

# TVL – sämre för rättssäkerheten än FRA-lagen?

*Av Björn Forssén*

## **1 Syfte, få igång debatt om TVL-frågor – metod, i första hand frågeformen**

Det talas mycket om rättssäkerheten för medborgarna i samband med den s.k. FRA-lagen. Skall privatlivets helgd och företagshemligheten åsidosättas generellt för jakten på terrorister? En annan fråga som är värd en debatt är om och hur advokatsekretessen kan åsidosättas av Skatteverket (SKV) med stöd av lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TVL). Syftet med denna artikel är att få igång en debatt i brist på vägledning för rättstillämpningen. I första hand tillämpas frågeformen, och det är framför allt av intresse hur SKV:s huvudavdelning policymässigt ser på de frågor som ställs här, eftersom det är SKV som hemställer hos länsrätten om tillämpning av TVL..

## **2 Frågorna ställs under antagande av enighet om att s.k. fishing expeditions är otillåtna**

Att SKV inte får lov att ägna sig åt s.k. fishing expeditions hos advokatbyråer antas som ett axiom här. I stället ställer sig frågan: vad finns det för kontrollmoment för att SKV inte tillämpar TVL gentemot en advokatbyrå annat än om det skulle gälla misstanke om brott från advokatens sida? Advokatbyråer som företag betraktade står inte över andra, men ett fungerande tvåpartssystem förutsätter att klienterna kan förlita sig på att advokatsekretessen gäller handlingar förvarade hos advokaten. En advokatbyrå är inte en revisor som skall intyga något om en företagares räkenskaper. Advokaten är inte heller en bokförare eller redovisningskonsult som hjälper till med redovisningen. Om inte advokaten själv är misstänkt för brott, bör advokatsekretessen gälla. Advokaten kan inte förhöras om förhållanden hos klienten, till skillnad från revisorn och bokföraren. Frågorna gäller rättssäkerheten vid tillämpningen av TVL avseende klienter som kan vara både privatpersoner och företagare, men särskilt berörs företagarens situation och begreppen räkenskapsmaterial och räkenskapsinformation.

## **3 Kan SKV tillämpa TVL avseende klientmaterial hos advokatbyrå?**

Antag att SKV i samband med revision av ett företag finner anledning att eftersöka handlingar på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler. En sådan möjlighet har SKV enligt 8 § TVL beträffande "[h]andlingar som omfattas av revision". Enligt 3 kap. 11 § första stycket taxeringslagen (1990:324), TL, omfattar taxeringsrevisionen "räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten". Regeringsrätten ansåg i RÅ 1995 ref. 51 att SKV kunde tillämpa TVL mot en revisionsbyrå, då den gentemot kundbolaget "på anfordran" var "skyldig att när som helst återlämna" handlingar "som omfattas av revisionen". Enligt 36 § i Vägledande regler om god advokatsed från Sveriges advokatsamfund är däremot en advokat skyldig att utlämna klientens handlingar först sedan uppdraget slutförts.

Om en advokatbyrå varken agerar som bokförare eller kontorshotell gentemot klienten, bör praxis kunna anses innebära att TVL inte är tillämplig beträffande handlingar som en advokatbyrå kan förväntas förvara åt klienten. Advokatbyrån förväntas normalt sett inte förvara räkenskapsmaterial åt sina klienter. I sammanhanget får också särskilt noteras att lagstiftaren aldrig ens har antytt att någon möjlighet för SKV att utföra s.k.

tredjemansrevisioner skulle gälla hos advokatbyråer.<sup>1</sup> Möjligheten till tredjemansrevisioner utmönstrades ur 3 kap. 8 § TL den 1 juli 1994.<sup>2</sup> Efter regeringsskiftet samma år återinfördes möjligheten för SKV att genomföra tredjemansrevisioner, vilket följer av andra stycket nämnda lagrum. För själva TVL-frågan är det emellertid av intresse att SKV i sin handledning för skatterevision under rubriken ”Eftersökande och omhändertagande på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler” exemplifierar med att för tillämpningen av 8 § jämförd med 7 § TVL nämna redovisningsbyrå, revisor eller företagsledarens bostad – inte advokatbyrå.<sup>3</sup> Frågan är: anser SKV ändå att SKV idag har möjlighet att tillämpa TVL mot en advokatbyrå för att eftersöka handlingar avseende en klient? Om SKV har den uppfattningen: vad har SKV för auktoritativt stöd för det? Gäller den möjligheten i så fall oavsett om advokatbyrån kan förväntas ha hand om räkenskapsmaterial för klientens räkning?

