



Karlstad Business School
Handelshögskolan vid Karlstads universitet

Sandra Vasarainen

Undantagande av handlingar vid Skatteverkets revision

Exclusion of documents due to the tax authority's
audit

Skatterätt
D-uppsats

Termin: VT 2014
Handledare: Kjell Johansson

Förord

Jag vill framförallt rikta ett stort tack till min handledare Kjell Johansson för många värdefulla råd och synpunkter under arbetets gång. Jag vill även tacka mina fina vänner för visat stöd och tålamod.

Karlstad den 26 maj 2014

Sandra Vasarainen

Sammanfattning

Skatteverket har en skyldighet att se till så att alla ärenden blir tillräckligt utredda enligt 40 kap. 1 § SFL. För att Skatteverket ska uppfylla utredningsskyldigheten finns ett antal utredningsformer. Den vanligaste utredningsformen är så kallade skrivbordsutredningar då Skatteverket skickar skriftliga förfrågningar eller förelägganden till den skattskyldige. Den mest ingripande och resurskrävande formen av kontroll är Skatteverkets revision. Huvudregeln är att Skatteverkets revisor får granska alla räkenskaper och andra handlingar som hör till verksamheten vid en revision. Eftersom ett revisionsbeslut inte kan överklagas kan den reviderade begära att vissa handlingar ska undantas från revisionen enligt 47 kap. 3 § SFL. De handlingar som kan undantas vid revision är enligt 47 kap. 2 § SFL handlingar som inte får tas i beslag, handlingar som inte omfattas av revisionen eller handlingar med betydande skyddsintresse. Handlingar med ett betydande skyddsintresse kan endast undantas om skyddsvärdet överväger betydelsen för Skatteverkets kontroll. Om Skatteverket inte anser att handlingen ska undantas sker en prövning i FR utifrån handlingens innehåll och den reviderades bevisning.

Uppsatsens första syfte är att undersöka vilka handlingar som kan undantas enligt de tre undantagsgrunderna och således utreda vad som är gällande rättsläge. För att uppfylla det första syftet har den rättsdogmatiska metoden tillämpats. Genom att analysera rättsfall har följande framkommit. Vilka handlingar som inte får granskas på grund av att de inte får tas i beslag är de handlingar där det finns ett förtroendeförhållande mellan advokat och klient. Det är således inte handlingens innehåll som utgör grund för undantagande utan om handlingen anförtrotts en advokat. Förtroendeförhållandet har även ansetts kunna omfatta tredjeman i speciella situationer. Vissa uppgifter i handlingar har däremot inte kunnat undantas till följd av att de inte i regel kan anses som anförtrodda en advokat i hans yrkesutövning. Dessa uppgifter är klientens identitetsuppgifter, advokatens arvode och övriga utlägg i fakturor. Vilka handlingar som kan undantas på grund av att de inte omfattas av revisionen är inte fullständigt klarlagt. Det beror på avsaknaden av vägledande praxis. De handlingar som skulle kunna undantas enligt denna grund är om handlingen inte avser den svenska beskattningen eller om den inte är viktig i verksamheten. Handlingar kan undantas på grund av dess betydande skyddsvärde om de innehåller känsliga uppgifter av personliga skäl, kvalificerade skatterättsliga råd eller företagshemligheter. För att handlingen ska undantas på denna undantagsgrund krävs även att Skatteverkets kontrollbehov är förhållandevis lågt.

Uppsatsens andra syfte är att undersöka hur bestämmelsen avseende undantagande av handlingar förhåller sig till den reviderades rättssäkerhet. De rättssäkerhetsaspekter som har beaktats är integritet, förutsebarhet, legalitetsprincipen och likabehandlingsprincipen. För att uppfylla det andra syftet har en rättspolitisk metod tillämpats. Vid en analys av undantagsbestämmelsen i förhållande till de uppställda rättssäkerhetsaspekterna har följande framkommit. Revision är en kontrollform som säkerställer en hög effektivitet. Reglerna ökar rättssäkerheten på ett godtagbart sätt för den reviderade i och med att de främjar den personliga integriteten, är godtagbart förutsebara, har stöd i lag samt uppfyller likabehandlingsprincipen. Således krävs ingen förändring av regleringen kring undantagande av handlingar på grund av att det inte skulle vara förenliga utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

Abstract

The tax authority has an obligation to ensure that all tax cases are adequately investigated according to 40:1 SFL. In order to fulfill this obligation the tax authority has a number of investigation options. The most common form of investigation is so-called desktop investigations, which means that the tax authority will send written inquiries or injunctions to taxpayers. The most intrusive and resource-intensive form of investigation is audit. The general rule is that the tax authority's auditor may examine all accounting records and other documents related to the business. Since an audit decision cannot be appealed, the revised may request that certain documents should be excluded from the audit, 47:3 SFL. There are three possibilities for excluding documents according to 47:2 SFL. The first reason applies to documents that may not be seized and the second reason applies to documents that are not covered by the audit. The third and last possibility for exclusion applies to documents with a significant protective value. The last mentioned possibility may only be exempted if the protective value outweighs the importance of the tax authority's control. If the tax authority doesn't agree that the document should be excluded the county's administrative court must decide the case on the basis of the documents contents and the revised evidence.

This essays first purpose is to examine which documents can be excluded from a tax authority's audit and therefore to investigate the legal situation. To fulfill the first purpose, a legal dogmatic method has been used. Analyzing court cases has concluded the following. Documents may not be seized if there is a confidential relationship between a lawyer and a client. It is therefore not the content of document, but the fact that the document has been entrusted to a lawyer that is the reason for exclusion. The confidential relationship has also been considered to include a third party in some specific situations. However, certain information in documents has not been considered as information entrusted by a lawyer in his profession. This information relates to clients identity, lawyers fees and other expenses. The question regarding documents that should be excluded because they are not covered by the audit is not completely clear. This is due to the absence of precedence. The documents that can be excluded on this basis are if the documents do not refer to the taxation or if they are not of importance in the business. Documents may also be excluded because of its significant protective value if they contain sensitive personal information, qualified tax advice or industrial secrets. It also requires that the tax authority's need to control is relatively low.

This essay also aims to examine how the legal rules of exclusion of documents relate to the rule of law. The aspects of the rule of law that has been considered are: integrity, predictability, the principle of legality and the principle of equal treatment. To fulfill the second purpose, a legal political method has been used. The following has been determined by an analysis of the legal rules of exclusion in relation to the rule of law. Audit is a form of control that ensures a high efficiency. The rules of exclusion of documents increase legal certainty in an acceptable way for the revised. That is because the rules strengthens the integrity, are acceptably predictable, are legislated and fulfill the principle of equal treatment. Therefore the rules of exclusion do not require any change in relations to the rule of law.

Förkortningslista

BFL	Bokföringslag (SFS 1999:1078)
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FL	Förvaltningslag (SFS 1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (SFS 1971:291)
FR	Förvaltningsrätten
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
GTL	Taxeringslag (SFS 1956:623)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HovR	Hovrätten
IL	Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)
JT	Juridisk Tidskrift
KamR	Kammarrätten
NJA	Nytt juridiskt arkiv
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (SFS 2009:400)
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalk (SFS 1942:740)
RF	Regeringsform (SFS 1974:152)
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (SFS 2011:1244)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Tryckfrihetsförordning (SFS 1949:105)
TL	Taxeringslag (SFS 1990:324)
TR	Tingsrätten

Innehållsförteckning

Förord	I
Sammanfattning	II
Abstract.....	III
Förkortningslista.....	IV
Innehållsförteckning	V
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	1
1.3 Frågeställningar	2
1.4 Syfte	2
1.5 Avgränsning.....	3
1.6 Metod och material	3
1.6.1 Rättsdogmatisk metod.....	3
1.6.2 Kritiken mot den rättsdogmatiska metoden	6
1.6.3 Neutralitet och värderingar i uppsatsen	6
1.6.4 Rättspolitisk metod	7
1.6.5 Valet av metod	8
1.7 Begreppsförklaring	10
1.8 Tidigare forskning	10
1.9 Disposition	10
2 Intressen och principer	12
2.1 Inledning	12
2.2 Effektivitet	12
2.3 Rättssäkerhet.....	12
3 Förfarandet vid skatteärenden	16
3.1 Den enskildes och Skatteverkets skyldigheter.....	16
3.2 Utredningsformer	16
3.2.1 Skatteverkets ärendehandläggning.....	16
3.2.2 Förfrågan och föreläggande	17
3.2.3 Besök, tillsyn och kontrollbesök.....	19
4 Skatteverkets revision.....	20
4.1 Revision.....	20
4.2 Revisorns rättighet och skyldighet	21
4.3 Den reviderades skyldighet och rättighet	22
5 Undantag från kontroll.....	24
5.1 Undantag av handlingar vid revision.....	24
5.2 Handlingar som inte får tas i beslag.....	25
5.2.1 Granskningens förhållande till 27 kap. 2 § RB.....	25
5.2.2 Rättsfall	26
5.3 Handlingar som inte omfattas av revisionen	27
5.3.1 Granskningens förhållande till handlingar som inte rör verksamheten	27
5.3.2 Rättsfall	28
5.4 Handlingar med ett betydande skyddsintresse	28

5.4.1 Granskningens förhållande till handlingar med ett skyddsintresse.....	28
5.4.2 Rättsfall	29
5.5 Undantag av uppgifter vid föreläggande	31
6 Analys.....	32
6.1 Handlingar som kan undantas vid revision.....	32
6.1.1 Inledning	32
6.1.2 Handlingar som inte får tas i beslag.....	32
6.1.3 Handlingar som inte omfattas av revisionen.....	35
6.1.4 Handlingar med ett betydande skyddsintresse	36
6.2 Undantagsreglerna i förhållande till rättssäkerhet	38
6.2.1 Inledning	38
6.2.2 Effektivitet och rättssäkerhet	39
7 Slutsats	42
7.1 Handlingar som kan undantas vid revision.....	42
7.2 Undantagsreglerna i förhållande till rättssäkerhet	42
7.3 Förslag till vidare forskning.....	42
Käll- och litteraturförteckning	43
Rättsfallsförteckning.....	47

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Revision är en kontrollform som används av Skatteverket för att se till så den skattskyldige fullgjort sin deklarations- och uppgiftsskyldighet. Skatteverkets revision är en av de mer ingripande åtgärderna i SFL trots att revisioner ska ske i samverkan med den reviderade. Det är inte förrän i konfliktsituationer som tvångsmedel kan tillämpas för att möjliggöra en revision. Huvudregeln i 41 kap. 7 § SFL är att allt som är räkenskapsmaterial eller som på annat sätt hör till verksamheten får granskas. I vanliga fall kan även allmänheten ta del av vad som benämns som allmänna handlingar men på skatteområdet råder absolut sekretess, 27 kap. OSL. Denna begränsning gäller även för revisionsverksamheten och innebär att allmänhetens insyn är starkt begränsad och får inte ta del av de handlingar som Skatteverket innehar. Skatteverket kan därför ta del av uppgifter av mer känslig karaktär. Trots detta har det ansetts nödvändigt att vid revision få undanta handlingar enligt 47 kap. SFL.¹ Anledningen är att materialet vid Skatteverkets revision ändå kan bli tillgängligt för en relativt stor grupp.² Undantagsreglerna är även motiverade utifrån att den reviderade inte vill att viss känslig information ska komma myndigheten tillhanda. Det är då inte fråga om risken med vidarespridning utan exempelvis integritetskänsligt material för den reviderade.³

Det är den skattskyldige som begär att en handling ska undantas enligt 47 kap. 3 § SFL. Om Skatteverket inte anser att handlingen ska undantas lämnas denna till rätten för prövning. Till följd av att Skatteverket inte har kunskapen om vad handlingen innehåller faller bevisbördan på den skattskyldige.⁴ Den skattskyldige ska då visa att handlingen uppfyller någon av undantagsgrunderna i 47 kap. 2 § SFL. Dessa undantagsgrunder är handlingar som inte får tas i beslag, handlingar som inte omfattas av revisionen och handlingar med betydande skyddsintresse.

1.2 Problemdiskussion

För att vara undantagsregler har reglerna om undantag av handling kritiserats av remissinstanserna för att vara för omfattande och allmänt hållna.⁵ Varför det inte varit möjligt att närmare reglera undantagsreglerna har motiverats utifrån handlingars varierande innehåll. Det har inte ansetts som praktiskt möjligt att kunna återge varje handling som kan undantas i lagstiftningen.⁶ Huvudregeln vid revision är att allt räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten får granskas av Skatteverkets revisor. Enligt tidigare regler kunde handlingar endast undantas om det förelåg synnerliga skäl. Utrymmet var då starkt begränsat för att få frångå huvudregeln. Vid införandet av de nuvarande bestämmelserna år 1994 var meningen att det skulle bli lättare att undanta handlingar.⁷

Skatteverkets revision bedrivs i de flesta fall i samverkan med den reviderade.⁸ För de fall där Skatteverket och den reviderade inte kan komma överens om vilka

¹ Prop. 1993/94:151 s. 73 ff.

² Prop. 1993/94:151 s. 94.

³ Prop. 1993/94:151 s. 94 f.

⁴ Prop. 1993/94:151 s. 99.

⁵ Prop. 1993/94:151 s. 93.

⁶ Prop. 1993/94:151 s. 96.

⁷ Prop. 1993/94:151 s. 95 f.

⁸ Prop. 1987/88:65 s. 33.

handlingar som ska granskas krävs en domstolsprövning. Det är därmed upp till domstolen att bedöma om en handling ska undantas utifrån handlingens innehåll och den reviderades bevisning.⁹ Som tidigare nämnt kan handlingar undantas på tre olika grunder. Dessa är handlingar som inte får tas i beslag, handlingar som inte omfattas av revisionen och handlingar med betydande skyddsintresse. Vad gäller handlingar med ett betydande skyddsintresse ska även en avvägning ske mellan skyddsvärdet och betydelsen för Skatteverkets kontroll. Det kan redan nu konstateras att undantagsregeln är tillämplig i dessa situationer. Vilka handlingar som kan undantas enligt dessa grunder går däremot inte att utläsa ur lagtexten. Det är därför av intresse att närmare undersöka vilka handlingar som kan undantas på de olika grunderna vid Skatteverkets revision.

Därutöver är revision en mycket ingripande åtgärd mot den enskilde. Revision är en balansgång mellan å ena sidan Skatteverkets intresse av en effektiv kontroll och å andra sidan den skattskyldiges rättsäkerhet. Denna intresseavvägning är något som framträder inte minst när det gäller undantagande av handlingar vid revision. Vid bestämmelsens reformering år 1994 fördes en livlig diskussion kring just avvägningen mellan intressen. Många remissinstanser ställde sig positiva till en förändring som gav ett generösare skydd och på så sätt ökad rättsäkerhet. Med det menades att utvidgning av bestämmelsen om undantagande av handlingar gav en högre nivå av rättsäkerhet för den reviderade.¹⁰ Förslaget kritiserades även med anledning av att det utökade skyddet utgjorde en större möjlighet till missbruk och att reglerna kunde ses som ett hinder för en effektiv kontroll.¹¹ Vad gäller Skatteverkets revision i sin helhet har det uttalats att en förändring som ger ökad rättsäkerhet för den enskilde är ett steg i fel riktning och istället borde tyngden vara på likabehandling.¹²

Rättsäkerhet och effektivitet är återkommande begrepp som används i diskussioner om Skatteverkets revision och undantag av handlingar. Både rättstillämparen och lagstiftaren gör regelmässigt avvägningar och prioriteringar. Detta sker för att lösa konflikter mellan de allmänna och den enskilde men även för att nå de politiska målen som skattelagstiftningen ger uttryck för.¹³ Rättstillämparen och lagstiftaren ska utöver att göra avvägningar även ta hänsyn till allmänna rättsgrundsatser och principer. I samband med att frågan om vilka handlingar som får undantas vid revision utreds är det även intressant att undersöka hur dessa begrepp och rättsprinciper förhåller sig till regleringen av undantag av handlingar.

1.3 Frågeställningar

Problemdiskussionen utmynnar i följande frågeställningar.

- Vilka handlingar får undantas vid Skatteverkets revision?
- Hur förhåller sig förfarandet vid undantagande av handlingar till rättsäkerhet?

1.4 Syfte

Uppsatsens första syfte är att undersöka vilka handlingar som får undantas vid revision enligt de tre undantagsgrunderna. Dessa grunder är handlingar som inte får

⁹ Prop. 1993/94:151 s. 99.

¹⁰ Prop. 1993/94:151 s. 93.

¹¹ Tollerz, SN 1994, s. 457.

¹² Ekman, SvSkT 1994, s. 57 f.

¹³ Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 15.

tas i beslag, handlingar som inte omfattas av revisionen och handlingar med betydande skyddsintresse.

Uppsatsens andra syfte är att undersöka hur bestämmelsen avseende undantagande av handlingar förhåller sig till rättssäkerhet. Det sker utifrån de intressen och principer som gör sig gällande bakom bestämmelsen.

1.5 Avgränsning

Vid utredningen avseende vilka handlingar som kan undantas vid revision har praxis beaktats. Uppsatsen första syfte har avgränsats genom att endast de KamRs domar som funnits tillgängliga vid databassökningar har beaktats. Uppsatsens andra syfte har avgränsats genom att endast behandla följande rättssäkerhetsaspekter: integritet, förutsebarhet, legalitetsprincipen och likabehandlingsprincipen. Det beror på att dessa begrepp och rättsprinciper har en stor betydelse vid en diskussion kring rättssäkerhet.

1.6 Metod och material

1.6.1 Rättsdogmatisk metod

Rättsdogmatisk metod är en metod som ofta används vid författande av juridiska framställningar.¹⁴ Sandgren menar att det verkar finnas en ömsesidig förståelse om vad rättsdogmatisk metod är inom den juridiska akademien. Ofta sker däremot ingen beskrivning i de juridiska framställningarna av vad rättsdogmatisk metod innebär. Det har även visat sig att vid en närmare granskning delar sig uppfattningarna om metodens innebörd.¹⁵ Det finns däremot vissa centrala delar av rättsdogmatiken där meningarna, på ett övergripande plan, är överensstämmande. Dessa centrala delar är syftet att fastställa gällande rätt, rättskällevärdet, juridisk argumentation, tolkning och systematisering samt rättsdogmatikens inifrånperspektiv.¹⁶

Rättsdogmatiken har som syfte att fastställa gällande rätt genom att påvisa rättsordningen som ett koherent system. Syftet uppnås genom tolkning och systematisering av objektet gällande rätt.¹⁷ Anledningen är att rättsvetenskapen har som mål att bistå rättspraxis.¹⁸

Vad begreppet gällande rätt innebär är omdiskuterat.¹⁹ För att få en bättre förståelse av begreppet gällande rätt och rättsdogmatikens förhållningsregler krävs en insikt i metodens grundantaganden, så kallade paradigmer. Rättsdogmatiken bygger enligt Peczenik på fyra grundantaganden: gällande rätt, rättskällor, argumentationsnormer och materiell rättssäkerhet.²⁰ Gällande rätt är rättsdogmatikens forskningsobjekt vilken argumentationen utgår ifrån.²¹ Begreppet har förklarats som något mycket oklart och att det inte finns något slutligt och entydigt svar på vad gällande rätt är.²² Den som har en naiv syn på rätten skulle likställa begreppet med vad som står skrivet i lagboken. Definitionen av gällande rätt som ett

¹⁴ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 118.

