framtvinga en inspektion, utan Datainspektionen får förelägga den enskilde ett vite (se 16 och 24 §§ Datalagen). En allmän iakttagelse är att frågan om oanmälda tvångsbesök sällan eller aldrig synes ha ställts på sin spets.

Härtill kommer naturligtvis de fall där man kan bereda sig omedelbart tillträde till privata utrymmen med stöd av de objektiva ansvarsfrihetsgrunderna enligt 24 kap. brottsbalken (t.ex. nöd och nödvärn) och liknande tillträdesregler i polislagen och brandlagen. Det är emellertid i dessa fall inte fråga om några rutinmässiga kontroller.

Sammanfattning och synpunkter

Den av Bækkevold aktualiserade frågan gäller om skattemyndigheterna skall få genomföra tvångsåtgärder i privata lokaler utan misstanke om skattebrott, utan visad tredska och utan att sabotagebenägenhet kan påvisas. Det är i dessa fall inte heller fråga om objektiva ansvarsfrihetsgrunder eller i övrigt fara för liv, hälsa eller egendom. Utan att ha företagit någon mer djuplodande studie av utländsk rätt eller av tvångsmedel på förvaltningsområdet i övrigt förefaller det dock som en rutinmässig överraskningsrevision skulle vara en ovanligt långtgående befogenhet. Oanmälda stickprovskontroller synes endast vara försvarbara när kontrollen har en *begränsad omfattning* och annars skulle te sig *meningslösa*, t.ex. livsmedelskontroll. Sådan karaktär har emellertid inte skattekontrollen. Den omfattar i stort sett granskning av den reviderades alla handlingar och besiktning resp. inventering av alla tillgångar (dvs. lika omfattande som en husrannsakan, när den genomförs med tvång). Vidare

27. Se prop. 1985/86:170 s. 73 ang. 19§ i den nya räddningstjänstlagen (1986:1102).

28. Se prop. 1971:61 s. 219.

är revisionens resultat i normalfallet inte avhängigt av att den inleds med ett oanmält besök. Endast i speciella fall kan detta vara fallet. Det är därför inte *nödvändigt* (jfr. 2 kap. 12 § RF) med en *allmän* befogenhet för skattemyndigheten att företa tvångsmässiga oanmälda revisioner. Mot dem som visar sabotagebenägenhet finns emellertid skäl att kunna handla snabbt och effektivt för att kontrollen skall kunna genomföras och ge ett godtagbart resultat.

Genom att skattekontrollen idag är så omfattande förefaller det därför rimligt att uppställa ett krav på någon lagreglerad förutsättning, som dels kan försvaras från integritetssynpunkt, dels kan prövas av domstol. Annars är ju skyddet i 2 kap. 6 § RF obefintligt för företagslokaler vid skatteutredningar. Vår tvångsåtgärds lag är en sorts kompromiss mellan skattebrottsbefogenheterna och den ordning som växte fram i praktiken under 1960- och 1970-talet. Den behövs framförallt för att skattebrottsutredningsbefogenheterna inte ligger hos skatteförvaltningen, vilket däremot är fallet i t.ex. Tyskland, Holland och USA.

Av drygt fyrtio remissinstanser har samtliga, utom tre, tillstyrkt förslaget i här aktuellt avseende eller lämnat det utan erinran. Bland dem som kommenterade frågan kan framhållas att Justitiekanslern särskilt tillstyrkte den ökade domstolskontrollen på utredningsstadiet och att RSV framhöll att verket inte hade någon erinran mot förslaget att överraskningsrevision får genomföras endast då särskilt angivna rekvisit föreligger. Den tydliga åtskillnaden mellan tvång och samverkan vann även gehör hos dem som tidigare hävdade att revision är en tvångsåtgärd (t.ex. advokatsamfundet).

En annan sak är att det kan finnas skäl att överväga några mer begränsade kontroller, t.ex. avseende gatuhandeln, där man ibland inte ens vet vem som bedriver näringsverksamhet, och kontroll av att näringsidkare redovisar vilka som är anställda i verksamheten. I Holland finns en modell, där skattemyndigheten i förväg meddelar att man avser att besöka viss näringsidkare någon gång under en viss tidsperiod, för att kontrollera att alla som arbetar hos honom är registrerade som arbetstagare. Kontrollen torde främst ha en preventiv effekt. Detta fordrar dock att man ser över den praxis som bl.a. JO utvecklat om skattemyndigheternas kontrollverksamhet, vilket jag hoppas kunna återkomma till i en senare artikel.

När debatten förs tar man gärna i och säger att de nya utredningsbefogenheterna försvårar Eko-brottsbekämpningen (förmodligen avses endast skattebrott). Det ligger emellertid här en fara i rättssäkerhetshänseende. När misstanke om brott föreligger bereder den nuvarande regleringen inga problem. Man kan därvid t.o.m. företa s.k. husrannsakan enligt rättegångsbalken. (Jag lämnar här åsido den ofta aktualiserade frågan om samarbetet mellan myndigheterna.) Eko-brottsargumentet kan däremot inte rimligen användas när det är fråga om rutinkontroller av icke misstänkta personer, även om det senare skulle visa sig att en och annan också har begått brott. Så länge ingen är fälld för brott skall han betraktas som oskyldig, den s.k. *oskuldspresumtionen*. Den måste iakttas även på skatteområdet.

Avslutningsvis skall något sägas om effektiviteten. Såsom framhålls i betänkandet är *beskattnings effektivitet* inte enbart effektivitet vid kontrollen, utan även, och kanske framförallt, att flertalet enskilda accepterar systemet och frivilligt medverkar till en riktig taxering.²⁹ Kontroll behövs, men den kan inte ersätta medverkan. Som nämnts ovan har man i flera andra länder därför satsat mycket på åtgärder som ökar benägenheten att frivilligt medverka vid beskattningen («voluntary compliance»). Skatterevisionen i Sverige sägs också vara *framåtsyftande*. Det är därför tillfredsställande att vi nu, efter decennier av meningsmotsättningar, har fått en lösning som godtogs av såväl skatteförvaltningen som näringslivsorganisationerna. Det bör naturligtvis i sammanhanget framhållas att man från båda håll hade fler önskemål, men att man visade en ömsesidig förståelse för de motstående intressena. Det var fråga om att nå en rimlig *balans* mellan effektivitet och rättssäkerhet. Denna omständighet skapar goda förutsättningar för skattekontrollverksamheten i framtiden. Detta skall också hållas i minnet när man överväger integritetskränkande åtgärder.

Ser man enbart till effektivitetsförlusten vid kontrollen skall den rimligen mätas emot att revision inte ens tidigare var något tvångsmedel. Den omständigheten att man först skall ta kontakt med företaget och bestämma en tidpunkt för revisionens inledande skall inte överdrivas.

Anders Hultqvist är doktorand i skatterätt vid Stockholms universitet och var sekreterare i Rättssäkerhetskommittén.

29. Se SOU 1993:62 s. 167.