Om SKV numera anser sig ha rätt att företa tredjemansrevision hos en advokatbyrå eller tillämpa TVL där, ställer sig frågan: vilka avstämningar skall skatterevisorerna och granskningsledarna vidta, innan de företar eller gör framställan till länsrätten om sådan åtgärd? Skall annorstädes tillgängligt räkenskapsmaterial först stämmas av? Skall klientens passivitetsrätt beaktas?

#### 4 Frågan om avstämning av material före tillämpning av TVL, m.m.

Med räkenskapsmaterial avses enligt Bokföringsnämndens (BFN) rekommendation ”bl.a. verifikationer, bokföringsböcker och övriga handlingar av betydelse för att kunna följa och förstå bokföringsposterna” samt ”systemdokumentation och behandlingshistorik”.<sup>4</sup> Det är grundläggande att skatterätten i princip skall baseras på civilrätten. Enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL, är affärshändelser ”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företags ekonomiska relationer med omvärlden ...”.<sup>5</sup> Om det inte skall bli fråga om just *fishing expeditions*, bör SKV åtminstone först stämma av om tillgängligt räkenskapsmaterial ger anledning till eftersökning på annan plats än hos den reviderade, innan så sker hos advokatbyrån. Enligt 7 § TVL får handlingar som kan omfattas av revisionen av klienten eftersökas först om advokatbyrån inte åtföljt ett föreläggande angående handlingen i fråga enligt 17 kap. 4 § lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) eller det föreligger en ”påtaglig risk” för att den undanhålls, förvanskas eller förstörs. Även om en handling omfattas av TVL enligt 8 §, måste en prövning av behovet av TVL-åtgärden ske enligt 7 § och därför bör alltid en avstämning ske av material tillgängligt på normalt sätt, innan en framställan görs av SKV till länsrätten om att få tillgång till advokatbyråns lokaler, kassaskåp och andra utrymmen.

Om SKV skulle anses ha rätt att tillämpa TVL för eftersökning av klients räkenskapsmaterial hos advokat, är det då SKV:s uppfattning att en sådan behovsprövning alltid måste ske? Det vore i linje med Regeringsrättens uppfattning i RÅ 1996 ref. 97 angående eftersökning på annan plats än i den reviderades verksamhetslokaler. Regeringsrätten ansåg där att beslut om sådan eftersökning i företagsledarens bostad ”borde ... ha getts först sedan det visat sig att eftersökning i övriga utrymmen blivit resultatlös”. Till stöd för den uppfattningen kan också nämnas att SKV på temat sabotagerisk anger – med hänvisning till RÅ 1995 ref. 51 – att

<sup>1</sup> Se prop. 1993/94:151 s. 82-85, avsnitt 5.3.2 Hos vem får revision göras?, och s. 90-92, avsnitt 5.4 Tredjemanskontroll.

<sup>2</sup> Se även prop. 1993/94:151 s. 165.

<sup>3</sup> Se Skatteverkets Handledning för skatterevision 2004 (SKV 621 utgåva 2), s. 163 (avsnitt 12.7.2).

<sup>4</sup> Se punkt 12 i BFN:s rekommendation BFN R 10.