¹⁵ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 117 f. Se även Lavin, FT 1989, s. 115 ff. avseende begreppsförvirringen.

¹⁶ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 118.

¹⁷ Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, s. 23, Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk?, i Vad är rättsvetenskap?, s. 117, Peczenik, SvJT 2005 s. 249, Jareborg, SvJT 2004, s. 4 och Olsen, SvJT 2004 s. 110 f.

¹⁸ Peczenik, Vad är rätt?, s. 314.

¹⁹ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 119.

²⁰ Peczenik, FT 1990, s. 44 f.

²¹ Peczenik, FT 1990, s. 44 f.

²² Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, s. 22 f., och Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 305.

sammanhängande system av normer, handlingar och värden utgör Peczeniks tolkning av vad gällande rätt består av.²³ Med gällande rätt som objekt, menar Lavin, forskning som på något sätt behandlar rättsregler, både när det finns skriva rättsregler eller områden där dessa saknas.²⁴

Tolkning och argumentation behöver vara förenlig med rättskällorna för att anses som rättsdogmatisk.²⁵ Rättskällorna skulle kunna uttryckas som det material som används i en rättsdogmatisk framställning. Rättskälleläran är en lära om vilka rättskällor som bör användas i den juridiska argumentationen och i vilken ordning.²⁶ Det finns dock olika uppfattningar om vilken auktoritet dessa rättskällor har.²⁷ Den traditionella rättskälleläran delar upp rättskällorna i de som ska, bör och får beaktas och är den rättskällelära som används främst inom den juridiska litteraturen.²⁸

I kategorin *ska* beaktas återfinns lagar och andra föreskrifter.²⁹ Det innebär att dessa rättskällor är bindande och kan inte åsidosättas till fördel för en rättskälla av lägre rang. Däremot skulle ett större antal prejudikat från högsta instans, som avviker från vad som står skrivet i lag, kunna väga tyngre än lagtext i den juridiska argumentationen.³⁰ Trots att lag är den viktigaste rättskällan ger den oftast inte ett fullständigt svar på ett rättsligt problem och därför kan svar behöva sökas i andra rättskällor.³¹

Det som *bör* beaktas är i första hand prejudikat och lagars förarbeten men även sedvänjor som är väl förankrade i samhället.³² Det finns olika åsikter huruvida prejudikat eller förarbete ska ses som den rättskälla med en större auktoritet inom skatterätten. Ett sätt att se på den inbördes ordningen är att i första hand beakta förarbeten om lagtexten inte ger tillräcklig ledning och förarbetena ligger i linje med lagregelns syfte.³³ I de fall förarbetena står i strid med lagtextens ordalydelse eller allmänna syfte samt är föråldrade bör istället prejudikat beaktas framför förarbeten.³⁴

De rättskällor som *får* beaktas är bland annat institutionella rekommendationer, domar som inte är prejudikat eller myndigheters beslut. Exempel på institutionella rekommendationer är Skatteverkets anvisningar. Det kan även handla om upphävda lagar, förarbeten som inte direkt berör lagen eller lagförslag. Det viktiga med rättskällorna i kategorin *får* är att de ska ge besked om värderingar på området eller ett avgränsande område. Till denna kategori räknas även den juridiska doktrinen.³⁵

Praktiskt verksamma jurister använder ofta en rättskällelära med en strikt inbördes ordning som beaktas i tur och ordning. Dessa rättskällor är lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.³⁶ Det finns även de som anser att kunskap från andra vetenskaper som exempelvis rättsekonomi eller rättspsykologi skulle vara användbart i den juridiska argumentationen. Det kan antingen vara för att fylla ut luckor eller

²³ Peczenik, Juridisk argumentation, s. 24 ff.

²⁴ Lavin, FT 1989, s. 117.

²⁵ Peczenik, FT 1990, s. 44.

²⁶ Peczenik, FT 1990, s. 47.

²⁷ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 120.

²⁸ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 120 och Peczenik, FT 1990, s. 47.

²⁹ Peczenik, FT 1990, s. 47 f.

³⁰ Peczenik, Juridikens teori och metod, s. 36.

³¹ Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 334 och Bernitz m.fl., Finna rätt, s. 91.

³² Peczenik, FT 1990, s. 47 f.

³³ Peczenik, SN 1998, s. 536 f.

³⁴ Bergström, SN 1997, s. 352.

³⁵ Peczenik, FT 1990, s. 47 f.

³⁶ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 120 och Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 50 och 106 f.

oklarheter där rättskällorna inte ger tillräckligt mycket vägledning eller för att inom vissa områden kunna tolka och tillämpa en regel rationellt.³⁷

För den argumentation som förs finns vissa normer att förhålla sig till. Det är exempelvis hur rättsdogmatikern kan använda sig av analogitolkning och motsatsslut i de fall där det inte finns några skrivna regler på området.³⁸ Argument kan vara antingen bundna av rättsliga normer eller fria i den meningen att det inte direkt hänför sig till en rättsregel men till en annan rättskälla.³⁹ Vid argumentation inom rättsvetenskapen är det även viktigt att framhäva både skäl för och emot en viss lösning.⁴⁰

Vad som menas med materiell rättsäkerhet som grundantagande är strävan efter förutsebarhet och etisk godtagbara lösningar på det juridiska problemet.⁴¹ Det som menas med att ett rättsligt beslut är förutsebart innebär att medborgaren kan förutse hur ett visst agerande kommer att bedömas, så kallad formell rättsäkerhet. Det krävs även att det som är förutsebart är etiskt acceptabelt, så kallad materiell rättsäkerhet.⁴²

Som nämnt ovan ska en rättsdogmatiker påvisa rättsordningen som ett koherent system vilket sker genom tolkning och systematisering av gällande rätt. Systematiseringen har därmed en central roll inom rättsvetenskapen. Trots detta sker ofta ingen djupare redovisning i litteraturen avseende vad systematisering innebär.⁴³ Med koherens menas att rätten framställs som en sammanhängande enhet genom systematisering av det juridiska materialet.⁴⁴ Systematisering innebär då att analysera och sätta materialet i sitt sammanhang. Systematisering kan även vara att analysera rättsregler i förhållande till rättsprinciper, påvisa samband mellan regler och dess samhälleliga funktion eller jämföra och försöka förena två rättsområden.⁴⁵

Vid fastställande av gällande rätt intar rättsdogmatikern ett inifrånperspektiv. Skillnaden mellan inifrån- och utifrånperspektivet är att rättsdogmatikern studerar rättsregler i rätten.⁴⁶ Utifrånperspektivet används i exempelvis rättshistoria, rättssociologi och rättsekonomi. Utifrånperspektivet innebär att forskaren ställer sig så att säga utanför rättsystemet och har rätten som utgångspunkt. Det som eftersöks är inte gällande rätt utan det kan vara exempelvis ett historiskt perspektiv på rätten eller ett samhällsfenomen. Av den anledningen kan inte rättstillämparens behov tillgodoses genom ett sådant perspektiv. Det ska dock tilläggas att det inte finns någon skarp gränsdragning vad gäller förhållningssättet till synen på rätten.⁴⁷

Den rättsdogmatiska metodens inifrånperspektiv liknar till stor del den metod som rättstillämparen använder både vad gäller material och argumentation. Det som däremot skiljer rättsdogmatikern från praktikern är att den sistnämnde har ett konkret fall och behöver arbeta resultatintriktat medan rättsdogmatikern har möjligheten att

³⁷ Heuman, JT 2005/06, s. 773 ff. och Gräns, JT 2006/07, s. 783 ff.

³⁸ Peczenik, FT 1990, s. 44.

³⁹ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 106 och Peczenik, Juridikens teori och metod, s. 35 ff.

⁴⁰ Heuman, Rättsvetenskaplig metod och hierarkin mellan rättskällorna i Utblick och inblick, s. 274.

⁴¹ Peczenik, FT 1990, s. 45.

⁴² Peczenik, Juridisk argumentation, s. 22 f.

⁴³ Sandgren, JT 2004/05, s. 323.

⁴⁴ Peczenik, Vad är rätt?, s. 565 ff.

⁴⁵ Sandgren, JT 2004/05, s. 324 ff.

⁴⁶ Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 117.

⁴⁷ Olsen, SvJT 2004, s. 122 f. Se även Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 73 där rättsvetenskapsmannen enligt Strömholms mening står utanför systemet i och med att han inte är bunden likt rättstillämparen.

uttrycka sig mer abstrakt och allmän samt är friare i sin argumentation.⁴⁸ Enligt Strömholms mening väljer rättsdogmatikern ändå ofta, vid resonemang de lege lata, att se sig som bunden av samma regler som rättstillämparen. Det menar han har sin förklaring i att argumenteringen och rekommendationerna är menad att vara underlag för just rättstillämparen.⁴⁹ En annan anledning till att rättsdogmatikern och rättstillämparen har ett liknande tillvägagångssätt har sitt ursprung i den romerska rätten. Den romerska rättens sammanställning, Digestan, innehöll en mängd skrifter från rättsvetenskapsmän och vid tillämpningen av Digestan gjordes ingen skillnad mellan metoden för rättstillämparen och metoden för rättsvetenskapsmannen.⁵⁰

Den metod som beskrivits ovan kan benämnas som den traditionella rättsdogmatiska metoden. Utöver detta har det utvecklats en rad olika inriktningar för rättsvetenskaplig forskning. Här kan exempelvis nämnas alternativ rättsdogmatik, konstruktiv rättsvetenskap, pluralistisk rättsvetenskap, framåtriktad rättsdogmatik och rättspolitiskt inriktad rättsvetenskap.⁵¹

1.6.2 Kritiken mot den rättsdogmatiska metoden

Rättsdogmatiken har fått utstå en del kritik på grund av ordet innehåller benämningen dogmatik. Dogmatiken är kopplat till ord som fördomsfullhet, ovetenskaplighet och ovilja till förnyelse.⁵² Vidare har rättsdogmatiken ofta fått kritik för att inte vara någon riktig vetenskap. Den är ovetenskaplig på grund av att ingen skillnad görs mellan värderande juridik och värderingsfri rättsvetenskap.⁵³

Den snäva rättsdogmatiken tar inte heller hänsyn till andra perspektiv än rättstillämparens. Det är endast utsagor om gällande rätt som den strikte rättsdogmatikern redogör för och andra perspektiv och typer av studier, exempelvis komparativa inslag, faller därmed utanför rättsdogmatiken. Det leder till att strikt rättsdogmatisk forskning om gällande rätt inte blir användbar ur lagstiftarens eller partsföreträdarens perspektiv. Exempelvis skulle lagstiftarens perspektiv gynnas av komparativa inslag eller forskning som undersöker en bestämmelses rättsgrundsats.⁵⁴

1.6.3 Neutralitet och värderingar i uppsatsen

Peczenik har beskrivit rättsdogmatisk metod som deskriptivnormativ. Med det menar han att den både består i att beskriva rätten samtidigt som rättsdogmatikern även intar värderande ståndpunkter vid rättfärdigande alternativt kritik. Det går därför inte att vara värderingsfri i en rättsdogmatisk framställning.⁵⁵

Enligt Rodhe ska rättsvetenskapsmannen beskriva rättsregler och utforma prognoser för hur domstolen kan komma att döma. Däremot ska rättsvetenskapsmannen inte ta med sitt eget tyckande i en framställning genom att utarbeta rekommendationer. På ett sådant sätt kan rättsvetenskapsmannen uppnå neutralitet men Rodhe förklarar sig relativt ensam om den ståndpunkten.⁵⁶

⁴⁸ Kleinman, Rättsdogmatisk metod i Juridisk metodlära, s. 25, Peczenik, Vad är rätt?, s. 312 f, Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, s. 22, Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 73 f och Peczenik, Juridikens teori och metod, s. 33.

⁴⁹ Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 74.

⁵⁰ Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, s. 129.

⁵¹ Olsen, SvJT 2004, s. 107.

⁵² Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk? i Vad är rättsvetenskap?, s. 117 f

⁵³ Peczenik, SvJT 2005, s. 252 f.

⁵⁴ Olsen, SvJT 2004, s. 113 och Lambert, SvJT 2002, s. 270.

⁵⁵ Peczenik, SvJT 2005 s. 249 f.

⁵⁶ Rodhe, JT 1996/97, s. 1 ff.

Redan valet av ämne och avgränsningar kan komma att påverka framställningens resultat.⁵⁷ Neutralitet ska däremot inte försöka uppnås vid valet av forskningsuppgift eftersom rättsvetenskapsmannen är fri att själv välja formuleringar eller perspektiv och i valet yttrar sig värderingar.⁵⁸ Det är istället vid besvarandet av forskningsfrågan som hög neutralitet eftersträvas. Det sker genom att vid argumentation väga olika rationella skäl, på ett balanserat sätt, mot varandra.⁵⁹

Till följd av att det anförda går det, enligt min mening, inte att förhålla sig neutral i en rättsvetenskaplig framställning. Det är därför av största vikt att hålla det i minnet vid författandet av en uppsats. Redan vid insikten om att värderingar kan komma att påverka är en bit på vägen. I uppsatsen kommer egna åsikter åtskiljas från vad som är fakta genom att påvisa att det är mina egna åsikter. Jag kommer att föra fram båda parter perspektiv vid undantagande av handlingar samt att väga argument för och emot. Genom ett sådant förfarande är det enligt min åsikt möjligt att denna uppsats uppnår en hög neutralitet.

1.6.4 Rättspolitisk metod

Till skillnad från den rättsdogmatiska metoden, som har till syfte att klargöra vad som är gällande rätt, så tillämpas det rättspolitiska metoden för att inta en annan infallsvinkel på det rättsliga problemet. Metoden användas ofta genom att utgångspunkt tas i gällande rätt. Därefter kan exempelvis effekterna av en lösning analyseras och de lege ferenda resonemang kan föras som utmynnar i en rekommendation.⁶⁰ Uttrycket om hur något *bör vara*, de lege ferenda, utgör ett samlingsnamn vilket gör att rättspolitiska ställningstagande får en vagare ställning i rättsvetenskapen med resultat att många rättsvetenskapliga forskare får ofta redogöra för en egen metod och målsättning med det rättspolitiska perspektivet.⁶¹

Rättspolitik kan även beskrivas som rättsvetenskapens dikotomi och tillsammans skapar begreppen en gräns som visar på vad som ska falla utanför det ”normala”.⁶² Den gränsen är dock flytande och beroende på hur rättspolitiken definieras så kan även rättsvetenskapen definieras.⁶³ Trots att avståndet kan vara mycket kort mellan att granska gällande rätt och att inta ett rättspolitiskt perspektiv är det viktigt att hålla isär argument och resonemang om hur rätten bör vara från vad rätten är.⁶⁴ Det kan även vara viktigt att särskilja vad som är rätt och vad som är politik när begrepp som rättsäkerhet och principer analyseras.⁶⁵

Vid tillämpningen av en annan metod än den rättsdogmatiska blir inte rättskälleläran lika begränsande vid valet av material. En metod som har till syfte att utreda någonting annat än gällande rätt kan med fördel använda sig av empiriskt material i form av intervjuer eller andra vetenskapers forskningsresultat.⁶⁶ Eftersom en rättspolitisk argumentation ses som friare, i förhållande till rättdogmatisk

⁵⁷ Lavin, FT 1989, s. 118.

⁵⁸ Votinius, Varandra som vänner och fiender, s. 49.

⁵⁹ Dahlman, Neutralitet i juridisk forskning, s. 8 f., 45 samt 60.

⁶⁰ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 62

⁶¹ Gunnarsson, SN 1998, s. 551.

⁶² Gustafsson, Dissens, s. 41.

⁶³ Gustafsson, Dissens, s. 34 och s. 41,

⁶⁴ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 62

⁶⁵ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 25 och s. 59 ff.

⁶⁶ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 25 och s. 40 ff.

argumentation, är det viktigt att uppsatsen förhålls objektiv och att värden och perspektiv balanseras genom att exempelvis väga argument för och emot.⁶⁷

1.6.5 Valet av metod

Denna uppsats är till största del en traditionell rättsutredning vilket innebär ett försök till att fastställa vad som är gällande rätt inom området. Utifrån ämnesval, syfte och den först uppställda frågeställningen kommer den rättsdogmatiska metoden att tillämpas för att på bästa sätt belysa problematiken kring undantagande av handlingar vid Skatteverkets revision. Jag väljer att benämna denna del av uppsatsen som rättsdogmatiskt trots den kritik som finns. Ett alternativ skulle vara att benämna den tillämpade metoden som juridisk för att undvika ordet dogmatik.⁶⁸ Till följd av att metoden som sådan är långt viktigare än formuleringen instämmer jag med Kleineman om att bortse från den språkliga formuleringen som olyckligtvis ger en koppling till dogmatik.⁶⁹

Det finns enligt min åsikt ingen självklar definition av gällande rätt utan det varierar beroende på vilken syn som finns på rätten. Utifrån ett rättsdogmatiskt perspektiv torde en lämplig förklaring vara följande. Vid fastställandet av gällande rätt kommer jag att studera rättsregler inom det angivna området enligt rättskällevärdet. Genom att bearbeta detta material på ett systematiskt sätt söker jag svar på den först ställda frågeställningen. Ett besvarande innebär att jag kan fastställa vad som är gällande rätt eller med andra ord vad som gäller i en viss rättslig situation.

Jag har använt mig av den traditionella rättskällevärdet. Det innebär att lagstiftningen på området har beaktats i första hand. När tillräcklig information inte kunnat hämtas därifrån har jag vänt mig till praxis på området samt använt mig av lagens förarbeten. Då bestämmelserna är något äldre har praxis en stor betydelse på området.

Jag har använt de tidigare förarbetena till en numera upphävd lag (TL). Det beror på att bestämmelserna om undantagande av handlingar endast har omstrukturerats vid införandet av SFL. Användandet av de tidigare förarbetena möjliggör att se bakgrunden till reglerna då de nuvarande förarbetena inte ger tillräcklig vägledning. Skatteverkets handledning vid revision och den juridiska doktrinen på området är rättskällor av lägst rättskällevärde men som fortfarande förekommer i denna uppsats. Syftet med att använda dessa rättskällor har varit för att de ändå kan bidra med intressant information. Det är emellertid viktigt att hålla i minnet att inte lägga någon större tyngd vid denna information eller låta sådan information väga över vid en juridisk argumentation. Det beror på att exempelvis material från Skatteverket kan ses som partsinlagor. Eftersom Skatteverket är part vid revision så kan materialet inte ses som neutralt utan det finns en möjlighet att materialet innehåller argument till fördel för Skatteverket.

Bestämmelsen om undantagande av handlingars utformning ändrades år 1994 och i och med ändringen blev det lättare att undanta handlingar.⁷⁰ Dock kommer praxis innan ändringen att beaktas i uppsatsen till följd av att uppsatsen tar sikte på att undersöka vilka handlingar som får undantas. I och med att ändringen medförde en utvidgning av vad som får undantas borde enligt min mening praxis innan ändringen fortfarande vara gällande. Med det menas att vad som kunde undantas innan

⁶⁷ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 62. Se även kapitel 1.6.3 för en mer utförlig diskussion kring värderingar och neutralitet.

⁶⁸ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 37 f. och s. 53.

⁶⁹ Kleineman, Rättsdogmatisk metod i Juridisk metodlära, s. 26.

⁷⁰ Se kapitel 5.1.