<sup>5</sup> Se 1 kap. 2 § 6 BFL.

påtaglig risk för sabotage som fog för TVL hos annan än den reviderade ändå skall bedömas utifrån förhållandena hos den reviderade, inte från dem hos den som förvarar handlingar.<sup>6</sup>

Vissa åtskillnader måste under alla omständigheter finnas mellan eftersökning hos en advokatbyrå jämfört med hos andra. För det första kan inte allt material som klienten har hos advokatbyrån antas utgöra räkenskapsmaterial eller annan räkenskapsinformation. BFN gör i sina allmänna råd BFNAR 2000:5 (Räkenskapsinformation och dess arkivering) uttalandet att räkenskapsinformation som en uppdragstagare sammanställer åt ett företag likställs med information upprättad helt internt i företaget. BFN exemplifierar med redovisningskonsult, när det gäller vem som är sådan uppdragstagare, konsult i förhållande till företaget. En advokat bistår inte med sådana konsultationer som skulle innebära att material där normalt sett likställs med egenupprättad räkenskapsinformation hos klientföretaget. Det kan ifrågasättas om ens föreläggande enligt 17 kap. 4 § LSK skulle vara möjligt att tillgå för SKV avseende klients handlingar hos advokatbyrå, då det lagrummet gäller material beträffande rättshandling mellan den som föreläggs och den som SKV utreder. Advokatsekretessen bör anses så betydelsefull för en fungerande tvåpartsprocess att rättshandlingar mellan advokaten och klienten, dvs. arvodesfakturering och insättning på klientmedelskonto och dylikt, ges sådant ”betydande skyddsintresse” att även sådana handlingar undantas från TVL-åtgärder enligt 16 § TVL.

Advokatsekretessen skall enligt god advokatsed inte brytas utan klientens samtycke med mindre advokaten har ”laglig skyldighet att lämna upplysning”.<sup>7</sup> Det framgår för övrigt redan av rättegångsbalken (1942:740), RB, att det i princip enbart är klienten som kan häva advokatens tystnadsplikt genom samtycke.<sup>8</sup> Av RB följer också i princip ett förbud mot beslag av handlingar som kan antas ha innehåll som omfattas av advokatens tystnadsplikt, oavsett om handlingen innehas av advokaten eller klienten till vars förmån tystnadsplikten gäller.<sup>9</sup> Därför bör inte SKV kunna genomföra beslag med stöd av TVL hos en advokatbyrå ens beträffande rättshandlingar mellan advokaten och klienten, och i vart fall bör inte TVL få tillämpas avseende handlingar som upprättas av advokaten i samband med utförande av själva uppdraget. Notera att förbudet mot beslag enligt 27:2 RB avser advokatens innehav av handling som omfattas av advokatsekretessen, varför det inte är begränsat till handlingar förvarade i advokatbyråns lokaler, utan också bör gälla när advokaten arbetar hemifrån och har sådan handling i sin bostad. Enligt god advokatsed är advokaten i princip skyldig att övervaka att hos honom anställd biträdande jurist fullgör sina skyldigheter, varför det som sägs om advokat i denna artikel i tillämpliga delar bör anses gälla också den biträdande juristen.<sup>10</sup>

Om nu tredjemansrevision och tillämpning av TVL skulle vara principiellt möjlig gentemot advokatbyråer och deras affärsredovisningar för avstämning av klientens utgifter, måste en gränsdragning upprätthållas mellan sådant material för avstämning mot reviderbara handlingar hos klienten och de handlingar hos advokaten som har med utförandet av uppdraget att göra. SKV bör dock inte kunna avgöra och bestämma vilka handlingar hos en advokatbyrå som utgör kontrollerbart material. Revisionen medger en kontrollmöjlighet av att företagets (klientens) i fråga affärsredovisning kan läggas till grund för taxeringen, och räkenskapsmaterial för upprättande av affärsredovisningen kan förväntas återfinnas hos

<sup>6</sup> Se s. 164 i nämnda avsnitt i Skatteverkets Handledning för skatterevision 2004.

<sup>7</sup> Se 19 § i Vägledande regler om god advokatsed från Sveriges advokatsamfund.

<sup>8</sup> Se 36 kap. 5 § andra stycket RB.

<sup>9</sup> Se 27 kap. 2 § första meningen RB.