ändringen fortfarande kan undantas idag. Stöd för en sådan uppfattning går att finna i de rättsfall som efter ändringen hänvisar tillbaka till äldre praxis. De äldre rättsfallen borde därför ha ett prejudicerande värde. Exempelvis hänvisar RÅ 2001 ref. 67 I och II till NJA 1977 s. 403 och NJA 1990 s. 537.

Eftersom reglerna om undantagande återfanns i samma bestämmelse för både föreläggande och revision fram tills SFL införande år 2012 har både praxis avseende föreläggande och revision beaktats av två anledningar. Den första anledningen är för att uppsatsen tar sikte på att urskilja vilka handlingar som kan undantas på respektive grund.⁷¹ Den andra anledningen är för att vitesföreläggande kan tillämpas när den reviderade har vägrat att utge den handlingen som Skatteverkets revisor begär att få ta del av.⁷² Det faktum att reglerna vid undantagande vid föreläggande och revision har skiljts åt innebär enligt förarbetena ingen ändring i sak vid bedömningen.⁷³

Vid redogörelsen för praxis avseende vilka handlingar som inte får tas i beslag kommer rättsfall från HD att beaktas för att visa på vad Skatteverket inte får granska vid en revision. Anledningen är att 27 kap. 2 § RB gäller för både utredningar i skattemål och brottmål.⁷⁴ För de andra två undantagsgrunderna, handlingar som inte omfattas av revisionen och handlingar som har ett betydande skyddsvärde, kommer Kammarrättsdomar att beaktas. Urvalet av Kammarrättsdomar har begränsats till vad som har funnits tillgängligt vid en databassökning och efter att bestämmelsen utvidgades år 1994. Anledningen till varför underinstansens avgörande används i uppsatsen beror på det mycket begränsade omfattningen av avgöranden från HFD.⁷⁵ Prövningstillstånd i HFD kan meddelas exempelvis när lagstiftning eller rättspraxis är oklar, vid oförenliga underinstansdomar eller om nuvarande praxis innebär rättsliga eller praktiska svårigheter.⁷⁶ Om det inte finns praxis från högsta instans kan de lägre instansernas domar användas i en rättsdogmatisk framställning om de ger en rekommendation till tolkningen av gällande rätt. Exempelvis kan en sådan tillämpning ske för att utarbeta en klassifikation eller inventera ett problem.⁷⁷

Utöver att fastställa gällande rätt genom den rättsdogmatiska metoden kommer jag, i ett försök att besvara uppsatsens andra frågeställning, undersöka hur förfarandet vid undantag av handlingar förhåller sig till rättssäkerhet. Vid den undersökningen har en rättspolitisk metod tillämpats för att lyfta fram motstående intressen samt utvärdera undantagsbestämmelsen utifrån de skyddsprinciper som finns för den enskilde. De två motstående intressen som finns vid Skatteverkets revision och undantag av handlingar är å ena sidan Skatteverkets intresse av en hög effektivitet å andra sidan den reviderades rättssäkerhet. För att gestalta den reviderades intresse har följande rättssäkerhetsaspekter tillämpats: integritet, förutsebarhet, legalitetsprincipen och likabehandlingsprincipen.⁷⁸

Det finns ett stort antal skatterättsliga principer som tar sikte på både skatterättens materiella bestämmelse och förfaranderegler.⁷⁹ Valet av de principer och rättssäkerhetsaspekter, som beskrivs i kapitel tre, beror på att uppsatsen tar sikte på förfaranderegler vid revision och där har dessa principer en stor betydelse.⁸⁰

⁷¹ Se kapitel 5.2, 5.3 och 5.4.

⁷² Se kapitel 3.2.2.

⁷³ Se kapitel 5.5.

⁷⁴ Se kapitel 5.2.1.

⁷⁵ Se kapitel 5.3.2 och 5.4.2.

⁷⁶ Almgren, Leidhammar, Skatteprocessen, s. 159.

⁷⁷ Peczenik, FT 1990, s. 49 och Lavin, FT 1989, s. 121.

⁷⁸ Se kapitel 2.3.

⁷⁹ Tikka, SN 2004, s. 656 ff. och Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763 f.

⁸⁰ Se kapitel 2.3 för en beskrivning av principerna och hur de förhåller sig till rättssäkerhet.

1.7 Begreppsförklaring

Uppsatsen behandlar regleringen av undantagande av handlingar vid Skatteverkets revision hos en enskild. Tidigare var revision uppdelad i begreppen taxeringsrevision och skatterevision. Med taxeringsrevision menades revision av underlag till inkomstbeskattningen medan skatterevision var ett samlingsbegrepp för revision av skatter och avgifter.⁸¹ I och med SFL finns numera inte dessa begrepp kvar utan Skatteverkets revision benämns endast som revision. I uppsatsen kommer därför inte begreppen taxeringsrevision eller skatterevision att användas utan endast revision.⁸²

I uppsatsen kommer olika begrepp användas för den enskilde. Dessa benämningar är skattskyldig, reviderad, uppgiftsskyldig och förelagd. Anledningen till detta beror på att den enskilde har olika förhållande till lagstiftningen beroende på vilken benämning som används. Exempelvis kan den enskilde vara både den skattskyldige och den reviderade men vid tredjemansrevision är den enskilde endast den reviderade och det kan istället vara den reviderades kund som är den skattskyldige.

Slutligen kommer högsta instans av de allmänna förvaltningsdomstolarna att benämnas HFD. HFD var tidigare benämnd RR men denna beteckning kommer inte att användas på grund av enhetlighetskäl.

1.8 Tidigare forskning

Den finns en del tidigare doktrin på området avseende Skatteverkets revision. Den forskning som avser undantag av handlingar vid revision är däremot mycket mer begränsad. Höglunds avhandling ”Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv” är en omfattande redogörelse för revisionens alla delar och där behandlas delvis även undantag av handlingar.⁸³ Leidhammar har i ett antal verk behandlat frågan om undantag av handlingar översiktligt. Exempelvis i ”Skatteprocessen” skriven tillsammans med Almgren⁸⁴ och ”Skatterevision” skriven tillsammans med Blomqvist Jigvall.⁸⁵ Moëll har i sin avhandling ”Proportionalitetsprincipen i skatterätten” även behandlat frågan i förhållande till proportionalitetsprincipen.⁸⁶ Anledningen till mitt val att ämne har grundat sig både på det faktum att det finns relativt lite skrivet men även utifrån att ämnet har en stor betydelse både för den reviderade och Skatteverket. Det behövs därför en ingående studie för vad som kan undantas vid revision och hur undantagsgrunderna förhåller sig till rättssäkerhet.

1.9 Disposition

Uppsatsen disponeras fortsättningsvis på följande sätt. Kapitel två behandlar olika intressen och principer som bestämmelserna om revision vilar på. Det tredje kapitlet behandlar översiktligt hur utredningen i skatteärenden går till. I kapitel fyra återfinns en övergripande redogörelse för hur revision enligt 41 kap. SFL är tänkt att fungera. Kapitlet behandlar förfarandet kring revision, huvudregeln avseende Skatteverkets granskning samt revisorns och den reviderades rättigheter och skyldigheter.

I kapitel fem sker en redogörelse över vad som kan undantas vid Skatteverkets revision enligt 47 kap. SFL. Uppsatsen är indelad i tre underkapitel för att närmare behandla de tre olika förfaranden för undantagande av handling vid revision enligt 47 kap. 2 § SFL. I det första underkapitlet beskrivs vad som kan undantas på grund av att

⁸¹ Wennergren, Taxering, s. 59.

⁸² Almgren, Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58.

⁸³ Se Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv (2008).

⁸⁴ Se Almgren, Leidhammar, Skatteprocessen (2012).

⁸⁵ Se Leidhammar, Blomqvist Jigvall, Skatterevision (2001).

⁸⁶ Se Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten (2003).

det inte får tas i beslag enligt reglerna i 27 kap. 2 § RB. Vidare beskrivs vad det innebär att undanta handlingar på grund av att de inte omfattas av revisionen. Det sista underkapitlet behandlar vilka handlingar som kan undantas till följd av att handlingens skyddsvärde är större än betydelsen av Skatteverkets kontroll. Under varje underkapitel återfinns praxis hänförligt till det behandlade området med avsikt att ge läsaren en tydligare överblick.

I kapitel sex sker en analys som är uppdelad i två delar. I den första delen analyseras de tre olika grunderna, för undantagande av handlingar, var för sig i ljuset av rättspraxis. I den andra delen analyseras reglerna kring undantagande i förhållande till rättssäkerhet.

I uppsatsens sista kapitel presenteras slutsatser för den första och den andra delen av analysen. I det sista kapitlet återfinns även ett förslag till vidare forskning.

2 Intressen och principer

2.1 Inledning

Skatteverket använder sig av olika slags kontroller för att se till så att den som är skattskyldig betalar rätt skatt och att den som är uppgiftsskyldig lämnar rätt kontrolluppgifter. Dessa kontroller kan vara mer eller mindre ingripande för den enskilde.⁸⁷ Revision är en av de mest ingripande kontrollformerna och vilar därför på en intresseavvägning och ett antal principer som ska säkerställa en godtagbar balans mellan Skatteverkets och den enskildes intressen.⁸⁸

2.2 Effektivitet

Skatteverket eftersträvar en hög effektivitet. Med effektivitet menas att beskattningsunderlaget blir rätt för beräkning av skatt men också att skatten faktiskt erläggs.⁸⁹ Effektivitet skulle även kunna uttryckas som rättvisa vid beskattningen.⁹⁰ Vid skatteutredningar läggs fokus på beskattningsunderlaget vilket benämns som beskattningseffektivitet. Skatteverket eftersträvar en hög beskattningseffektivitet och det sker genom att utreda de faktiska förhållandena genom granskning och kontroller. För att Skatteverket ska kunna granska krävs en samverkan från de skattskyldige. Det krävs exempelvis att det finns en bokföring och att den skattskyldige har upprättat en deklaration. Samverkan kan antingen ske frivilligt alternativt under hot om tvångsåtgärder eller andra sanktioner. Utan en hög samverkan kan utredningen aldrig ske på ett tillfredställande sätt och det är därför viktigt för effektiviteten att den skattskyldige har förtroende för systemet.⁹¹ Det är även viktigt för effektiviteten att Skatteverket har resurser och rättsliga medel för att kunna granska den skattskyldiges material.⁹²

2.3 Rättssäkerhet

Det svenska skattesystemet och skatteförfarandet utgör en viss kränkning av den enskildes integritet och privata sfär.⁹³ Eftersom myndighetsutövningen mot en enskild kan ses som betungande krävs en reglering som vilar på ett antal principer för att säkerställa en godtagbar och inte för långtgående utövning av den makt som myndigheterna faktiskt besitter.⁹⁴

Till skydd för den enskilde hänvisas ofta till rättsäkerhet och de krav som detta begrepp ger utlopp för.⁹⁵ Vid en första anblick verkar begreppet statiskt med en klar innebörd. Rättsäkerhet är däremot både föränderligt och har preciserats genom en mängd olika termer i den juridiska litteraturen.⁹⁶ Trots det kan begreppet inte definieras hur som helst utan det finns vissa principer eller termer som har en stark koppling till rättssäkerhet. Dessa är först och främst förutsebarhet och integritet för den enskilde men rättssäkerhetskrav kan vara likhet inför lagen, kontrollerbarhet, krav

⁸⁷ Se kapitel 3.2.

⁸⁸ SOU 1993:62 s. 154 och Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58.

⁸⁹ SOU 1993:62 s. 154 och s. 166.

⁹⁰ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763.

⁹¹ SOU 1993:62 s. 166 f.

⁹² SOU 1993:62 s. 168 f.

⁹³ SOU 1993:62 s. 154.

⁹⁴ Prop. 1993/94:151 s. 69 och Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763.

⁹⁵ SOU 1993:62 s. 160.

⁹⁶ Prop. 1993/94:151 s. 69, Höglund, SvSkT 1998, s. 762, Pahlsson, SvSkT 1998, s. 770 f. och Zila, SvJT 1990, s. 284.

på saklighet och opartiskhet.⁹⁷ I de situationer där lagstiftningen är förutsebar föreligger en formell rättsäkerhet men det krävs också att det finns en materiell rättsäkerhet. Med det menas att rätten ska vara etiskt godtagbar vilket exempelvis är likhet inför lagen.⁹⁸

Integritetsskyddet för den enskilde är en del av rättsäkerhetsbegreppet.⁹⁹ Det har ansetts som svårt att definiera personlighets- och integritetsbegreppet på ett positivt sätt. Istället anges ofta vad som kan utgöra en kränkning av integriteten.¹⁰⁰ En definition av integritet skulle kunna vara att den enskilde har en privat sfär av intressen som denne själv ska få styra flödet av. Den respekt som ska visas för den privata sfären innebär en minimal inblandning i privatlivet från det allmännas sida.¹⁰¹ Det är däremot inte nödvändigt att närmare definiera vilka dessa intressen som på ett allmänt plan skulle kunna ha ett starkare skyddsvärde.¹⁰² Det skydd som den enskilde har gäller dock endast gentemot det allmänna och inte mellan två enskilda.¹⁰³

Integritetsskyddet återfinns i art. 8 EKMR som stadgar att alla har en rätt att få sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens respekterad. Skyddet för den personliga integriteten finns även grundlagsstadgat i 2 kap. 6 § RF. Enligt 2 kap. 6 § 1 st. RF innebär det att var och en är skyddad mot det allmänna vad gäller kroppsligt ingrepp, kroppsvisitation, husrannsakan eller liknande intrång, undersökning av brev eller annan försändelse samt hemlig avlyssning. Enligt 2 kap. 6 § 2 st. RF gäller skyddet även mot betydande intrång i den personliga integriteten om intrånget avser övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden. Intrånget ska även vara utan samtycke då ett intrång efter medgivande är en förmildrande omständighet. Med den enskildes personliga förhållanden menas information om exempelvis en persons identifikationsuppgifter, familjesituation eller ekonomi.¹⁰⁴ Bestämmelsen gäller endast för intrång som innebär övervakning eller kartläggning. Exempel på övervakning är hemlig kameraövervakning eller teleavlyssning. Som kartläggning räknas exempelvis Skatteverkets insamling och behandling av uppgifter för att kunna ta ett beslut i det enskilda fallet trots att själva förfarandet inte går ut på att kartlägga enskilda personer.¹⁰⁵ 2 kap. 6 § 2 st. RF tillkom år 2010 och innebär en förstärkning av integritetsskyddet.¹⁰⁶ Anledningen till ändringen var den enskildes intresse av att skydda information om sina personliga förhållanden.¹⁰⁷

Skyddet kan dock begränsas genom annan lag enligt 2 kap. 20 § RF. En sådan begränsning får inte vara mer långtgående än vad som är nödvändigt för att nå ändamålet och det krävs att ändamålet är godtagbart i ett demokratiskt samhälle, 2 kap. 21 § RF.

Ett annat begrepp som har en nära koppling till rättsäkerhet är förutsebarhet.¹⁰⁸ Begreppet innebär att rättsliga beslut ska vara förutsebara och den enskilde ska kunna se den rättsliga konsekvensen av ett handlande.¹⁰⁹ Lagstiftningen ska därmed sträva

⁹⁷ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763, Pålsson, SvSkT 1998, s. 769 och Zila, SvJT 1990, s. 284.

⁹⁸ Peczenik, Juridikens teori och metod, s. 11 f.

⁹⁹ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763.

¹⁰⁰ SOU 2007:22 s. 52 och 57 f. och Strömholm, SvJT 1971, s. 698.

¹⁰¹ SOU 2007:22 s. 56 ff.

¹⁰² Prop. 2009/10:80 s. 175.

¹⁰³ Prop. 2009/10:80 s. 173.

¹⁰⁴ Prop. 2009/10:80 s. 177 f.

¹⁰⁵ Prop. 2009/10:80 s. 179 ff.

¹⁰⁶ Prop. 2009/10:80 s. 171 f.

¹⁰⁷ Prop. 2009/10:80 s. 175.

¹⁰⁸ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763.

¹⁰⁹ SOU 1993:62 s. 77 och Zila, SvJT 1990, s. 288.

efter att innehålla klara, enkla och entydiga regler. Preciserade regler i lagstiftningen ökar förutsebarheten medan vaga bestämmelser som exempelvis generalklausuler och målsättningsparagrafer innebär en försvagning av förutsebarheten. En god förutsebarhet kan dock inte vara ett krav för den enskilde på de mer komplicerade områdena. Där eftersträvas istället en god förutsebarhet för jurister att kunna förutse vad som är gällande rättsläge.¹¹⁰ Utöver att reglerna ska vara klara och preciserade krävs även att de är lättillgängliga och att reglerna tillämpas på det sätt de var menade att tillämpas. Det innebär att rättsreglerna bör vara publicerade på ett sådant sätt att de lätt går att få tag på. Myndigheter och andra beslutsfattare ska även tillämpa reglerna lojalt och korrekt.¹¹¹

För att kunna förutse ett rättsligt beslut är som sagt en viktig faktor att det finns en förutsebar lagstiftning men även rättsfall och beslut ska vara förutsebara.¹¹² Förutsebarhet är därför nära anknuten till legalitetsprincipen.¹¹³ Denna princip innebär inom skatterätten att skatteuttaget ska ske med stöd i lag och kommer till uttryck i 1 kap. 1 § 3 st. RF som stadgar att all maktutövning sker under lagarna.¹¹⁴ Det har även ansetts att legalitetsprincipen återfinns i 8 kap. 2-3 §§ RF avseende det primära lagområdet och att regeringen inte har befogenhet att meddela förskrifter bland annat vad gäller skatt.¹¹⁵ Det krävs därför att bestämmelserna meddelas i lag för att Skatteverkets ska få företa en handling som innebär ett åliggande eller annat ingrepp i en enskilds personliga eller ekonomiska förhållande.¹¹⁶

För att uppnå rättsäkerhet ställs även krav på likhet inför lagen.¹¹⁷ Likabehandlingsprincipen återfinns i 1 kap. 9 § RF där det står att bland annat domstolar och förvaltningsmyndigheter ska beakta allas likhet inför lagen. Det finns två principer i anknytning till likhet inför lagen: likformighetsprincipen och likabehandlingsprincipen. Likformighetsprincipen innebär att ekonomiskt likvärdiga inkomster ska beskattas på samma sätt.¹¹⁸ Likabehandlingsprincipen innebär att lika fall bedöms lika inför lagen.¹¹⁹ Någon total likhet finns inte men däremot finns det relativt lika fall. Det beror på att vad som är jämförbart är en subjektiv bedömning där den som jämför har skalat bort vissa irrelevanta delar.¹²⁰

Det krävs en avvägning både vid lagstiftning och vid tillämpning av bestämmelser som reglerar förhållandet mellan effektivitet och rättsäkerhet.¹²¹ Det gäller mellan det allmänna och de enskildas intressen.¹²² Proportionalitetsprincipen är vanligt förekommande i vid bedömningar om hur det grundläggande fri- och rättigheterna kan begränsas i EKMR och är viktig för tolkning av EU-rätten.¹²³ Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsgrundsats inom FR och återfinns stadgad

¹¹⁰ SOU 1993:62 s. 77.

¹¹¹ Frändberg, JT 2000/01, s. 274.

¹¹² Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 58 och Höglund, Taxeringsrevision, s. 38.

¹¹³ Höglund, Taxeringsrevision, s. 38.

¹¹⁴ Tikka, SN 2004, s. 658.

¹¹⁵ SOU 1993:62 s. 160 och Höglund, Taxeringsrevision, s. 36.

¹¹⁶ SOU 1993:62 s. 160.

¹¹⁷ Peczenik, Juridikens teori och metod, s. 11 f.

¹¹⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 44. Se även Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s.67 f. där han benämner det materiell likabehandling.

¹¹⁹ Höglund, Taxeringsrevision, s. 49. Se även Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s.67 f. där han benämner det formell likabehandling.

¹²⁰ Pahlsson, Likhet inför skattelag, s. 16 och s. 39.

¹²¹ SOU 1993:62 s. 83.

¹²² Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 38.

¹²³ Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 53 och 105.

inom skatterätten i 2 kap. 5 § SFL.¹²⁴ Proportionalitet i skatteförfarandet innebär att ett beslut endast får vidtas om skälen för beslutet väger tyngre än det intrång eller skada som beslutet innebär för den enskilde. En åtgärd ska därmed stå i rimlig proportion till vad som går att vinna och därigenom sker en avvägning.¹²⁵ På grund av att det finns många olika alternativ av olika ingripande karaktär vid skatteutredningar blir tillämpningen av proportionalitetsprincipen av stor vikt.¹²⁶

¹²⁴ RÅ 2012 ref. 12.

¹²⁵ Tikka, SN 2004, s. 661.

¹²⁶ Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 191.

3 Förfarandet vid skatteärenden

3.1 Den enskildes och Skatteverkets skyldigheter

Vid Skatteverkets kontroll av skattskyldighet finns en omfattande uppgiftsskyldighet enligt reglerna i 14-35 kap. SFL. För den skattskyldige själv handlar det om en deklarationsskyldighet. Det innebär att uppgifterna lämnas på ett fastställt formulär enligt 38 kap. 1 § SFL samt undertecknas enligt 38 kap. 2 § SFL. Utöver de lämnade uppgifterna, i exempelvis deklARATIONEN, kan den skattskyldige även behöva lämna andra uppgifter, 31 kap. 3 § SFL. Dessa uppgifter har en koppling till de krav som finns i de materiella bestämmelserna i IL för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut avseende slutlig skatt. Det kan exempelvis röra sig om bokslutsdispositioner, tillgångar eller justeringar i förhållande till bokföringen.¹²⁷

Uppgiftsskyldigheten omfattar även kontrolluppgifter som ska lämnas av någon annan än den skattskyldige som underlag för beskattning i enlighet med reglerna i 14-25 kap. SFL. Som exempel kan det handla om uppgiftsskyldigheten för en arbetsgivare att lämna kontrolluppgifter om utbetald ersättning eller förmån till en arbetstagare. Det kan även vara bankers skyldighet att lämna kontrolluppgift avseende kunders räntor.¹²⁸

Den som har en uppgiftsskyldighet har även en generell dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 3 § SFL. Det innebär en skyldighet att i skälig omfattning föra samt bevara räkenskaper, anteckningar eller andra dokument som underlag för kontroll.¹²⁹ Utöver den generella dokumentationsskyldigheten finns även speciella regler för kassaregister, personalliggare, torg- och marknadshandel, omsättning av investeringsguld samt internprissättning enligt 39 kap. 4-16 §§ SFL.¹³⁰

Skatteverket har en skyldighet att se till så att alla ärenden blir tillräckligt utredda enligt 40 kap. 1 § SFL. Utredningsskyldigheten innebär att ärenden ska utredas hos Skatteverket och i princip vara färdigutredda innan de når domstol.¹³¹

Skatteverkets kommunikationsskyldighet, 40 kap. 2 § SFL, utgör en del av utredningsskyldigheten. Skyldigheten att kommunicera innebär att den skattskyldige ska få tillfälle att bemöta de argument som ligger till grund för Skatteverkets beslut, om beslutet är till nackdel för den skattskyldige.¹³² Detsamma gäller enligt 40 kap. 3 § SFL om ärendet tillförts uppgifter från någon annan än den skattskyldige, exempelvis en annan myndighet eller genom revisionspromemorior.¹³³

3.2 Utredningsformer

3.2.1 Skatteverkets ärendehandläggning

Vid Skatteverkets kontroll har den obligatoriska inkomstdeklarationen sedan länge haft en central roll. Till följd av deklARATIONENS- och uppgiftsskyldigheten är deklARATIONERNA det primära underlaget som används som utgångspunkt för Skatteverkets beslut om slutlig skatt. Kontrolluppgiftsskyldigheten underlättar för den deklarationsskyldige då kontrolluppgifterna redan kommer förtryckta på deklARATIONEN. I de enklaste av situationer stämmer kontrolluppgifterna och den

¹²⁷ Prop. 2010/11:165 s. 818.

¹²⁸ Prop. 2010/11:165 s. 757 f. och Forssén, Handbok om taxering, s. 25.

¹²⁹ Prop. 1996/97:100 s. 597.

¹³⁰ Prop. 2010/11:165 s. 286.

¹³¹ Prop. 2010/11:165 s. 409 f.

¹³² Prop. 2010/11:165 s. 866 f.

¹³³ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 55.

skattskyldige har endast i uppgift att genom sin underskrift försäkra deklARATIONENS riktighet samt lämna in denna. Skatteverket fattar sedan ett beslut om slutlig skatt för beskattningsåret i enlighet med de lämnade uppgifterna i deklARATIONEN och granskningen är i hög grad maskinell.¹³⁴ Processen kan däremot bli avsevärt mer komplicerad beroende på den skattskyldiges situation eller om de lämnade uppgifterna inte är fullständiga eller tillförlitliga.¹³⁵

Skatteverket har i uppgift att se till så att ärenden blir tillräckligt utredda. I 7 § FL finns även ett krav om att alla myndigheter ska handlägga ärenden så snabbt, enkelt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätt om det finns en enskild som part. För att Skatteverket ska uppfylla utredningsskyldighet finns det ett antal utredningsformer. Valet av utredningsform beror på vad ärendet kräver för utredning i förhållande till 7 § FL där den enskildas intresse av enkelhet står i centrum.¹³⁶

Den vanligaste utredningsformen är så kallade skrivbordsutredningar där Skatteverket skickar skriftliga förfrågningar eller förelägganden till den skattskyldige.¹³⁷ Skatteverket kan även använda sig av informella besök med den skattskyldige för att diskutera ärendet.¹³⁸ Den tredje och mest ingripande och resurskrävande formen av kontroll är revision.¹³⁹

3.2.2 Förfrågan och föreläggande

Både förfrågan och föreläggande kan användas för att inhämta uppgifter från den skattskyldige eller någon annan. Det finns inga direkta formkrav för en förfrågan till skillnad från ett föreläggande. Förfrågan kan vara både muntlig och skriftlig men viktigt är att den är tydligt ställd samt att förfrågan inte omfattar mer än vad som är tillåtet vid ett föreläggande. Om det finns skäl att anta att en förfrågan inte kommer att besvaras är ett lämpligare tillvägagångssätt att använda föreläggande.¹⁴⁰

Reglerna om föreläggande återfinns i 37 kap. SFL och föreläggandet kan avse olika saker. Ett föreläggande ska vara skriftligt och ska uttryckas på ett sådant sätt så att det klart framgår för den förelagde vad det avser.¹⁴¹ Enligt 37 kap. 2 § SFL får Skatteverket förelägga den skattskyldige eller någon annan att fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt reglerna i 15-35 kap. SFL. Föreläggandet kan därmed avse både de fall då deklARATION eller kontrolluppgift inte har lämnats och de fall då de lämnade uppgifterna är ofullständiga. Föreläggande enligt 37 kap. 2 § SFL tillämpas för att förmå någon som redan har en uppgiftsskyldighet att fullgöra denna.¹⁴²

I 37 kap. 3 § SFL finns regler om Skatteverkets befogenhet att förelägga den som genom ett deklARATIONsombud lämnat deklARATION. Även här finns uppgiftsskyldigheten men bestämmelsen gäller endast för de fall där deklARATIONEN har lämnats men behöver kompletteras eller bekräftas av den som är deklARATIONsskyldig.¹⁴³ Det kan handla om att deklARATIONER som lämnas av ett visst deklARATIONsombud visar sig innehålla många fel och brister vilket utgör skäl för att

¹³⁴ Prop. 1987/88:65 s. 14, Wennergren, Taxering, s. 21, Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 15 f. samt SKV handledning för skatterevision (SKV 622), s. 16.

¹³⁵ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 15 f. och Forssén, Handbok om taxering, s. 68 f.

¹³⁶ Prop. 1985/86:80 s. 24 och s. 62.

¹³⁷ Forssén, Handbok om taxering, s. 87 och SKV handledning för skatterevision (SKV 621), s. 28 ff.

¹³⁸ SOU 2009:58, s. 1132 och Forssén, Handbok om taxering, s. 88 f.

¹³⁹ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58.

¹⁴⁰ SKV handledning för skatterevision (SKV 621), s. 30.

¹⁴¹ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 56 och RÅ 1990 ref. 39. Detsamma gäller även vid vitesföreläggande se RÅ 1986 ref. 69.

¹⁴² Prop. 2010/11:165 s. 848.

¹⁴³ Prop. 2010/11:165 s. 849.

förelägga de deklarationsskyldiga att medverka personligen i stället för deklarationsombudet.¹⁴⁴ Detsamma gäller även om en av dödsbodelägarna genom fullmakt lämnar dödsboets deklaration.¹⁴⁵

Enligt 37 kap. 4 § SFL kan den som inte är skyldig att lämna deklaration föreläggas att göra det. Ett sådant föreläggande kan tillämpas då någon är skattskyldig men inte är uppgiftsskyldig. Det kan exempelvis vara fysiska personer med endast tjänsteinkomst som understiger grundavdraget. Om Skatteverket anser att det finns ett behov av kontroll kan de först förelägga personen att lämna deklaration för att sedan kontrollera uppgifterna i deklarationen enligt 37 kap. 6 § SFL.¹⁴⁶ Enligt sistnämnda paragraf kan Skatteverket kontrollera uppgiftsskyldigheten genom att förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig att lämna uppgifter och enligt 37 kap. 7 § för att kontrollera dokumentationsskyldigheten. Ett föreläggande kan även avse kontroll av någon annans uppgiftsskyldighet än den som blir förelagd enligt 37 kap. 9-10 §§ SFL. Ett så kallat tredjemansföreläggande används för att kontrollera en rättshandling mellan den förelagde, om denne är eller kan antas vara bokföringsskyldig eller om denne är annan juridisk person än dödsbo, och någon annan.¹⁴⁷

Ett föreläggande är inte begränsat till endast uppgifter utan Skatteverket har en befogenhet att låta föreläggandet avse uppvisande av handling eller kopia av handling. Föreläggande ska däremot inte användas för att granska en hel verksamhet eller delar av en verksamhet. För ett sådant förfarande lämpar sig kontrollformen revision bättre.¹⁴⁸

Eftersom det finns en risk att den förelagde inte fullgör det som föreläggandet avser finns det därmed en möjlighet att kombinera ett föreläggande med vite. Föreläggande med vite är en tvångsätgärd och innebär att om den förelagde inte fullgör sina skyldigheter kommer FR att pröva frågan om att utdöma vite, 44 kap. 4 § SFL. Det är endast när ett föreläggande är förenat med vite som det kan överklagas.¹⁴⁹ Vitesbeloppet bestäms enligt 3 § lag (1985:206) om viten till ett belopp som, med hänsyn till den förelagdes ekonomiska situation och övriga omständigheter, borde förmå honom att efterfölja föreläggandet. Bestämmelsen om vitesföreläggande finns i 44 kap. 2 § SFL och för att kunna tillämpa paragrafen krävs en anledning att anta att föreläggandet inte kommer att efterföljas.

Vad gäller den reviderades skyldigheter vid revision eller vid tillsyn och kontrollbesök för att inhämta uppgifter om kassaregister finns en speciell bestämmelse. Enligt 44 kap. 1 § SFL kan ett föreläggande förenas med vite utan det krav som finns enligt 44 kap. 2 § SFL. Det beror på att vid revision, tillsyn eller kontrollbesök har den som blir granskad i regel redan vägrat att medverka genom att inte lämna ut uppgifter eller handlingar. Kravet är på så sätt redan uppfyllt.¹⁵⁰

Enligt 44 kap. 3 § SFL får däremot vissa förelägganden inte förenas med vite. Förbudet gäller om föreläggandet avser en utredning av en fråga som har samband med en gärning där det finns anledning att anta att den förelagde har begått den gärningen. Gärningen ska antingen var straffbelagd eller kunna aktualisera skattetillägg eller kontrollavgift. Det finns därmed ett förbud mot att tvinga någon

¹⁴⁴ Prop. 2005/06:31 s. 44.

¹⁴⁵ Prop. 2010/11:165 s. 849.

¹⁴⁶ Prop. 2010/11:165 s. 850 f.

¹⁴⁷ Prop. 2010/11:165 s. 853 f. och Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 57.

¹⁴⁸ Prop. 2010/11:165 s. 851 f.

¹⁴⁹ Prop. 2010/11:165 s. 613 och Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 90.

¹⁵⁰ Prop. 2010/11:165 s. 882 och RÅ 1986 ref. 69.

som kan ha begått en gärning med brottspåföljd att själv medverka i utredningen. Utöver det finns även ett förbud mot att använda ett tredjemansföreläggande förenat med vite i den nämnda situationen.¹⁵¹

3.2.3 Besök, tillsyn och kontrollbesök

Innan införandet av SFL fanns i 3 kap. 7 § TL en bestämmelse om att Skatteverket och den skattskyldige kan komma överens om ett besök hos den skattskyldige för att reda ut vissa oklarheter i ett aktuellt ärende. Anledningen härtill var att besöket var ett smidigt och informellt komplement till revision och det lagstodgades endast på grund av den förvirringen som fanns huruvida det var tillåtet eller inte. Vid införandet av SFL slopades regeln om frivilliga besök då det ansågs som en vedertagen utredningsform som inte längre var i behov av lagstöd för att tillämpas.¹⁵² Vid sådana besök är det viktigt att besöket ses som frivilligt utifrån den skattskyldiges sida. Besöket ska ske för att den skattskyldige och handläggaren ska kunna diskutera vissa avgränsade frågor i deklarationen eller lämnade uppgifter. Besöken får inte ske för att stämma av tillgängligt kontrollmaterial mot räkenskaperna eller för att handläggaren ska få en allmän uppfattning av den skattskyldiges räkenskaper eller andra förhållanden, om det sker på handläggarens initiativ. Den skattskyldige är aldrig tvungen till att lämna ut eller visa upp handlingar eller räkenskaper på grund av ett besök.¹⁵³

Däremot finns det i 42 kap. SFL bestämmelser om tillsyn och kontrollbesök för vissa branscher. Det handlar om tillsyn av kassaregister samt kontrollbesök i kontantbranschen, torg- och marknadshandel och frisör- och restaurangbranschen för att kontrollera kassaregister samt personalliggare. Dessa regler är fristående och skiljer sig från revisionsinstitutet. Tillsyn av kassaregister och kontrollbesöken är särskilt inriktade på att kontrollera den särskilda dokumentationskyldigheten.¹⁵⁴

¹⁵¹ Prop. 2010/11:165 s. 423 f.

¹⁵² SOU 2009:58, s. 1132 och Forssén, Handbok om taxering, s. 88 f.

¹⁵³ SKV handledning för skatterevision (SKV 621), s. 30 f.

¹⁵⁴ SOU 2009:58, s. 1143 samt Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 61 f.

4 Skatteverkets revision

4.1 Revision

Skatteverkets revision är som tidigare nämnt den mest ingripande formen av kontroll för den reviderade men även den viktigaste för Skatteverket.¹⁵⁵ Revision används för att kontrollera att bland annat deklarations- och uppgiftsskyldigheten enligt 15-35 kap. SFL fullgjorts, 41 kap. 2 § SFL. De skatter och avgifter som kan komma att kontrolleras är inkomstskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgift, källskatt och punktsskatt.¹⁵⁶ Revision får enligt 41 kap. 3 § SFL genomföras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt BFL eller hos annan juridisk person. Revision får däremot inte ske av dödsbon. Skatteverket kan även revidera den som har anmält sig för registrering av skatteavdrag, arbetsgivaravgift eller mervärdesskatt och den som ansökt eller är godkänd för F-skatt. Revision kan däremot inte genomföras mot en privatperson utan är riktat mot företag eller myndigheter.¹⁵⁷

Ett beslut om revision ska vara skriftligt samt innehålla tre uppgifter.¹⁵⁸ Dessa uppgifter är syftet med revisionen, möjligheten att undanta uppgifter och handlingar samt vem som är förordnad revisor, 41 kap. 4 § SFL.

Enligt 41 kap. 5 § 1 p. SFL ska den reviderade i regel underrättas i förväg om beslutet att genomföra revision. I vissa fall kan underrättelsen ske i direkt anslutning till att revisionen verkställs, så kallad överraskningsrevision. En sådan revision får ske exempelvis vid kontroll avseende kassa, lagerinventering eller liknande kontroll. Anledningen är att revisionen annars skulle förlora sin betydelse. Det har även motiverats utifrån att dessa kontroller inte är lika ingripande som en fullständig genomgång av bokföringen.¹⁵⁹ Överraskningsrevision får enligt andra punkten även ske i samband med ett kontrollbesök och revisionen endast berör kontroll av personalliggare enligt reglerna i 42 kap. 8 § SFL. I 41 kap. 5 § 3 p. SFL anges att om det finns en påtaglig risk för sabotage behöver inte Skatteverket meddela beslut om revision i förväg om det följer av bestämmelsen om bevissäkring i 45 kap. 16 § 2 st. SFL. Det beror på att det inte ska uppstå någon konkurrens mellan bestämmelserna avseende underrättelse om revision och underrättelse om bevissäkring.¹⁶⁰

Ett beslut om revision kan inte överklagas, 67 kap. 5 § 1 st. 3 p. SFL. Det har motiverats utifrån att revision ska ske i samförstånd med den reviderade samt att en rätt till att överklaga beslutet skulle hindra effektiviteten i kontrollen.¹⁶¹

Som tidigare nämnt sker en viss kontroll redan på maskinell väg av alla lämnade deklARATIONER.¹⁶² Besluten att genomföra revision sker både planmässigt och genom urval. Planmässiga revisioner, även kallad samordnad kontroll, sker med syfte att kontrollera att skattesystemet och beskattningen fungerar som det var avsett.¹⁶³ Dessa revisioner utförs hos de större företagen och koncernerna utan någon misstanke om felaktigheter. Anledningen är istället för att motverka felaktigheter på kort eller lång sikt. De större företagen svarar för en stor del av både skatte- och avgiftsbeloppen

¹⁵⁵ Se kapitel 3.2.1. SOU 1993:62 s. 138 och Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58.

¹⁵⁶ Leidhammar och Blomqvist, Jigvall, Skatterevision, s. 11.

¹⁵⁷ Prop. 2010/11:165 s. 870, prop. 1993/94:151 s. 83 f., SKV handledning för skatterevision (SKV 621), s. 53, Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 59 samt Forssén, Handbok om taxering, s. 89.

¹⁵⁸ Leidhammar och Blomqvist, Jigvall, Skatterevision, s. 13.