<sup>10</sup> Se 10 § i Vägledande regler om god advokatsed från Sveriges advokatsamfund.

bokföraren, redovisningskonsulten eller revisorn – inte hos advokaten. Enligt BFL kan SKV i fall av särskilda skäl tillåta att räkenskapsinformation får förstöras.<sup>11</sup> Att ge SKV mandat att dra nämnda gräns mellan de båda kategorierna av material hos advokatbyråerna vore också att öppna för att SKV företar *fishing expeditions* hos advokatbyråer. Frågan är sålunda: om SKV skulle anses kunna tillämpa TVL för eftersökning av klientmaterial hos advokatbyråer, anser sig SKV därmed också ha att bedöma vad som utgör kontrollerbart material respektive annat material för vilket advokatsekretessen gäller? I förlängningen av ett TVL-mål skulle Regeringsrätten ha att inhämta remissyttrande från Sveriges advokatsamfund och BFN i frågan, varför dessa också får ta ställning.

## 5 Frågan om klientens passivitetsrätt

Dessutom får noteras att den reviderade inte är skyldig att belasta sig själv, när fara föreligger för att revisionen kan leda till en skatteprocess förenad med fråga om skattetillägg. Då gäller den s.k. passivitetsrätten, eftersom skattetillägg anses omfattat av principen om rättvis rättegång och den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6 i Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna – Europakonventionen.<sup>12</sup> Frågan är sålunda: om SKV anser sig kunna tillämpa TVL för eftersökning av klientmaterial hos advokatbyråer, anser sig SKV därmed ändå ha att iaktta den s.k. passivitetsrätten? Har SKV någon policy för hur skatterevisorerna och granskningsledarna skall förhålla sig till advokatens rådgivning till klienten i den situationen?

## 6 Har SKV annan uppfattning än RSV om advokatbyråernas förhållningssätt?

Riksskatteverket (RSV), dvs. föregångaren till SKV:s huvudavdelning, anförde 1993 att advokatens tystnadsplikt enligt de regler som gäller från och med den 1 juli 1994 är ”mycket långtgående” och att klienterna i princip skulle kunna ”gömma” räkenskapsmaterial hos advokat. RSV konstaterade emellertid att erfarenheten visade att något sådant inte var att förvänta. Om skattemyndigheten frågade var advokatbyråerna tillmötesgående.<sup>13</sup> Tiden har gått och frågan ställer sig: har SKV:s huvudavdelning någon annan erfarenhet än RSV i berörda hänseende? Frågan besvaras lämpligen i samband med frågorna kring klientens passivitetsrätt.

## 7 Har SKV rutiner för säkerställande av att felaktigt åtkommet material inte används?

Oavsett om SKV anser sig kunna tillämpa TVL för eftersökning av klientmaterial hos advokatbyrå eller ej, får det – om inte SKV utgår från att *fishing expeditions* är tillåtna – antas att SKV, även om tvångsåtgärden beslutats i förvaltningsdomstol, kommer åt material som borde undantas enligt TVL.<sup>14</sup> Frågan är då: har SKV någon rutin för att säkerställa att sådana uppgifter inte används av SKV i revisionspromemorian eller i beskattningsbeslut? Det rättssäkerhetsmässiga problemet är att de svenska domstolarna inte har någon motsvarighet till den anglosaxiska rätten, där material kan förklaras ”inadmissible”. Här gäller fri bevisprövning och fri bevisvärdering i domstolarna, och det saknas rättsmedel till gagn för individen mot att SKV i skatteprocessen eller brottmål använder material som åtkommit trots att TVL kan ha visat sig icke tillämplig eller att handling ändå skulle undantas enligt TVL. I vart fall saknas ett rättsmedel som effektivt hindrar SKV från att i en skatteprocess eller ett

<sup>11</sup> Se 7 kap. 7 § första stycket BFL.

<sup>12</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 178 och 179 samt RÅ 2007 ref. 23 med hänvisning till RÅ 2000 ref. 66 I.

<sup>13</sup> Se avsnitten 2.1.9 och 3.6.1 i RSV:s kartläggingspromemoria ”Advokatbyråer” 1993 (RSV 671 utgåva 1).