¹⁵⁹ Prop. 1996/97:100 s. 481 ff. och prop. 2010/11:165 s. 870 f.

¹⁶⁰ Prop. 2010/11:165 s. 871.

¹⁶¹ Prop. 1987/88:65 s. 33.

¹⁶² Se kapitel 3.2.1. SKV handledning för skatterevision (SKV 622), s. 16.

¹⁶³ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58,

samtidigt som de ofta har många anställda där det är viktigt att kontrolluppgifterna blir rätt.¹⁶⁴ Urvalsrevisioner genomförs ofta i de mindre företagen och hos enskilda näringsidkare.¹⁶⁵ Anledningen till urvalsrevisioner är att det finns misstanke om skattefusk.¹⁶⁶

Revision kan enligt 41 kap. 2 § 2 st. SFL även tillämpas för att inhämta uppgifter eller handlingar om någon annan än den som revideras. Dessa uppgifter har då betydelse för kontrollen av någon annan och det innebär att det blir en så kallad tredjemansrevision.¹⁶⁷ Tredjemansrevision kan utföras för att granska redan kända personer men kan också tillämpas för en så kallad generell kontroll. Med generell kontroll menas att Skatteverket inhämtar uppgifter i förberedande syfte som underlag för vidare kontroll.¹⁶⁸

4.2 Revisorns rättighet och skyldighet

Revision ska bedrivas i samverkan med den reviderade enligt 41 kap. 6 § 1 st. SFL och så sker även i regel.¹⁶⁹ Revision bygger på frivillighet och med samverkan menas att Skatteverket och den reviderade ska komma överens om hur revisionen ska bedrivas i det enskilda fallet och utifrån vissa förhållningsregler i lag.¹⁷⁰ Dock finns det undantagsfall där den reviderade inte vill medverka, eller till och med vill sabotera, och en samverkan blir då inte möjlig. Det finns därmed inte ett absolut krav på samverkan.¹⁷¹ I dessa fall kan Skatteverket använda sig utav tvångsåtgärden vite enligt 44 kap. 1 § SFL eller bevissäkring enligt 45 kap. SFL för att förmå den reviderade till att möjliggöra en revision. Det finns dock fortfarande ett krav om samverkan även när man använder tvångsåtgärder.¹⁷² Enligt 41 kap. 6 § 2 st. SFL finns däremot inget krav på samverkan om Skatteverket har beslutat att använda sig av bevissäkring enligt 45 kap. SFL för att det finns en påtaglig risk för sabotage.¹⁷³

Enligt 41 kap. 7 § SFL får Skatteverkets revisor granska räkenskapsmaterial och handlingar som berör verksamheten, inventera kassan, kontrollera lager och liknande, besiktiga verksamhetens lokaler, ta prov på varor samt prova teknisk utrustning.

Som huvudregel gäller att alla räkenskaper och handlingar som hör till näringsverksamheten får granskas. Exempelvis handlar det om bokföringen, anteckningar, verifikationer, beställningsjournaler, orderhandlingar, leveransbesked, korrespondens och protokoll.¹⁷⁴ Därigenom utesluts relativt få handlingar vilket är exempelvis privata brev eller liknande.¹⁷⁵ Vilka handlingar som i det enskilda fallet kommer att granskas är svårt att avgöra i förväg och bestäms istället på plats.¹⁷⁶ Presumtionen är att de handlingar som finns i en lokal med koppling till verksamheten även tillhör verksamheten.¹⁷⁷

Revisorn får även granska kassan, lager, maskiner, inventarier samt besiktiga byggnader och lokaler i verksamheten för att få en helhetsbild över verksamheten och

¹⁶⁴ Vikström, SN 2004, s. 245 f.

¹⁶⁵ Prop. 1993/94:151 s. 75.

¹⁶⁶ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58.

¹⁶⁷ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 59.

¹⁶⁸ SOU 2013:62 s. 353 f.

¹⁶⁹ Prop. 1987/88:65 s. 33.

¹⁷⁰ Prop. 1993/94:151 s. 85.

¹⁷¹ Prop. 1993/94:151 s. 86.

¹⁷² Prop. 2010/11:165 s. 871 och prop. 1993/94:151 s. 86

¹⁷³ Prop. 1993/94:151 s. 86 och SOU 2009:58 s. 1139.

¹⁷⁴ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58 och 56 § 1 mom. 3 st. GTL.

¹⁷⁵ Prop. 1955:160 s. 123 och SOU 1993:62 s. 145.

¹⁷⁶ Prop. 1972:145 s. 27.

¹⁷⁷ Prop 1972:145 s. 27 och RÅ 1991 ref. 75.

ett riktigt underlag för beskattningen.¹⁷⁸ Det faktum att revisorn får ta prov på varor har betydelse för bruttovinstberäkningen i exempelvis restaurangbranschen. Exempelvis handlar det om att mäta hur mycket öl som får plats i ett av restaurangens glas eller hur mycket en pizzadeg väger. Det kan även handla om att se hur den tekniska utrustningen fungerar, exempelvis hur en kassaapparat eller en våg är inställda.¹⁷⁹

Revisorn har även en skyldighet gentemot den reviderade avseende det material som inhämtas vid revision. Alla svenska medborgare har rätt att ta del av allmänna handlingar, 2 kap. 1 § TF. En handling är en framställning i skrift, bild eller en upptagning. Den blir allmän om den förvaras, har upprättats eller är inkommen till en myndighet, 2 kap. 3 § TF. I 2 kap. 2 § TF finns ett antal begränsningar av rätten att ta del av allmänna handlingar men det krävs att begränsningarna anges noga i en bestämmelse i en särskild lag. Rätten att ta del av allmänna handlingar på beskattningsområdet är begränsad i enlighet med 27 kap. OSL. Sekretess innebär ett förbud att vare sig muntligen, genom utlämnande av handling eller på annan sätt röja uppgifter, 3 kap. 1 § OSL. Det råder absolut sekretess på skatteområdet det vill säga sekretess för verksamhet som avser bestämmande av skatt och underlag för bestämmande av skatt för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållande, 27 kap. 1 § 1 st. OSL. Enligt 27 kap. 2 § 1 st. 1 p. OSL gäller även absolut sekretess för revision eller annan kontroll i fråga om skatt. Uppgifter och handlingar som revisorn inhämtar under revisionen är därmed skyddade från allmänheten.¹⁸⁰

4.3 Den reviderades skyldighet och rättighet

Vid en revision ska Skatteverket bära den tyngsta arbetsbördan men det finns vissa regler om vad den reviderade ska hjälpa till med.¹⁸¹ För granskning av exempelvis kassa, lager och byggnader samt prov på varor och teknisk utrustning ska den reviderade lämna tillträde till verksamhetslokalerna enligt 41 kap. 8 § 1 st. 2 p. SFL. Med verksamhetslokal menas de utrymmen som huvudsakligen används för den verksamhet som ska revideras, 3 kap. 18 § 1 st. SFL. Enligt andra stycket gäller definitionen även utrymmen som förvaringsplatser, markområden, transportmedel eller andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten. Det saknas därmed betydelse om den reviderade äger eller hyr utrymmet. Det innebär att den reviderade kan behöva lämna tillträde till exempelvis bilar, järnvägsvagnar, bankfack, magasin eller postboxar.¹⁸²

För granskning av räkenskaper och andra handlingar behöver den reviderade inte lämna tillträde till verksamhetslokalerna om granskningen utan svårighet kan ske på annan plats, 41 kap. 8 § 1 st. 1 p. SFL. Anledningen till den första punktens utformning är endast för att tydliggöra att tvångsåtgärden bevissäkring kan komma i fråga om det innebär en svårighet att granskningen inte tillåts ske i verksamhetslokalerna.¹⁸³ Den reviderade kan medge att revision av handlingar får ta plats i verksamhetslokalerna. Han kan även begära att de sker i verksamhetslokalerna men då krävs att detta kan ske utan svårighet för revisorn enligt andra stycket. Den reviderade kan nämligen ha ett intresse av att vissa känsliga handlingar inte lämnar

¹⁷⁸ Prop. 1974:117 s. 18 f. och prop. 1993/94:151 s. 168.

¹⁷⁹ Prop. 1996/97:100 s. 485.

¹⁸⁰ Prop. 1993/94:151 s. 74.

¹⁸¹ Prop. 1987/88:65 s. 33.

¹⁸² Prop. 1993/94:151 s. 153.

¹⁸³ Prop. 2010/11:165 s. 872 och SOU 2009:58 s. 1140.

lokalerna. Den svårighet som kan uppstå för revisorn gäller exempelvis omfattande resor, om den reviderade stör granskningsarbetet eller om lokalerna inte är lämpliga att arbeta i för revisorn.¹⁸⁴

Den reviderade ska tillhandahålla de handlingar och uppgifter som behövs för revisionen, 41 kap. 9 § SFL. Det fanns tidigare i 56 § 2 mom. 1 st. GTL ett krav om att revisorn genast ska få ta del handlingar för granskning.¹⁸⁵ Varken i 3 kap. 12 § TL eller 41 kap. 9 § SFL finns detta krav men det uttalas i förarbete till 3 kap. 12 § TL att den reviderade ska fullgöra sina skyldigheter inom rimlig tid så att revisorn ska kunna bedriva revisionen tämligen skyndsamt. Om det finns beaktansvärda skäl kan den reviderade få lite mer tid att ta fram handlingar och uppgifter utan att det ses som förhållning.¹⁸⁶ Om den reviderade inte har avsatt tillräckliga resurser för att kunna ta fram handlingar inom rimlig tid så är det inte ett godtagbart skäl.¹⁸⁷

Revisorns ska få tillfälle att använda teknisk utrustning för granskning av upptagningar om inte den reviderade kan tillhandahålla en kopia av upptagningen, 41 kap. 10 § SFL. Det finns även en generell regel om att den reviderade ska bistå med den hjälp som behövs, 41 kap. 11 § SFL. Skatteverket kan förelägga den reviderade att fullgöra sina skyldigheter vid en revision enligt 41 kap. 12 § SFL. Huvudregeln är att revisorn får granska alla handlingar men den reviderade har en rättighet att undanta handlingar från revisionen enligt 47 kap. SFL.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Prop. 1993/94:151 s. 167.

¹⁸⁵ Prop. 1972:145 s. 26 och prop. 1987/88:65 s. 3.

¹⁸⁶ Prop. 1993/94:151 s. 168.

¹⁸⁷ Prop. 1993/94:151 s. 166.

¹⁸⁸ Se kapitel 5.

5 Undantag från kontroll

5.1 Undantag av handlingar vid revision

Med handling menas enligt 3 kap. 9 § SFL en framställning i skrift eller bild. Det gäller även en upptagning som antingen kan avlyssnas, läsas eller uppfattas bara genom tekniska hjälpmedel.

Huvudregeln är som tidigare nämnts att alla räkenskaper och andra handlingar som hör till verksamheten får granskas vid en revision.¹⁸⁹ I och med bestämmelserna i 47 kap. SFL kan däremot vissa omständigheter leda till att handlingar inte får granskas vid en revision. Reglerna om undantagande finns till på grund av att de beslut som tas i samband med en revision inte kan överklagas.¹⁹⁰ De handlingar som innehåller integritetskänsligt material kan då undantas. Det gäller för alla kontrollformer i SFL såsom revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister samt kontrollbesök.¹⁹¹ Det är enligt 47 kap. 3 § SFL den reviderade som ska begära att handlingen undantas. Om Skatteverket anser att handlingen ändå ska granskas är det upp till FR att pröva frågan, 47 kap. 4 § SFL. Finns handlingen redan i Skatteverkets förvar ska den omedelbart förseglas och lämnas in till FR. Om den reviderade har vägrat att lämna ut en handling, och hänvisat till att den ska undantas granskningen, behöver inte den reviderade lämna handlingen till Skatteverket först utan kan likväl lämna handlingen direkt till FR.¹⁹² Den reviderade kan även försegla handlingen samt begära att inte heller rätten får ta del av dess innehåll enligt 47 kap. 6 § SFL. Det kan handla om en principiell fråga där handlingens innehåll redan är känt, även av revisorn.¹⁹³

Bevisbördan faller på den som begär att en handling ska undantas. Anledningen till varför bevisbördan inte faller på Skatteverket beror på att Skatteverket oftast inte har någon vetskap om vad för slags information som handlingen innehåller. Det beror på att Skatteverkets inte får ta del av handlingen innan en domstolsprövning. Trots att Skatteverket inte har den kunskapen så kan ändå en argumentation föras på ett principiellt plan.¹⁹⁴ En begäran om undantag av handling trots att Skatteverket redan har handlingen är inte poänglöst. Vid ett bifall får nämligen Skatteverket varken ta del av handlingen igen eller åberopa den enligt 47 kap. 7 § SFL.¹⁹⁵ Av RÅ 1998 ref. 34 framgår att om en handling, i det aktuella fallet en patentutredning, undantagits av rätten ska handlingen återlämnas till den reviderade om denne begär det.¹⁹⁶

Vid utvidgandet av reglerna kring undantagande av handling år 1994 anfördes det av Rättssäkerhetskommittén att det fanns tre möjligheter för regleringen. De ansåg att antingen kunde en definition av vilka handlingar som ska ingå i kontrollen ske eller så var det upp till Skatteverket att påvisa betydelsen av granskningen av en viss handling. Som sista alternativ kunde det bestämmas vad som kunde undantas från kontrollen. Kommittén stannade vid den sista av möjligheterna med motiveringen att där kunde det både finnas en bestämmelse om vad som alltid bör få undantas samt en mer generell avvägningsbestämmelse.¹⁹⁷

¹⁸⁹ Se kapitel 4.2.

¹⁹⁰ Se kapitel 4.1 och SOU 2009:58 s. 1220.

¹⁹¹ Prop. 2010/11:165 s. 434 f. och prop. 1993/94:151 s. 93.

¹⁹² SOU 2009:58 s. 1222.

¹⁹³ Prop. 1993/94:151 s. 171.

¹⁹⁴ Prop. 1993/94:151 s. 99.

¹⁹⁵ SOU 2009:58 s. 1223.

¹⁹⁶ RÅ 1998 ref. 34.

¹⁹⁷ SOU 1993:62 s. 175 f. och prop. 1993/94:151 s. 93.

Idag finns det olika grunder för undantag av handlingar. De handlingar som Skatteverket inte får granska går att utläsa ur 47 kap. 2 § SFL:

”Vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök får Skatteverket inte granska

1. en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, eller
2. en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket.

Skatteverket får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.”

5.2 Handlingar som inte får tas i beslag

5.2.1 Granskningens förhållande till 27 kap. 2 § RB

Beslag är ett straffprocessuellt tvångsmedel som innebär att egendom kan tas omhand i vissa situationer enligt 27 kap. 1 § RB. Beslag kan tillämpas exempelvis för att få fram bevis eller annan information vid ett konkret brott.¹⁹⁸ Enligt 27 kap. 2 § RB kan rätten att ta egendom i beslag begränsas. Enligt 47 kap. 2 § 1 st. 1 p. SFL får Skatteverket inte granska handlingar där det finns ett beslagsförbud enligt bestämmelsen i 27 kap. 2 § RB. Tidigare återfanns bestämmelsen avseende beslagsförbudet i 3 kap. 13 § 1 st. 1 p. TL. I 27 kap. 2 § RB anges att om det kan antas att en handling innehåll gör att befattningshavaren eller annan inte kan höras som vittne om innehållet, och handlingen finns hos denne eller hos den som förmånen av tystnadsplikten gäller för, får handlingen inte tas i beslag. Enligt 27 kap. 2 § RB gäller detsamma även för skriftligt meddelande mellan en misstänkt och någon närstående eller mellan närstående, enligt 36 kap. 3 § RB, om minimistraflet är fängelse mindre än två år.

I 36 kap. 5 § RB anges att sådan befattningshavare eller annan som avses i 27 kap. 2 § RB är bland annat advokater, läkare, sjuksköterskor eller psykologer. Hit hör även de som har tystnadsplikt enligt 3 kap. 3 § TF om uppgifter från författare eller meddelare i tryckt skrift. Dessa yrkeskategorier får inte höras som vittnen om sådant som anförtrots dem i deras yrkesutövning eller som de på annat sätt erfarit i samband med yrkesutövningen. Det innebär att Skatteverket inte får granska en handling vars innehåll utgörs av material som är belagd med tystnadsplikt hos exempelvis en advokatbyrå. Advokatbyrån kan därmed begära, med stöd av 47 kap. 2 § 1 st. 1 p. SFL, att handlingen ska undantas.¹⁹⁹ Motivet till bestämmelsen är att underlätta för bland annat advokater i deras arbete så att klienten lättare skulle kunna skapa ett förtroende för advokaten. På så sätt skulle advokaten och klienten tryggt kunna samtala med varandra.²⁰⁰

Tidigare kunde Skatteverket granska handlingar oberoende av vissa yrkeskategoriers tystnadsplikt med hänvisning till att materialet som inhämtas vid en revision inte blir offentligt likt vid en rättegång.²⁰¹ Vid införandet av de utvidgade

¹⁹⁸ SOU 1995:47 s. 349 f.

¹⁹⁹ Prop. 1993/94:151 s. 95 f.

²⁰⁰ SOU 1926:32 s. 105.

²⁰¹ SOU 1993:62 s. 145.

reglerna för undantag av handlingar år 1994 anfördes att Skatteverkets utredning inte ska kunna vara mer långtgående än vid brottsutredningar. Det var anledningen till införandet av nu nämnda regel om att Skatteverkets granskning inte får avse handlingar som inte får tas i beslag.²⁰²

5.2.2 Rättsfall

NJA 1977 s. 403

Fallet gällde förordnande om husrannsakan hos en advokat i syfte att beslagta en handling i original. Anledningen var för att underskriften på kopian av handlingen misstänktes vara förfalskad. Handlingen var ett kontrakt mellan advokatens klient och en annan person och det fanns synnerlig anledning att anta att handlingen förvarades hos advokaten. TR lämnade framställningen om husrannsakan utan bifall med hänvisning till att handlingen inte fick tas i beslag enligt 27 kap. 2 § 1 men. RB. HovR gjorde samma bedömning. HDs majoritet ansåg, likt underinstanserna, att handlingen inte fick tas i beslag i och med en husrannsakan. Motiveringen var att underskriften på handlingen ansågs utgöra en sådan skriftlig handling som avses enligt bestämmelsen ordalydelse och att om handlingen förvarades hos advokaten kunde denne inte höras som vittne.

NJA 1990 s. 537

Allmän åklagare beslutade om att genomföra en husrannsakan, på begäran av främmande stat, hos ett bolag vars säte fanns i en advokatbyrås filialkontor. Beslag av handlingar som rörde bolaget företogs även i advokatbyråns huvudkontor. Ställföreträdare för bolaget var D.J. som även arbetade på advokatbyrån som advokat. Handlingarna avsåg främst ett tullbesvärsmål där en annan advokat på byrån var ombud. Övriga handlingar menade bolaget hade anförtrotts D.J. i egenskap av advokat. Anledningen till beslaget var misstanke om skattebrott. TR ansåg att beslaget var lagligen grundat. Både HovR och HD menade däremot att beslaget inte var lagligen grundat. Anledningen var enligt HD att bolaget ansågs vara advokatens klient. Detta förtroendeförhållande mellan advokaten och bolaget ansåg föreligga till följd av handlingarnas karaktär och bevisningen. HD menade att ett blygsamt mått av bevisning var tillräcklig för att inte urholka advokatsekretessen.²⁰³

RÅ 2001 ref. 67 I och II

I det första fallet förelade Skatteverket en advokatbyrå att inkomma med uppgifter om vad två utbetalningar avsåg. Utbetalningarna var från ett bolags depåkonto hos en fondkommission till en advokatbyrå. Advokatbyrån hänvisade till att uppgifterna avsåg förhållandet mellan advokatbyrån och en klient. Vidare ansåg advokatbyrån att eftersom utbetalningarna hänförs till advokatverksamheten omfattas de av tystnadsplikten. FR ansåg att det skäl advokatbyrån anfört var tillräcklig bevisning och uppgifterna kunde därmed undantas från föreläggandet utan att FR granskade handlingarna där uppgifterna förekom. Både KamR och HFD gjorde samma bedömning som FR. Enligt HFD utgör uppgifterna sådant som kan undantas från ett föreläggande. Den bevisning som advokatbyrån senare anförde, i form av ett intyg

²⁰² Prop. 1993/94:151 s. 96.

²⁰³ Se även NJA 2010 s. 122 där en advokat var misstänkt för brott i det bolag där han var styrelseledamot. HD ansåg att ett klientförhållande förelåg till följd av att bolaget vänt sig till advokatbyrån för löpande juridisk rådgivning samt att de omtvistade handlingarna förvarades hos advokatbyrån.

från en anställd på byrån om att betalningarna var hänförliga till en klient, och omständigheterna i övrigt var tillräcklig bevisning.²⁰⁴

I RÅ 2001 ref. 67 II begärde en advokatbyrå att handlingarna avseende fakturor till utländska klienter från advokatbyrån skulle undantas från Skatteverkets föreläggande. Av fakturorna framgick klientens identitet och advokatbyrån ansåg därför att handlingarna inte kunde tas i beslag. FR ansåg att handlingarna varken kunde undantas på grund av beslagsförbudet eller på grund av att det fanns ett sådant betydande skyddsintresse som omnämns i 47 kap. 2 § 2 st. SFL. KamR fann inte heller att uppgifterna på fakturorna var sådana att de omfattades av advokatsekretessen. Däremot ansåg KamR att vissa uppgifter om klienters namn och beskrivning av uppdraget hade ett betydande skyddsintresse. Skyddsvärdet var även större än behovet av kontroll och kunde därför undantas. HFDs majoritet menade att redan röjande av en klient identitet kan vara känsligt men att advokatbyrån inte har kunnat bevisa att så är fallet för dennes klienter. Klienternas identitet, arvode och övriga utlägg kunde inte undantas. Det som dock ansågs ligga inom tystnadsplikten var uppgifter om klients motpart och vad uppdraget avsåg och kunde därmed undantas från handlingarna.

RÅ 2001 not. 184

Skatteverket förelade en advokatbyrå att lämna in en handling i form av en faktura till en utländsk klient. Både FR och KamR menade att fakturan inte var en sådan handling som omfattades av beslagsförbudet. HFDs majoritet menade, likt bedömningen i RÅ 2001 ref. 67 II, att uppgifter om motpart och uppdraget art ansågs kunna undantas men att resterande uppgifter i fakturan skulle överlämnas till Skatteverket för granskning.

HFD 2012 ref. 12

Skatteverket beslutade om tredjemansrevision hos en bank för att inhämta uppgifter om annan än banken. När banken inte lämnade begärda material förelade Skatteverket banken om vite att utlämna uppgifter om alla klientmedelskonton med slutsiffra fem som fanns under en viss period. Banken valde att inte åberopa bestämmelsen om undantag av handling utan anförde istället att föreläggandet och revisionen stred mot art. 8 EKMR, bankers tystnadsplikt, advokaters tystnadsplikt, proportionalitetsprincipen och att syftet med revisionsbeslutet inte var lagligen grundat. Både FR och KamR ansåg att både revisionen och föreläggandet var lagligen grundat. HFD menade däremot att då banken innehar bland annat advokaters klientmedelskonton så är det en oproportionerlig åtgärd att banken ska skaffa sig den kunskapen om vilka av kontona som kan undantas granskningen. Även om banken skulle skaffa sig den kunskapen blir inte klientens intresse av att uppgifterna förblir konfidentiella tillräckligt tillgodosett genom att banken för talan om undantagande.

5.3 Handlingar som inte omfattas av revisionen

5.3.1 Granskningens förhållande till handlingar som inte rör verksamheten

I 47 kap. 2 § 1 st. 2 p. SFL anges att Skatteverkets inte får granska handlingar som inte rör verksamheten. Tidigare återfanns bestämmelsen i 3 kap. 14 § b 2 st. TL. Det

²⁰⁴ Se även RÅ 2000 ref. 58 där ett tidningsföretag förelagts att inkomma med uppgifter om en annonsfaktura. Då tidningsföretaget varken kunde bekräfta eller dementera uppgifternas existens kunde inte rätten pröva frågan i sak men HFD ansåg att det skulle kunna röra sig om sådana uppgifter som inte får tas i beslag på grund av tidningsföretagets tystnadsplikt.

har ovan nämnts att huvudregeln är att revisorn får granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör den reviderades verksamhet.²⁰⁵ Om den reviderade anser att den handling som Skatteverket vill granska faller utanför vad som gäller enligt huvudregeln kan 47 kap. 2 § 1 st. 2 p. SFL tillämpas. En sådan begäran om undantag ska därmed behandlas på samma sätt som en begäran om undantag av handlingar på annan grund.²⁰⁶

5.3.2 Rättsfall

RA 1996 not. 132

Skatteverket begärde att ett bolag skulle lämna uppgifter genom ett tredjemansföreläggande. Föreläggandet avsåg rättshandlingar mellan bolaget och dess abonnenter. FR ansåg att föreläggandet inte var lagligen grundat och prövade därför inte frågan om undantagande kunde ske för uppgifterna. KamR avvisade Skatteverkets överklagande med motivering att beslutet inte gått Skatteverket emot på så sätt att de äger rätt att överklaga. HFD menade däremot att FRs dom får ses som ett bifall till att handlingarna ska undantas. Någon prövning i sak har således inte skett, i och med att KamR inte prövande huruvida handlingarna kunde undantas, och återförvisade målet till KamR. HFD hänvisade även till ett förarbetsuttalande avseende att om handlingar ska undantas på grund av att det överhuvudtaget inte omfattas av kontrollen ska domstolen pröva frågan på samma sätt som om det skulle ske på någon av de andra undantagsgrunderna.

KamR 4371-1996

I RA 1996 not. 132 återförvisades målet till KamR. KamR prövade frågan igen avseende om de begärda rättshandlingarna mellan bolaget och deras abonnenter kunde undantas. Skatteverket anförde att rättshandlingarna har betydelse för en bedömning av bolagets värde och kommer användas för att undersöka huruvida en aktieöverlåtelse bör beskattas i USA. KamR ansåg att då handlingarna inte avsåg att bedöma huruvida bolagets beskattning var korrekt har handlingen inte någon betydelse för kontrollen. Handlingen ansågs därför falla utanför vad som kan begäras in genom ett föreläggande och undantogs.

5.4 Handlingar med ett betydande skyddsintresse

5.4.1 Granskningens förhållande till handlingar med ett skyddsintresse

Det framgår av 47 kap. 2 § 2 st. SFL att Skatteverkets möjlighet är begränsad vad gäller granskning av en handling med ett betydande skyddsintresse för den reviderade. Bestämmelsen om att en handling kan undantas på grund av ett betydande skyddsintresse fanns tidigare i 3 kap. 13 § 1 st. 2 p. TL. Vid en revision får inte handlingar granskas om skyddsintresset är större än betydelsen för kontrollen. Det har inte ansetts möjligt att närmare reglera vilka omständigheter som skulle kunna aktualisera ett undantag enligt denna grund. Det beror på handlingars varierande innehåll och att bestämmelsen ska tillämpas på skatterättens alla olika områden. Viktigt har istället varit att betona skyddsintresset och att det handlar om ett uttalat betydande skyddsintresse för att handlingen inte kommer till någon annans kännedom.²⁰⁷ Det måste därför ske en avvägning mellan den reviderades integritet

²⁰⁵ Se kapitel 4.2.

²⁰⁶ Prop. 1993/94:151 s. 171 och prop. 2010/11:165 s. 922.

²⁰⁷ Prop. 1993/94:151 s. 96.

likväl som rättsäkerhet och Skatteverkets intresse av att nå en hög effektivitet vid revision.²⁰⁸

I förarbetet till bestämmelsen har det nämnts att handlingar med betydande skyddsvärde skulle kunna vara vissa kvalificerade råd i skatterättsliga angelägenheter, företagshemligheter eller på grund av personliga förhållanden. Behovet av skydd för sådana uppgifter varierar mycket på det skatterättsliga området och det har därför ansåtts svårt att finna enhetliga kriterier som ska vara uppfyllda för att en handling ska kunna undantas.²⁰⁹ Hänsyn ska även tas till om uppgifterna i handlingen kan erhållas på något annat sätt. Exempelvis muntligen eller genom någon annan handling.²¹⁰

5.4.2 Rättsfall

RÅ 2005 ref. 40

Vid en revision förelade Skatteverket ett bolag att lämna underlag för det löneavdrag som bolaget gjort på grund av de anställdas privata samtal med tjänstetelefon. Vid användning av telefonen markerade de anställda samtalen som privat genom ett prefix och handlingarna som Skatteverket begärde var i form av samtalslistor för tjänstesamtalen. FR fann att de anställdas integritet innebar att skyddsvärdet för handlingarna var större än betydelsen för kontroll. KamR ansåg att handlingarna har ett betydande skyddsintresse men att detta inte uppväger behovet av kontroll. HFD var av en annan mening och ansåg att handlingarna inte hade ett betydande skyddsvärde och därmed inte kunde undantas. Enligt HFD innebar granskningen av tjänstesamtal inte någon integritetskränkning mot den anställde. De anställda hade även haft en möjlighet att markera privata samtal och om så inte skett kan inte det anses som en integritetskränkning.

KamR 2598-08

Skatteverket har förelagt ett bolag om vite att inkomma med en bilaga till ett aktieöverlåtelseavtal. Bolaget begärde undantag av handling i FR som ansåg att handlingen inte har ett sådant betydande skyddsvärde. KamR menar däremot att uppgifterna i bilagan är kvalificerade skatterättsliga råd och har ett betydande skyddsvärde. KamR konstaterar att handlingen har betydelse för Skatteverkets kontroll men att skyddsvärdet får anses väga över.

KamR 7807-08

Ett bolag begärde att en handling skulle undantas från Skatteverkets revision och som stöd för sitt yrkande anförde bolaget att handlingen i första hand inte omfattades av revisionen och i andra hand att den har ett betydande skyddsvärde. Handlingen i fråga innehöll planer om att förvärva ett företag och införa ett incitamentsprogram. FR menade att handlingen var en bilaga till ett styrelseprotokoll tillhörde den verksamheten och därmed omfattas av revisionen. FR fann även att handlingen har ett betydande skyddsvärde men att detta inte övervågde betydelsen för kontrollen. KamR instämde med FR vad gäller handlingens förhållande till verksamheten. KamR ansåg

²⁰⁸ SOU 1993:62 s. 154 f.

²⁰⁹ Prop. 1993/94:151 s. 96 ff.

²¹⁰ Prop. 1993/94:151 s. 98.

emellertid att handlingen har ett sådant skyddsvärde som övervägde betydelsen av kontroll med hänvisning till Skatteverkets bristande bevisning.²¹¹

KamR 8858-07

Skatteverket beslutade om tredjemansrevision hos en bank för att inhämta handlingar om transaktioner med kontokort utställda av utländska banker i vissa länder. Syftet med revisionen var att utreda huruvida svenska skattskyldiga haft tillgångar i lågskatteländer. Skatteverket menade att detta kunde ske genom att få granska de handlingar som banken innehar på grund av den betalningsförmedlingstjänst gällande bank- och betalkort som banken tillhandahöll. FR fann att handlingarna var av ett betydande skyddsintresse men att behovet för kontroll var större. KamR var av samma mening och ansåg att det fanns ett mycket stort kontrollintresse för Skatteverket och handlingarna kunde därmed inte undantas.

KamR 1173-12

Vid tredjemansrevision hos en stiftelse begärde Skatteverket att få granska handlingar avseende stiftelsens kunder. Med kunder menades de som registrerat en domän, hyr lagringsutrymme i stiftelsen servrar eller hyr plats för egna servrar. Enligt FR mening hade handlingarna inte ett betydande skyddsvärde. KamR ansåg däremot att vid en samlad bedömning har handlingarna ett betydande skyddsvärde. Det beror både på att stiftelsen har tystnadsplikt och på den stora mängd överskottsinformation som är integritetskänslig som Skatteverket får tillgång till, då över en miljon domännamn berördes. De handlingar som Skatteverket begärde ut var därmed oproportionerlig och handlingarna ska undantas.²¹²

KamR 6876-13

Ett bolag begärde i FR att en handling skulle undantas från Skatteverkets revision. Handlingen bestod av två e-postmeddelanden mellan en holländsk konsult och en svensk rådgivare. I det första meddelandet finns en skatterättslig bedömning från en svensk advokat inkopierat. Det andra meddelandet avser upplysningar om sakförhållanden som kan ligga till grund för hur en fysisk persons skatterättsliga situation skulle kunna bedömas. FR ansåg att handlingen hade ett betydande skyddsvärde men att det inte övervägde betydelsen för kontroll. Även KamR delade FR uppfattning avseende skyddsvärdet men menade att den första sidan innehöll kvalificerad skatterättslig rådgivning och kunde därför undantas. Skyddsintresset för de faktauppgifter som i övrigt finns i handlingen övervägde däremot inte betydelsen av kontroll.

I ett annat fall avgjort samma dag, KamR 6877-13, avseende bolagets dotterbolag ansågs handling utställd av bolagets revisor vara handlingsrekommendationer och inte kvalificerad rådgivning. Handlingen innehöll råd om hur bolaget skatterättsligt skulle förfara med fakturor.²¹³

²¹¹ Se även KamR 7745-13 där handlingar avseende teknik och tillverkningsmetod, på grund av konkurrenssituationen, innebär ett betydande skyddsvärde och handlingarna kunde undantas. Jfr KamR 2592-07 där kundavtal inte ansetts utgöra företagshemlighet.

²¹² Se även KamR 2592-07 där övriga sammanhängande uppgifter till bolagets kundavtal har ett betydande skyddsintresse och undantas från granskningen.

²¹³ Se KamR 6877-13.

5.5 Undantag av uppgifter vid föreläggande

Enligt 47 kap. 1 § 2 st. SFL får ett föreläggande, för att kontrollera uppgifts- eller deklarationsskyldighet, inte avse uppgift i handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB. Ett föreläggande får inte heller avse uppgift med betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och skyddsintresset för uppgiften är större än betydelsen för kontrollen, 47 kap. 1 § 2 st. SFL.

Bestämmelsen är utformad på samma sätt som vid undantagande av handlingar vid revision enligt 47 kap. 2 § SFL med undantag för vad som får undantas.²¹⁴ I lagtexten för föreläggande anges vilka *uppgifter* ett föreläggande inte får avse medan i lagtexten för revision anges vilka *handlingar* som inte får granskas. Trots att ett föreläggande avser uppgifter så gäller samma regel, om rätten att undanta uppgifter, i det fall Skatteverket skulle begära in specifika handlingar vid ett föreläggande.²¹⁵ Det faktum att undantag vid revision endast avser handlingar har ansetts ha sin förklaring i att revisionen är inriktad på handlingar i praktiken. Den reviderade har därför ingen anledning att undanta uppgifter.²¹⁶ Det som även avviker är att granskningen inte får avse handlingar som inte omfattas av revision eller annan kontroll, 47 kap. 2 § 1 st. 2 p. SFL.²¹⁷ Anledningen till att bestämmelsen finns för revision var för att klargöra gällande rätt.²¹⁸ Någon motsvarande bestämmelse infördes inte för föreläggande men fanns tidigare för både undantag av handlingar och uppgifter i 3 kap. 14 § b 2 st. TL.

Tidigare återfanns reglerna om undantag för både föreläggande och revision i 3 kap. 13 § TL. Vid införandet av SFL år 2012 delades de olika förfarandena upp i separata paragrafer. I paragrafen som berör handlingar inräknades både revision och andra kontrollformer som tidigare återfunnits i andra lagar.²¹⁹ Trots uppdelningen och de redovisade ändringarna avsågs inte någon ändring i sak.²²⁰ Anledningen till att undantag vid föreläggande åtskildes var att i och med SFL införande blev det möjligt att överklaga vitesföreläggande enligt 67 kap. 2 § SFL. Däremot infördes ingen rätt att överklaga förelägganden utan vite. Den som föreläggs utan vite får istället begära omprövning och då hänvisa till bestämmelsen i 47 kap. 1 § SFL om att föreläggandet inte får avse dessa uppgifter.²²¹

²¹⁴ Se kapitel 5.1.

²¹⁵ SOU 2009:58 s. 1217.

²¹⁶ Prop. 2010/11:165 s. 922.

²¹⁷ Se kapitel 5.1.

²¹⁸ Prop. 2010/11:165 s. 922.

²¹⁹ Prop. 2010/11:165 s. 921 f. Se även kapitel 5.1.

²²⁰ Prop. 2010/11:165 s. 920.

²²¹ Prop. 2010/11:165 s. 436.

6 Analys

6.1 Handlingar som kan undantas vid revision

6.1.1 Inledning

Som huvudregel gäller enligt 41 kap. 7 § SFL att Skatteverket har rätt att granska alla handlingar som hör till verksamheten. I och med att själva revisionen inte är ett sådant beslut som kan överklagas har lagstiftaren ansett att den reviderade ska kunna begära att integritetskänsliga handlingar undantas granskningen.²²² Undantag av handlingar kan ske på tre grunder enligt 47 kap. 2 § SFL där den första grunden är att handlingar inte får granskas av Skatteverket om de heller inte kan tas i beslag enligt RB regler. Det som inte kan tas i beslag innebär att vissa befattningshavare, exempelvis advokater, inte kan höras som vittne avseende sådant som befattningshavaren har anförtrots i yrkesutövningen eller annars erfarit i yrkesutövningen.²²³ Den andra grunden för undantagande är handlingar som inte omfattas av revisionen. Det kan handla om att Skatteverket begär ut handlingar som inte anses som material som berör verksamheten.²²⁴ Som tredje grund för undantag gäller att handlingen har ett betydande skyddsvärde. I förarbetena har betydande skyddsvärde ansetts vara exempelvis vissa kvalificerade råd i skatterättsliga angelägenheter, företagshemligheter eller på grund av personliga förhållanden. Vid bedömningen ska även det betydande skyddsintresset vägas mot betydelsen av kontroll.²²⁵

6.1.2 Handlingar som inte får tas i beslag

I NJA 1977 s. 403 ansågs en handling som förvarades hos en advokatbyrå vara fredad från beslag. Handlingen i fråga var ett avtal mellan advokatens klient och någon annan. Till stöd för sin talan åberopade åklagaren ett utlåtande av Ekelöf som föranletts av ett annat ärende. I utlåtandet diskuterade Ekelöf bestämmelsens omfattning och kom fram till att bestämmelsen tar sikte på att skydda förhållandet mellan klient och advokat. Bestämmelsen skulle även kunna omfatta handlingar som upprättats innan ett sådant förhållande inletts. Sistnämnda handlingar anser Ekelöf däremot borde falla utanför tillämpningsområdet med hänsyn till bestämmelsen ändamål. HD konstaterade att Ekelöfs resonemang var högst rimligt men att det fanns hinder mot en rättstillämpning som frångår bestämmelsen ordalydelse. Särskilt vad gäller bestämmelser till skydd för den enskilda vid myndighetsutövning. Det två skiljaktiga menade däremot att bestämmelsen tog sikte på det förtroendeförhållande som är viktigt att upprätthålla mellan en advokat och dennes klient.