<sup>14</sup> Se 16-19 §§ TVL.

brottmål efter revisionen faktiskt åberopa en handling, vilken rätten i ett mål om de av SKV tillämpade tvångsåtgärderna undantagit från granskningen enligt TVL.<sup>15</sup>

## 8 Borde det vara möjligt att inhibera felaktigt tillvägagångssätt hos SKV när det pågår?

I sistnämnda hänseende vore det värdefullt om Justitieombudsmannen (JO) eller Justitiekanslern (JK) också kunde svara på om det vore förenligt med artikel 1 i första tilläggsprotokollet till Europakonventionen och respekten för en fysisk eller juridisk persons egendom om den skulle kunna fräntas personen i fråga av SKV med stöd av rättegångsmaterial som åtkommit genom felaktig tillämpning av tvångsmedel. Borde det finnas rättsliga institut för att stoppa en skatterevision som företas med sådana åtgärder, när den pågår? Rättssäkerheten och individen är knappast betjänt av att JO eller JK i efterhand anför kritik, utan att de nu hindrar SKV från att gå in i individens plånbok med ett felaktigt tillvägagångssätt – oavsett hur rätt sedan SKV kan anses ha i de skatterättsliga sakfrågorna.

Om inte SKV har anledning att anta att klienten har begått brott och att advokaten har medverkat därtill, har SKV inte något uppdrag och mandat att göra anmälan därom enligt taxeringsförordningen.<sup>16</sup> Då borde inte TVL vara det första att använda mot advokatbyrån beträffande klientmaterialet, utan redan proportionalitetsprincipen borde för SKV innebära en hänvisning till föreläggandeinstitutet – oavsett hur det sedan ligger till med möjligheterna för SKV att använda det mot advokatbyråer.<sup>17</sup> För övrigt bör det ankomma på Sveriges advokatsamfund att vidta disciplinåtgärd om advokaten agerat i strid mot god advokatsed såtillvida att advokaten företagit andra ekonomiska transaktioner med klienten än vad som följer av uppdragsförhållandet.<sup>18</sup> Allt annat vore att så att säga låta SKV göra TVL större än själva revisionen, då frågan om fog för tillämpning av TVL skall bedömas utifrån förhållandena hos den reviderade.<sup>19</sup> Kort sagt vore en annan kompetensfördelning mellan SKV och Sveriges advokatsamfund än den här förordade att öppna för att SKV skulle ha möjlighet att företa *fishing expeditions* på advokatbyråer.

## 9 Mera om kompetensfördelningen mellan SKV och Sveriges advokatsamfund

Advokatsekretessen bör vara absolut så länge advokaten ger råd om skattesituationen i samband med att klienten väljer mellan olika produkter på en marknad. Först om advokatbyrån i sin rörelse också tillhandahåller produkter såsom finansiella instrument och annat i konkurrens med t.ex. bankvärlden kan den behandlas med hänsyn till föreläggandeinstitutet och TVL som annat än just en advokatbyrå. Så länge advokatbyrån håller sig till rådgivning är advokatsekretessen ett högre och mera skyddsvärt intresse för individen och en fungerande tvåpartsprocess än statens intresse av att SKV skall åsätta individen taxering och ha möjlighet att utsätta denne för kontroll och tvångsåtgärder.

Sveriges advokatsamfund borde slå vakt om sin kompetens att dra gränsen mellan advokatens rådgivning och advokatbyråns otillåtna konkurrens med t.ex. finansbolag i form av försäljning till klienten av finansiella produkter i sig. Det senare bör anses som en ekonomisk transaktion utanför uppdragsförhållandet. En normalt beviljad kredit till klienten på arvodet för konsultuppdraget bör däremot anses ligga inom vad som stipuleras om god advokatsed, då det

<sup>15</sup> Se 19 § TVL.

<sup>16</sup> Se 22 § taxeringsförordningen (1990:1236).

<sup>17</sup> Se avsnitt 4.

<sup>18</sup> Se 22 § i Vägledande regler om god advokatsed från Sveriges advokatsamfund.

<sup>19</sup> Se avsnitt 4.

inte kan anses som att advokatbyrån därmed konkurrerar med finansvärlden som om fråga vore om tillhandahållande av finansiella produkter.