Det faktum att HDs majoritet gjorde en tolkning av lagtexten ordalydelse istället för att tolka regeln efter sitt ändamål innebär att bestämmelsen om vilka handlingar som inte får tas i beslag har blivit mer omfattande. I och med domen blev det möjligt att erhålla ett beslagsförbud på handlingar som både upprättats innan och efter en kontakt med advokat. Enligt Ekelöf innebär det en möjlighet för den brottsmisstänkte att kunna lämna material hos en advokat för att det inte ska kunna tas i beslag. Advokaten skulle även kunna lämna tillbaka materialet till den som misstänktes för brott utan att beslagsförbudet upphör att gälla. Samtidigt som det är viktigt att advokatsekretessen förblir stark så innebär domen, så som Ekelöf påpekar, en

²²² Se kapitel 5.1.

²²³ Se kapitel 5.2.1.

²²⁴ Se kapitel 5.3.1.

²²⁵ Se kapitel 5.4.1.

möjlighet för den som inte vill att vissa handlingar ska kontrolleras av en myndighet att lämna dessa till en advokat. På så sätt kan personen i fråga åtnjuta det mer omfattande skyddet som bestämmelsen utgör vid en tolkning av lagtextens lydelse.

Vid bedömningen i NJA 1990 s. 537 lade HD stor vikt vid vilket förhållande som förelåg mellan advokaten och bolaget. HD ansåg att endast det faktum att en advokat är ställföreträdare för ett bolag inte bör innebära att reglerna om vilka handlingar som får tas i beslag helt förkastas. HD menade att för att utreda om det förelåg advokatsekretess kunde handlingarnas karaktär beaktas tillsammans med vad som övrigt sagts. Det beror på att handlingarna till största del bestod av bolagets tullbesvärsmål som handlagts på advokatbyrån och att bolaget menade att de andra handlingarna har anförtrotts advokaten i sin yrkesutövning. HD bedömde att det var bevisning nog och att det kan antas att handlingarna innehåller uppgifter som omfattas av beslagsförbudet.

Som nämnts ovan ligger bevisbördan på den som begär att handlingarna inte ska tas i beslag. Detta beror på att den som vill granska en handling ofta inte har någon vetskap om vad handlingen innehåller.²²⁶ HD har uttalat att kravet är ett blygsamt mått av bevisning och anledningen till det är att advokatsekretessen inte ska urholkas med hänsyn till bestämmelsens skyddssyfte. I domen fastslås att kravet på bevisbördan för att handlingen inte kan tas i beslag är mycket liten för att det ska kunna antas att handlingarna omfattas av advokatsekretessen.

I RÅ 2001 ref. 67 I begärde Skatteverket in uppgift om utbetalningar från en fondkommissionär till en advokatbyrå. HFD konstaterar att de begärda uppgifterna ska antas vara sådant som omfattas av advokatsekretessen och med hänvisning till NJA 1990 s. 537 anser HFD att kravet är ett blygsamt mått av bevisning. Advokatbyråns bevisning bestod av påståendet att utbetalningen hänförs till en klient och det skriftliga intyget om detta från en anställd på byrån.

Vad som kunnat utläsas ur ovanstående mål från HD avseende de blygsamma kraven på bevisning, för att handlingen ska kunna antas vara sådant som omfattas av advokaters tystnadsplikt, borde även kunna anses fastställt som gällande i skattemål i och med RÅ 2001 ref. 67 I.

I RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184 synes däremot en begränsning ske av hur långt bestämmelsen sträcker sig vid skattekontroll. I RÅ 2001 ref. 67 II började HFD med att konstatera vad som framgår av tidigare praxis avseende bestämmelsen omfattning och kraven på bevisbördan. Däremot menar HFD att alla uppgifter avseende en klients identitet, även då det kan finnas situationer där redan identiteten omfattas av tystnadsplikten, inte kan som regel anses anförtrodda advokaten i dennes yrkesutövning. De uppgifter i fakturorna som inte kunde undantas var därför namn, adress, arvode och övriga utlägg eftersom advokatbyrån inte kunnat påvisa att dessa uppgifter har ett skyddsvärde för varje klient. Detsamma fann HFD även i RÅ 2001 not. 184.

De båda domarna innebär en begränsning för vad en advokat får undanta. Det beror på att i tidigare praxis har bevisbördan ansetts vara ett blygsamt mått av bevisning och att redan påståendet om att handlingarna omfattades tillsammans med ett skriftligt intyg från en anställd varit tillräckligt. I detta fall krävdes att advokaten skulle bevisa att varje klient skulle lida skada av att uppgifterna om dennes identitet lämnades ut och således göra en intresseavvägning. Någon intresseavvägning har inte skett i tidigare praxis och någon intresseavvägning ska därför inte heller ske enligt den skiljaktige i de båda domarna. Det beror enligt den skiljaktige på att

²²⁶ Se kapitel 5.1.

beslagsförbudet är absolut och ska inte bedömas utifrån dess skyddsvärde för varje klient. I tidigare praxis har handlingar omfattats av beslagsförbudet för att det i regel kan antas att handlingarna har ett beslagsförbud. I RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184 synes istället tala för det motsatta vad gäller identitetsuppgifter.

Anledningen till att bestämmelsen om beslagsförbud begränsades till att inte omfatta klienters identitet skulle kunna bero på följande. I RÅ 2001 ref. 67 II var det advokatbyråns egen beskattning som avsågs med föreläggandet. I RÅ 2001 not. 184 åberopades som stöd för Skatteverkets talan ett utlåtande av Hultqvist. I utlåtandet anser Hultqvist att advokaters och andra skyddande yrkeskategoriers bokföring skulle kunna bli immun mot skattekontroll om bestämmelsen om beslag ska gälla för även fakturor och annat bokföringsmaterial. HFD har inte direkt uttalat det på så vis som Hultqvist har formulerat sig. HFD menar att de uppgifterna i fakturorna om klienters identitet och advokaten arvode kan anse tillhöra sedvanligt affärsmaterial. Således synes HFDs dom stämma överens med det som Hultqvist anförde om att alla handlingar som rör en advokat inte kan undantas från granskningen på grund av den omfattande advokatsekretessen. I RÅ 2001 ref. 67 I kunde däremot uppgifter om utbetalningar undantas men det var då inte heller frågan om advokatbyråns egen beskattning. I det aktuella fallet handlade det om ett tredjemansföreläggande där kontrollen avsåg en fondkommissionär vilket talar för vad som ovan sagts om att bestämmelsen fått en begränsning i skattemål vad gäller bokföringsmaterial.

I de rättsfall som redovisats ovan har Skatteverkets kontroll riktats mot den som advokatsekretessen gäller för eller mot advokatbyrån själv. I HFD 2012 ref. 12 var däremot frågan om hur advokatsekretessen förhåller sig till tredjemansrevision av en bank.²²⁷ I målet ansåg inte HFD att advokatsekretessen i sig är tillräckligt för att skydda all informationen som finns klientmedelskontona. Det beror på att uppgifterna som finns i klientmedelskontona sannolikt både kan vara sådana uppgifter som omfattas av beslagsförbudet, exempelvis uppdragets art, men även uppgifter om klienters identitet som inte omfattas. Vad som däremot var avgörande för utgången i målet var att revisionen inte var proportionerlig både på grund av omfattningen av handlingar men också att banken inte har vetskap om vilka handlingar som ska omfattas. Ett krav om att banken skulle skaffa sig den kunskapen för att undanta handlingarna är oproportionerligt i förhållande till kontrollen. Således kunde banken inte begära undantagande på ett rättssäkert vis.

Det framgår av domen att för att handlingar inte ska få granskas vid revision krävs inte att bestämmelsen om undantagande av handlingen tillämpas. Intressant är att HFD anser att beslagsförbudet kan gälla även då handlingarna kommit tredjeman till handa. Ändamålet med bestämmelsen är att skydda förhållandet mellan en advokat och dennes klient.²²⁸ HFD anser att det förtroendet inte kan anses som brutet på grund av banken erhållit uppgifterna. Det motiveras utifrån att advokater och andra förvaltare är skyldig att hålla isär klientmedel och därmed förblir handlingarna skyddsvärda. Enligt Carlson innebär det att kretsen för vilka som omfattas av beslagsförbudet kan utvidgas. Däremot krävs det enligt Carlson att det är påkallat ur ett sekretessperspektiv i en särskild situation.²²⁹

Vissa av de ovan redovisade målen behandlar frågor som inte har en direkt koppling till Skatteverkets revision.²³⁰ Trots det kan målen ge ledning i frågan om vilka handlingar som Skatteverket får granska. Det beror på att bestämmelsen om att

²²⁷ Carlson, JT 2012/13 s. 421.

²²⁸ Se kapitel 5.2.1.

²²⁹ Carlson, JT 2012/13 s. 421.

²³⁰ Se kapitel 6.1.2.

handlingar inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB till följd av vissa yrkeskategoriers tystnadsplikt gäller för både utredning i skattemål och brottmål.²³¹ Sammanfattningsvis har det utifrån praxis visats att advokatsekretessen är mycket stark och att den omfattar både handlingar som uppkommit innan och efter ett förhållande mellan advokaten och klienten startats. Vid tillämpningen av bestämmelsen är det den direkta lydelsen som ska följas. Det innebär en utvidgning av bestämmelsen även om det inte var ändamålet med bestämmelsen.²³²

Vad gäller bevisbördan så ligger den på den som vill att handlingen ska undantas. Kravet på bevisningen är endast ett blygsamt mått av bevisning. Det har även framkommit att det inte är handlingens innehåll som utgör grund för vad som kan undantas. Istället har det ansetts vara huruvida ett förhållande föreligger mellan en advokat och en klient. I de fall ett förtroendeförhållande har ansetts föreligga har även handlingen omfattats av beslagsförbudet och därigenom kunnat undantas. Handlingens innehåll kan däremot få betydelse vid bedömningen om ett sådant förtroendeförhållande föreligger. Detta förtroendeförhållande har även kunnat omfatta tredjeman i vissa speciella situationer. En viss begränsning av det utrymme som finns för att handlingar ska kunna undantas har även framkommit genom RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184. Där har vissa uppgifter inte ansetts i regel vara anförtrodd en advokat i dennes yrkesutövning. De uppgifter som inte kunnat undantas var därför klientens identitetsuppgifter och advokatens arvode och övriga utlägg.

Trots det har advokatsekretessen fått mer långtgående betydelse än vad som var ändamålet men någon ändring av ordalydelsen har inte skett. Det har motiverats utifrån att konstruera en ändring av bestämmelsen så att den tillämpas enligt ändamålet skulle kunna komma i konflikt med viktiga rättssäkerhetsintressen.²³³ Det har i praxis ansetts som viktigt att advokatsekretessen inte heller urholkas genom för höga beviskrav. Det bör dock inte glömmas bort att även Skatteverkets revisor har tystnadsplikt för alla inhämtade handlingar under en revision och att det rådet absolut sekretess på skatteområdet.²³⁴

6.1.3 Handlingar som inte omfattas av revisionen

I RÅ 1996 not. 132 avgjorde domstolen inte frågan i sak men hänvisade till att rätten ska pröva frågan om handlingarna kan undantas så som på annan grund. HFD menade att en prövning av undantagande av handlingar från föreläggande på grund av att de inte omfattas av kontrollen ska prövas i sak på samma sätt som ett undantagande till följd av beslagsförbud och ett undantagande på grund av en handlingens betydande skyddsintresse. Det av HFD återförvisade målet prövades åter igen av KamR i KamR 4371-1996. KamR menade att handlingarna inte rörde bolagets beskattning eller bolagets kunders beskattning. Skatteverket begärde in handlingarna för att kunna bedöma värdet på bolaget i och med en aktieöverlåtelse i USA. KamR dom innebär att handlingar kan undantas om de inte har med den svenska beskattningen att göra och således inte omfattas av föreläggandet.

I KamR 7807-08 prövades frågan om en bilaga till ett styrelseprotokoll innehållande ett incitamentsprogram som inte verkställdes kunde undantas till följd av att den inte omfattades av revisionen. Både FR och KamR ansåg att den omfattades och kunde således inte undantas enligt denna undantagsgrund. Anledningen var för att bilagan kunde antas vara viktigt för verksamheten. Viktigt för att en handling ska

²³¹ Se kapitel 5.2.1.

²³² Se kapitel 5.2.1.

²³³ Prop. 1988/89:124 s. 36 och SOU 1995:47 s. 366 ff.

²³⁴ Se kapitel 4.2.

kunna undantas enligt denna grund är därför att den varken har någon relevans för den svenska beskattningen eller för att handlingen inte är viktig för verksamheten.

I förarbetet har det uttalats att bestämmelsen om undantag på grund av att handlingen inte omfattas av revisionen endast är ett klagörande av vad som redan gäller enligt huvudregeln i 41 kap. 7 § 1 p. SFL. Där stadgas att revisorn får granska det material som hör till verksamheten.²³⁵ Innan SFL infördes fanns bestämmelsen om undantag till följd av att uppgiften eller handlingen inte omfattas i 3 kap. 14 b § 2 st. TL. I och med att bestämmelserna för undantagande från föreläggande och revision delades upp vid SFL tillkomst återfinns nu bestämmelsen om undantag för det som inte omfattas av revisionen i 47 kap. 2 § 1 st. 2 p. SFL. Däremot finns ingen sådan undantagsgrund för föreläggande.²³⁶ I KamR 4371-1996 var frågan om undantag på grund av att handlingar inte omfattas av föreläggnaden. Huruvida detta fortfarande är gällande vid föreläggande är osäkert på grund av att det inte längre finns i lagtexten. Bestämmelsen gäller däremot för Skatteverkets revision i och med vad som finns stadgat i lagtexten. Vilka handlingar som kan undantas, för att de inte omfattas av revisionen, är däremot inte fullständigt klarlagt då varken stöd återfinns i förarbeten eller i avgöranden. En viss ledning ges genom avgörandet i KamR 7807-08 där handlingen visserligen inte undantogs med anledning av att den inte omfattades av revisionen utan på grund av dess betydande skyddsvärde. Både FR och KamR gjorde däremot bedömningen att en bilaga till ett styrelseprotokoll gör att handlingen kan antas vara viktigt för verksamheten. Den bedömningen gjorde rätten trots att bilagan var ett incitamentsprogram som aldrig verkställdes. Utifrån detta avgörande verkar utrymmet för att undanta handlingar relativt litet särskilt med hänsyn till att huvudregeln är att alla handlingar som rör verksamheten får granskas vid revision. Handlingar kan således undantas enligt denna grund om de inte rör den svenska beskattningen eller inte är viktiga för verksamheten. Det får emellertid anses oklart vart gränsen går för vilka handlingar som inte är tillräckligt viktiga för verksamheten.

6.1.4 Handlingar med ett betydande skyddsintresse

I RÅ 2005 ref. 40 avsåg de handlingar som bolaget önskade undanta samtalslistor från de anställdas tjänstemobiler. HFD konstaterar att ett utlämnande av en anställds privata samtal till en myndighet skulle innebära en oacceptabel integritetskränkning. Emellertid var de anställda skyldiga att markera de samtal som var privata och de handlingarna som Skatteverket begärde ut var endast de samtal som företagits i tjänsten. I domen har inte handlingen haft ett betydande skyddsvärde till följd av att några privata samtal inte borde förekomma i listorna. Om det däremot gör det innebär inte det en integritetskränkning. I förarbetet till bestämmelsen har exempelvis personliga förhållanden, så som uppgifter om anställda och företagsledare, ansetts kunna ha ett betydande skyddsvärde. Anledningen till varför dessa uppgifter ska kunna undantas är för att de saknar eller har en låg betydelse för Skatteverkets kontroll. Även uppgifter av personlig karaktär som vid ett röjande av uppgifterna innebär obehagliga konsekvenser har ansetts kunna utgöra personliga förhållanden.²³⁷ I RÅ 2005 ref. 40 hade uppgifterna om anställdas samtal däremot en hög relevans för Skatteverkets kontroll vilket motiverar att något undantag av handlingarna inte kunde ske.

I KamR 8858-07 och 1173-12 fanns ett betydande skyddsintresse för handlingar innehållande uppgifter om kunder. I det första fallet ansåg KamR att handlingarna hos

²³⁵ Se kapitel 4.2 och 5.5.

²³⁶ Se kapitel 5.5.

²³⁷ Prop. 1993/94:151 s. 98 och 170.

en bank hade ett betydande skyddsvärde men att kontrollintresset övervägde vilket innebar att handlingarna inte kunde undantas. Det betydande skyddsintresset förelåg till följd av att uppgifterna möjliggör identifiering av en person och dess transaktionsmönster under en längre period. Varför kontrollintresset ansågs tyngre i detta fall beror på att kontrollen avsåg att få uppgifter om svenska skattskyldiga som har tillgångar i lågskatteländer, även så kallade skatteparadis. Skatteverket har svårt att få tag i dessa uppgifter på annat sätt då vissa bankerna utomlands har en sträng banksekretess och det gäller avsevärda belopp. I KamR 1173-12 var det en stiftelses handlingar avseende kunders domäner som hade ett betydande skyddsvärde. Anledningen var att det fanns en mycket omfattande mängd integritetskänsliga uppgifter om exempelvis politiska åsikter, hälsotillstånd, religion och sexuell läggning. Domstolen tog även med i bedömningen att stiftelsen hade tystnadsplikt för uppgifterna i fråga. Handlingarnas betydande skyddsvärde övervägde även kontrollintresset på grund av att kontrollen var mycket omfattande och innebar en stor mängd överskottsinformation av känslig karaktär.

I ovanstående domar från KamR har det framkommit att ett betydande skyddsintresse finns på grund av personliga förhållanden. I det första fallet talas om att uppgifterna möjliggör för den som har uppgifterna att se vilka inköp och andra transaktioner en person företagit under en längre tid. Ett röjande av sådana uppgifter skulle kunna vara vad som i förarbetet menades med att ett röjande skulle kunna innebära obehagliga konsekvenser för personen. Detsamma gäller även för de integritetskänsliga uppgifter som finns i det andra fallet men dessa ansågs mer skyddsvärda till följd av att Skatteverkets kontroll var för omfattande.