Att fråga skulle vara om skatterådgivning innebär inte i sig att advokaten kan anses utföra en ekonomisk transaktion i strid mot god advokatsed. Att lagen mot skatteflykt skulle vara tillämplig mot de transaktioner som klienten gör och som advokaten kan ha bedömt i sin rådgivning, innebär inte att advokatbyrån tillhandahåller de produkter som transaktionerna motsvarar.<sup>20</sup> Först om misstanke om skentransaktioner och brott föreligger gentemot klienten, kan misstanke om advokatens medverkan till brott genom rådgivningen föreligga och skäl finnas att bryta advokatsekretessen. Detta gäller så länge advokaten i övrigt inte kan anses ha agerat i strid mot god advokatsed i det att han skulle ha företagit ekonomiska transaktioner med klienten vilka inte följer av uppdragsförhållandet. Regeringsrätten ansåg i RÅ 1990 ref. 101 I och II att dåvarande lagen mot skatteflykt var tillämplig på de s.k. utdelningsfonderna.<sup>21</sup> Fonderna hade varit föremål för taxeringsrevision och det fanns så att säga ingen annan poäng med dem än skatteförmånen. Det innebar emellertid inte att fråga var om skentransaktioner mellan fonden och den som köpte och sålde andelar däri. En advokat som på den tiden kanske rådde sin klient att förvärva andelar i en utdelningsfond kunde inte därmed i sig anses medverka till något som föranledde misstanke om brott. Om en advokat hade givit den bank som innehade fonden rådet – som ett s.k. upplägg – att grunda den, kunde inte heller advokatbyrån anses ha agerat som om den sålde produkten, andelen i fonden, och revideras liksom fonden.

Det ekonomiska resultatet i advokatrörelsen kan möjligen granskas och bli föremål för TVL, men inte dokumentationen av den rådgivning som ledde till affärshändelsen i rörelsen. Att advokaten håller sig inom de ekonomiska begränsningar som sätts av god advokatsed – dvs. inom uppdragsförhållandet till klienten – och bokföringsreglementet för advokatbyråer kontrolleras genom att de externa revisorer som granskar advokatbyråer har kompetens därtill. Ramarna för rådgivningen sätts sålunda genom de särskilda regler som Sveriges advokatsamfund beaktar t.ex. i samband med disciplinfrågor. Uppdragen leder till affärshändelser som skall bokföras enligt BFL och bilda den externa redovisningen. Därav skall det ekonomiska resultatet i advokatrörelsen framgå, vilket faller inom SKV:s kompetensområde, när det gäller granskning av advokatbyråer. Detta borde också utgöra den yttre gränsen för TVL så att SKV normalt sett inte kan tillämpa TVL och bryta advokatsekretessen. Av rättspraxis följer sedan RÅ 1995 ref. 31 att SKV inte kan åsätta en skönstaxering av en rörelse i allmänhet med stöd av 4 kap. 3 § TL, om inte konkreta fel kan påvisas i "räkenskaperna".<sup>22</sup> Det stöder att det vore ett cirkelresonemang om TVL skulle kunna tillämpas av SKV hos en advokatbyrå utan att det skulle finnas misstanke om medverkan från advokatens sida till skentransaktioner från klientens sida. TVL skulle göras större än det SKV:s granskning av en advokatbyrå kan omfatta – dvs. de affärshändelser som leder till den förmögenhetsförändring som granskningen skall avse när det gäller frågan om advokatrörelsens bokföring kan läggas till grund för advokatbyråns taxering.

RÅ 1995 ref. 31 innebär att omvärldsfaktorer såsom låg bruttovinst inte i sig utgör tillräcklig grund för skönstaxering, utan att en sådan kan ske först om konkreta fel påvisas i räkenskaperna. I linje med RÅ 1995 ref. 51, varav följer att TVL skall avse förhållandena hos den reviderade, kan därför anföras att en nödvändig förutsättning för att SKV skall kunna tillämpa TVL hos advokatbyrån avseende dokumentationen av uppdraget från klienten är att

<sup>20</sup> Se lagen (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>21</sup> Se lagen (1980:865) mot skatteflykt.

<sup>22</sup> Fallet gällde motsvarande lagrum, 21 §, i taxeringslagen (1956:623).

advokaten har gjort sig och advokatbyrån till en del av problematiken kring SKV:s utredning av klientföretaget. Det kan ha skett genom att klienten låtit advokatbyrån ta en egen ekonomisk del – vid sidan av klientarvodet – i den affärshändelse som rådgivningen, dvs. uppdraget från klienten, avser. Om advokatbyrån reviderades av SKV samtidigt som SKV reviderar klientföretaget, skulle kontroll av vardera av de båda företagens taxeringar begränsas till deras räkenskaper. Om det inte finns något tecken i de båda affärsredovisningarna på felaktig prissättning mellan advokatbyrån och klientföretaget e.d., saknas i båda fallen grund för skönstaxering enligt 4 kap. 3 § TL av de båda rörelserna och andra fel i räkenskaperna måste kunna påvisas för att SKV genom sådan taxeringsåtgärd skall kunna avvika från den förmögenhetsförändring som kommer till uttryck i räkenskaperna för dem. Affärshändelserna mellan advokatbyrån och klientföretaget förändras inte av vad som kan återfinnas i dokumentationen av ett uppdrag som advokatbyrån utfört med iakttagande av de ekonomiska begränsningar som sätts av god advokatsed.

För att lyfta på advokatsekretessen med stöd av TVL måste SKV åtminstone kunna påvisa att misstanke om brott inom skatteområdet kan riktas mot klienten och att advokaten medverkat till detta, t.ex. medverkat genom råd om skenransaktioner mellan klientföretaget och dess kunder respektive leverantörer. Det borde alltså anses som otillåten *fishing expedition* från SKV:s sida att SKV med åberopande av 17 kap. 4 § LSK eller TVL förelägger advokatbyrå att lämna ut handlingar från klientens akt eller att SKV hos länsrätten hemställer om beslag av sådana handlingar hos advokatbyrån, om SKV inte kan presentera sådan misstanke, utan enbart t.ex. anser sig ha grund för att tillämpa lagen mot skatteflykt avseende transaktioner som klienten företagit och som kan ha omfattats av advokatens rådgivning. Sedan är det en annan sak – som kan behandlas vid annat tillfälle – om SKV tillämpar föreläggandeinstitutet enligt 17 kap. 4 § LSK respektive TVL för rätt situationer och på rätt sätt hos advokatens klient.

Om det t.ex. är prissättningen mellan klienten och dennes medkontrahent som SKV ifrågasätter och medkontrahenten finns i utlandet, kan SKV ta upp fråga om det resultat som beskattas i Sverige blir för lågt på grund av att prissättningen inte är enligt armlängdsprincipen och anföra att den s.k. korrigeringsregeln skall tillämpas.<sup>23</sup> Först bör dock SKV i den utredning som leder fram till ett övervägande beakta om prissättningen ändå har ekonomiska skäl för sig. Regeringsrätten fastlade i det s.k. Shellmålet, RÅ 1991 ref. 107, en försiktig tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>24</sup> Här räcker det emellertid med att erinra om att förhållandena hos klienten inte bör kunna läggas till grund för att SKV skall rikta förelägganden eller TVL-åtgärder mot advokatbyrån, enbart på grund av att den affärstransaktion som klienten företagit med medkontrahenten kan ha omfattats av advokatens rådgivning. Det förändras inte av att klienten och den utländske medkontrahenten skulle ha sådan ekonomisk intressegemenskap att klienten i alla fall är dokumentationsskyldig avseende internprissättningen i fråga.<sup>25</sup> Klientens dokumentationsskyldighet är en sak och advokatens dokumentation av det uppdrag som denne kan ha utfört rörande affärer som förstnämnda skyldighet omfattar är normalt sett en annan sak.

Märk att TVL enligt dess 1 § begränsas till skatteområdet, och att skattebrott förutsätter förekomsten av en oriktig uppgift; en verksamhet som helt grundades på brott skulle inte vara inkomstskattepliktig och grund för skattetillägg skulle enligt RÅ 1991 ref. 6, som handlade

<sup>23</sup> Se 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

<sup>24</sup> Se Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (11 uppl.), s. 554 och 555, av Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz och Christer Silfverberg (Studentlitteratur. Lund 2007).

<sup>25</sup> Se ang. regler därom i 19 kap. 2a och 2b §§ LSK som infördes den 1 januari 2007 enligt 14 kap. 20 § IL.

om försäljning av förskingrad olja, inte föreligga. Eftersom begreppet oriktig uppgift enligt vad som anges bl.a. i Regeringens proposition 2002/03:106 skall ges samma innebörd oavsett om fråga är om skattetillägg eller skattebrott,<sup>26</sup> skulle alltså i princip vissa skentransaktioner så att säga kunna hamna utanför SKV:s och förvaltningsdomstolarnas domäner och TVL inte vara tillämplig, trots att misstanke om brott föreligger, men misstänkt brott alltså visar sig ligga utanför skatteområdet. Borde det kanske därför finnas en särskild möjlighet till inhibition i brottmålsprocessen i fall av felaktig tillämpning av TVL?

## 10 Sammanfattning

Om det finns en dynamisk diskurs internt borde SKV kunna besvara frågorna som ställs här, och peka på kontrollstationer i förfarandet med kontroll av individen till gagn för de mänskliga fri- och rättigheterna. Även andra berörda organisationer, myndigheter, ämbeten och domstolar är välkomna till debatten, där frågorna som ställs här i sammanfattning är följande.

- Anser SKV att SKV har möjlighet att tillämpa TVL mot en advokatbyrå för att eftersöka handlingar avseende en klient? Om SKV har den uppfattningen: vad har SKV för auktoritativt stöd för det? Gäller den möjligheten oavsett om advokatbyrån kan förväntas ha hand om räkenskapsmaterial för klientens räkning?<sup>27</sup>
- Om SKV anser sig ha rätt att företa tredjemansrevision hos en advokatbyrå eller tillämpa TVL där, ställer sig frågan: vilka avstämningar skall skatterevisorerna och granskningsledarna vidta, innan de företar eller hemställer hos länsrätten om sådan åtgärd? Skall annorstädes tillgängligt räkenskapsmaterial först stämmas av? Skall klientens passivitetsrätt beaktas?<sup>28</sup>
- Har SKV:s huvudavdelning idag någon annan erfarenhet än RSV hade 1993 angående advokaternas tillmötesgående i samband med SKV:s utredningar? Begär SKV att advokaterna skall medverka till att klienterna belastar sig själva och att de därmed avstår från sin passivitetsrätt i fall där fara föreligger för skatteprocess förenad med fråga om skattetillägg?<sup>29</sup>
- Har SKV någon rutin för att säkerställa att uppgifter som åtkommit medelst felaktig tillämpning av TVL gentemot advokatbyrå inte används av SKV i revisionspromemorian eller i beskattningsbeslut beträffande klienten?<sup>30</sup>

En annan fråga som ställs här, och som kanske bäst besvaras när debatten kommit igång och frågorna till SKV ovan diskuterats, är om det borde finnas rättsliga institut för att inhibera tvångsåtgärder som företas i samband med skatterevision redan när skatterevisionen påbörjas eller när den pågår.<sup>31</sup> Är det till och med så att det inte vore tillräckligt med en sådan möjlighet till inhibition av att SKV i skatteprocessen i förvaltningsdomstolarna använder uppgifter inhämtade med en felaktig tillämpning av TVL, utan att en särskild möjlighet till inhibition i brottmålsprocessen borde finnas i fall av felaktig tillämpning av TVL?<sup>32</sup>

<sup>26</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 116.

<sup>27</sup> Se avsnitt 3.

<sup>28</sup> Se avsnitten 4 och 5.

<sup>29</sup> Se avsnitten 5 och 6.

<sup>30</sup> Se avsnitt 7.

<sup>31</sup> Se avsnitt 8.

<sup>32</sup> Se avsnitt 9.