I KamR 2598-08 fann rätten att en bilaga till ett aktieöverlåtelseavtal har ett betydande skyddsvärde. Visserligen innehöll bilagan inte några djupare bedömningar och resonemang utan kortare frågor och svar om skatterättsliga konsekvenser men att dessa krävde en djupare insikt i skatterätten. Skyddsvärdet var även större än betydelsen av kontroll eftersom Skatteverket haft samma möjlighet som rådgivaren att ställa frågor och sedan besvara dessa. På så sätt skulle Skatteverket kunna få fram vad som står i bilagan. I KamR 6876-13 hade de båda e-postmeddelandena ett skyddsvärde men endast det ena meddelandet undantogs. Det beror på att det första meddelandet innehöll en skatterättslig bedömning medan det andra meddelandet avsåg faktauppgifter. I KamR 6877-13 ansågs revisorns råd vara handlingsrekommendationer och inte skatterättsliga råd och därmed inte skyddsvärda. Det beror på att det rörde sig om en kort besvarad frågeställning om hur bolaget skulle fakturera.

I domarna hänvisas till det förarbetsuttalande om att vissa råd i skatterättsliga angelägenheter kan ha ett betydande skyddsvärde. Enligt förarbetet kan en gräns dras mellan vad som är faktauppgifter och vad som är skatterättsliga bedömningar där den sistnämnda inte heller borde ha någon relevans för Skatteverket eftersom de endast ska göra en faktakontroll.²³⁸ I KamR 2598-08 fanns ett betydande skyddsvärde på grund av att det krävdes en djupare skatterättslig kompetens för att besvara frågorna vilken exempelvis en rådgivare innehar. Eftersom Skatteverket och den reviderade kan komma att bli motparter i en process har det i utredningen till bestämmelsen uttalats följande. Den reviderade ska kunna inhämta skatterättsliga råd och bedömningar från en rådgivare utan att dessa ska komma Skatteverket till handa och således åberopas mot den reviderade i en process.²³⁹ Varför revisorns råd inte ansågs

²³⁸ Prop. 1993/94:151 s. 97.

²³⁹ SOU 1993:62 s. 199.

ha ett betydande skyddsvärde i KamR 6877-13 skulle möjligen kunna beror på att råden inte var särskilt djupgående. Det är som ovan nämnt viktigt att bestämmelsen om undantag av handlingar inte begränsar Skatteverkets möjligheter att utreda faktauppgifterna. I KamR 6876-13 löste rätten det genom att vissa delar av handlingen inte kunde undantas även om de hade ett betydande skyddsvärde.

I KamR 7807-08 var det inte frågan om personliga förhållanden eller kvalificerade skatterättsliga råd. Handlingen i fråga var en bilaga till ett styrelseprotokoll och innehöll planer på att förvärva ett företag och införa ett incitamentsprogram. Anledningen till varför handlingen har ett betydande skyddsvärde var för att den kunde anses som en företagshemlighet. I förarbetet nämns att företagshemligheter kan vara exempelvis pågående förhandlingar eller tekniska hemligheter.²⁴⁰ I detta fall var den inte en pågående förhandling eftersom bolaget beslutat att inte genomföra förvärvet och införa incitamentsprogrammet. I förarbetet har det även uttalats att vikt ska läggas vid behovet av kontroll som varierar stort vad gäller företagshemligheter.²⁴¹ I detta fall var kontrollintresset lågt i och med att Skatteverket enligt KamR inte framfört några tyngre argument till varför handlingen skulle granskas. Det låga kontrollbehovet var antagligen anledningen till varför handlingen kunde undantas.

Sammanfattningsvis kan en handling ha ett betydande skyddsvärde på grund av den innehåller personliga förhållanden, kvalificerade skatterättsliga råd eller företagshemligheter. Det var även de exempel som anfördes i förarbetena. Handlingar som innehåller uppgifter om kunder vid en tredjemansrevision har ett betydande skyddsvärde på grund av personliga skäl. Det beror på att Skatteverkets granskning i dessa fall skulle kunna innebära ett integritetskränkande med obehagliga konsekvenser för kunden. För att en handling ska anses innehålla kvalificerade skatterättsliga råd bör råden vara av djupare karaktär där det krävs en kvalificerad kunskap om skatterätten. En handling ska vidare innehålla tekniska hemligheter eller uppgifter om pågående förhandlingar för att räknas som företagshemligheter. Har handlingarna inte haft något betydande skyddsvärde företar rätten heller ingen prövning av kontrollintresset utan Skatteverket har rätt att granska dessa handlingar.

Om en handling anses ha ett betydande skyddsvärde följer även en intresseavvägning mellan skyddsvärdet och kontrollintresset. Det är därför svårt att uttala sig om vilka handlingar som ska anses ingå i denna kategori på grund av att en prövning sker i det enskilda fallet. Däremot kan sägas att i de rättsfall där handlingarna undantagits på grund av att skyddsvärdet varit övervägande har kontrollintresset ofta varit mycket lågt eller obefintligt. Så har varit fallet i KamR 1173-12, 2598-08 och 7807-08. I KamR 8858-07 har Skatteverket ansett att det finns en stor betydelse för kontroll exempelvis för att utreda skatteflykt och placering av tillgångar i så kallades skatteparadis. Då har kontrollintresset således övervägt handlingarnas betydande skyddsvärde.

6.2 Undantagsreglerna i förhållande till rättssäkerhet

6.2.1 Inledning

Skatteverkets revision är en ingripande åtgärd som utgör ett intrång i den reviderades personliga sfär. Både Skatteverket och den reviderade har rättigheter och skyldigheter vid en revision och Skatteverkets rättighet vid granskning av handlingar sträcker sig enligt huvudregeln i 41 kap. 7§ 1 p. SFL långt. Eftersom att revisionen som sådan inte

²⁴⁰ Prop. 1993/94:151 s. 97.

²⁴¹ Prop. 1993/94:151 s. 98.

kan överklagas har även den reviderade en rättighet att undanta handlingar.²⁴² I kapitel 6.1 återfinns en redogörelse för vilka handlingar som kan undantas vid revision. I kapitel 6.2.2 kommer däremot en *rättspolitisk argumentation* föras för att undersöka huruvida undantagande av handlingar är ett acceptabelt förfarande utifrån principerna som formar begreppet rättssäkerhet.

6.2.2 Effektivitet och rättssäkerhet

Vid införandet av de utvidgade bestämmelserna för undantag av handlingar vid revision diskuterades noga avvägningen mellan den enskildes rättsäkerhet och Skatteverkets behov av en effektiv kontroll. Målet var att hitta lösningar som både möjliggör en hög effektivitet utan att eftersätta rättsäkerheten.²⁴³

Revision är ett effektivt rättsmedel för att närmare kunna granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som att på så vis erhålla en helhetsbild. Det är inte heller möjligt att överklaga ett revisionsbeslut. Almgren och Leidhammar har beskrivit revision som den enda effektiva formen av kontroll vad gäller näringsverksamhet.²⁴⁴ En hög nivå effektivitet eftersträvas även för att det inte ska vara lätt för oseriösa företagare att undandra skatt och på så sätt använda det som ett konkurrensmedel.²⁴⁵ Det är dock integritetskränkande för den enskilde i och med att det allmänna granskar det som brukar anses finnas inom den privata sfären. Enligt 2 kap. 6 § 2 st. RF finns ett skydd mot betydande intrång i den personliga integriteten. Ett sådant intrång kan exempelvis vara Skatteverkets insamling och behandling av uppgifter för att kunna ta ett beslut i det enskilda fallet.²⁴⁶ Däremot ska revision, så långt det är möjligt, bedrivas i samverkan med den enskilde och det borde kunna ses som en ökning av rättsäkerheten. Vid revision råder även absolut sekretess vilket är den rättssäkerhetsgaranti som omnämns i förarbetet.²⁴⁷ Eftersom revision anses vara ett effektivt kontrollmedel borde däremot bestämmelsen om undantag av handlingar vara dess motsats. Bestämmelserna om vilka handlingar som kan undantas vid revision skulle kunna utnyttjas och missbrukas på grund av det stora utrymmet för att undanta handlingar.²⁴⁸ Enligt min mening skulle reglerna kunna missbrukas eftersom en begäran om undantagande av handling innebär att Skatteverket inte kan granska handlingen på en gång. Det kan även ta lång tid att få saken prövad i de olika instanserna.

Reglerna om undantag främjar integriteten eftersom den enskilde har en rätt att undanta handlingar som denne inte anser ska granskas av Skatteverket. I KamR 1173-12 begärde Skatteverket att få granska en stor mängd integritetskänsligt material. Handlingarna kunde undantas på grund av det känsliga materialet. I KamR dom 8858-08 var materialet som Skatteverket begärde att få granska sådant integritetskränkande material som har ett betydande skyddsvärde och därför inte ska komma till någon annans kännedom. Betydelsen för kontroll var däremot större då de gällde skatteflykt och stora belopp. Både fallen innebär att en stor mängd integritetskänsligt material skulle komma Skatteverket till handa. I båda fallen sker även en avvägning mellan integriteten och effektiviteten. Det har visats att integriteten kan kränkas om kontrollbehovet är mycket stort men vart gränsen går för vad som är tillräckligt integritetskränkande för att undantas är diffus. Det är enligt min mening viktigt att en

²⁴² Se kapitel 4.2 och 4.3.

²⁴³ SOU 1993:62 s. 154.

²⁴⁴ Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, s. 58.

²⁴⁵ SOU 1993:62 s. 154.

²⁴⁶ Se kapitel 2.3.

²⁴⁷ Prop. 1993/94:151 s. 94.

²⁴⁸ Tollerz, SN 1994, s. 457.

sådan prövning sker för att upprätthålla integriteten och således även rättsäkerheten. Någon sådan prövning sker däremot inte vid handlingar som har ett beslagsförbud eller handlingar som inte omfattas av revisionen. Det skulle kunna bero på att det heller inte krävs någon sådan prövning för dessa grunder. Det beror på att om det finns integritetskänsligt material kan dessa handlingar prövas genom bestämmelsen om undantas till följd av att handlingarna har ett betydande skyddsvärde. Således kan den reviderade exempelvis yrka på att handlingarna kan undantas på grund av att de inte omfattas av revisionen och att handlingen har ett betydande skyddsvärde. Så var fallet i KamR 7807-08.

En annan del av rättsäkerhetsbegreppet är förutsebarhet och legalitetsprincipen. Förutsebarhet uppnås genom att rättsliga beslut kan förutses. Lagstiftningen ska även sträva efter att ha klara, enkla och entydiga regler. Enligt de ovan analyserade rättsfallen är undantagsreglerna inte helt entydiga.²⁴⁹ Vilka handlingar som inte omfattas av revisionen och vilka handlingar som har ett betydande skyddsvärde är inte direkt uppenbart i lagtexten och det finns inte heller mycket praxis att tillgå i högsta instans. Vilka handlingar som kan undantas på grund av beslagsförbudet har däremot en högre grad av förutsebarhet. I NJA 1977 s. 403 valde HDs majoritet att gå efter ordalydelsen i lagtext på grund av att bestämmelsen tar sikte på skydd för den enskilde. Det faktum att bestämmelsen om beslagsförbudet kunde tolkas på två olika sätt, innebär att handlingen inte är entydig och således inte förutsebar. De andra två undantagsgrunderna, det som inte omfattas av revision och det som har ett betydande skyddsvärde, är däremot otydliga i lagtexten. För handlingar som kan undantas till följd av dess betydande skyddsvärde kan däremot vägledning återfinnas i förarbetena. KamRs domar efterföljer även de exempel som återfinns i förarbetet. För de handlingar som kan undantas på grund av att de inte omfattas av revision finns det däremot varken en tydlig lagtext om vad som kan undantas eller vägledande praxis.

Det har emellertid ansetts som omöjligt att skapa en lagstiftning så omfattande att det varken uppkommer tolkningsproblem eller framtida problem i varje enskild situation. En sådan lagstiftning skulle bli oöverskådlig och innebära många lagändringar.²⁵⁰ Enligt min mening är detta viktigt att väga in vid bedömningen av förutsebarhet i lagstiftningen eftersom det fortfarande är viktigt att lagstiftningen förblir klar och tydlig. Förutsebarhet kan därför uppnås genom praxis och förarbeten avseende vilka handlingar som har ett betydande skyddsvärde. Vad gäller handlingar som inte får tas i beslag och handlingar som inte omfattas av revisionen är vissa av rättsfallen inte förutsebara. Det gäller exempelvis NJA 1977 s. 403 och RÅ 2001 ref. 67 II. Kellgren menar däremot att det är svårt att skapa förutsebarhet i praxis i de mer komplicerade fallen men att det inte utgör något argument mot att öka antalet förutsebara fall.²⁵¹ Genom en rationell argumentation kan det även anses acceptabelt att rättstillämparen frångår förutsebarheten i vissa fall. Exempelvis för att bedömningen ska kunna ligga till grund för liknande fall.²⁵² Då kan istället förutsebarhet uppnås i efterkommande fall vilket enligt min mening har varit situationen i NJA 1977 s. 403 och RÅ 2001 ref. 67 II. Legalitetsprincipen, som innebär att rättsliga beslut ska ha ett stöd i lag inom skatterätten, anser jag vara uppfylld men inte i förhållande till förutsebarhet. Det beror på att det finns bestämmelser om undantag av handlingar i lag men för att kunna tyda dessa regler krävs en undersökning av förarbeten och praxis.

²⁴⁹ Se kapitel 6.1.2, 6.1.3 och 6.1.4.

²⁵⁰ Hulgaard, SvSkT 1998, s. 778 f.

²⁵¹ Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, 58.

²⁵² SOU 1993:62 s. 77.

Eftersom det är omöjligt att finna två exakt likadana situationer får en relativ likhet eftersträvas.²⁵³ För handlingar som inte får tas i beslag har lika fall behandlats lika. Exempelvis var omständigheterna i RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184 snarlika och där blev även utgången detsamma. I RÅ 2001 ref. 67 I avsåg handlingen i fråga inte advokatens egen beskattning, vilket var fallet i RÅ 2001 ref. 67 II och RÅ 2001 not. 184, och därför blev utgången inte heller detsamma. För handlingar som kan undantas på grund av dess skyddsvärde läggs stor vikt vid betydelsen av kontroll. Det innebär att två lika fall kan få olika utgång på grund av vilket kontrollbehov Skatteverket har. Så var fallet i exempelvis KamR 1173-12 och KamR 8858-08. Båda fallen gällde tredjemansrevision och handlingarna i fråga rörde kunders integritetskänsliga material. Handlingarna har däremot olika kontrollbehov. Eftersom alla omständigheter måste vägas in borde även likabehandlingsprincipen uppnås för handlingar med ett betydande skyddsintresse. Det är även svårt att hitta liknande fall på denna undantagsgrund eftersom det är många rekvisit som måste vara uppfyllda för att kunna undanta en handling med betydande skyddsintresse.

Sammanfattningsvis skulle undantagsreglerna kunna innebära att effektiviteten eftersätts till förmån för rättsäkerheten. Det får ändå ses som nödvändigt med hänsyn till att revision inte kan överklagas. Rättsäkerheten och integriteten ökas genom att en avvägning sker för undantag av handlingar med betydande skyddsvärde. Däremot är undantagsreglerna inte tillräckligt förutsebara i lagtexten. I en diskussion om förutsebarhet är det viktigt att komma ihåg att alla situationer och problem i det enskilda fallet inte kan regleras i lagtexten. Reglerna om undantagande får i ljuset av detta ses som tillräckligt förutsebara med tanke på att mycket ledning går att finna i förarbeten och i praxis, även om vissa rättsfall inte är förutsebara. Till följd av att det är svårt att hitta exakt lika rättsfall får likabehandlingsprincipen anses uppfylld i och med att de relativt lika fallen på de olika undantagsgrunderna har behandlats lika.

Även om det är viktigt att bestämmelserna når en hög grad av rättssäkerhet för den reviderade borde det finnas ett intresse hos både Skatteverket och den reviderade att Skatteverkets kontroll har en hög effektivitet. Det beror på att en hög effektivitet gör att alla betalar den skatt som det är menat enligt lagstiftningen. Således utjämnas konkurrensen på marknaden och blir mer rättvis eftersom företagare konkurrerar på lika villkor.

²⁵³ Se kapitel 2.2.

7 Slutsats

7.1 Handlingar som kan undantas vid revision

Handlingar kan undantas på tre olika grunder enligt 47 kap. 2 § SFL. Den första grunden är handlingar som omfattas av beslagsförbudet och bestämmelsen ska tolkas enligt dess ordalydelse. Det har framkommit att det inte är handlingen i sig som gör undantagsregeln tillämplig. Istället anses handlingen omfattad av beslagsförbudet om det finns ett förtroendeförhållande mellan advokaten och klienten. Handlingen kan däremot få betydelse vid bedömningen om ett sådant förtroendeförhållande föreligger och det är ett blygsamt mått av bevisning som krävs. Bestämmelsen har även begränsats vad gäller skattemål. Identitetsuppgifter och uppgifter om advokatens arvode och andra utlägg omfattas inte av undantagsregeln.

Vidare kan handlingar undantas om de inte omfattas av revisionen. Rättsläget är inte fullständigt klarlagt avseende vilka handlingar som kan undantas enligt denna grund till följd av avsaknaden av avgörande från högsta instans. Viss ledning om vilka handlingar som kan undantas kan erhållas ur KamRs domar. Där har handlingar kunnat undantas på grund av att de inte avsåg bolagets eller bolagets kunders svenska beskattning. För att en handling ska kunna undantas på denna grund gäller även att den inte är viktig i verksamheten.

Med betydande skyddsintresse i den sistnämnda undantagsgrunden menas att handlingen antingen innehåller känsliga uppgifter av personliga skäl, kvalificerade skatterättsliga råd eller företagshemligheter. Personliga skäl har ansetts vara integritetskänsligt material, så som transaktionsmönster och identitetsuppgifter, för den reviderades kunder. För att råd ska anses ha ett skyddsintresse krävs att råden innehåller en djupare kunskap om skatterätten. Med företagshemligheter avses tekniska hemligheter eller pågående förhandlingar. Även om en handling har ett betydande skyddsintresse krävs att kontrollbehovet för Skatteverket är relativt lågt. Eftersom det sker en avvägning i det enskilda fallet är det svårt att översiktligt uttala sig om vilka handlingar som kan undantas.

7.2 Undantagsreglerna i förhållande till rättssäkerhet

Revision innebär att Skatteverket kan upprätthålla en hög effektivitet. Strävan efter en hög effektiviteten ska däremot inte ske på bekostnad av den reviderades rättssäkerhet. Inledningsvis ställdes frågan om hur undantagsbestämmelserna förhåller sig till rättssäkerhet. Reglerna om undantagande av handlingar förhåller sig till rättssäkerhet på så vis att bestämmelserna ger en ökad rättsäkerhet. Det beror på att bestämmelserna främjar den personliga integriteten, är godtagbart förutsebara, har stöd i lag samt uppfyller likabehandlingsprincipen. Således krävs ingen förändring av regleringen kring undantagande av handlingar på grund av att de inte skulle vara förenliga utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

Det har även framkommit att det är viktigt att både eftersträva en hög effektivitet och en hög rättssäkerhet. Det gäller både utifrån Skatteverkets och den reviderades perspektiv.

7.3 Förslag till vidare forskning

Ett förslag till vidare forskning är att göra en komparativ studie med exempelvis våra nordiska grannländer. En sådan jämförande studie skulle kunna ta sikte på att undersöka hur undantagande av handlingar vid revision regleras i andra länder. På så vis skulle ett de lege ferenda resonemang kunna föras med syfte att ge förslag om eventuella ändringar vid undantagande av handlingar enligt svensk lag.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1955:160 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379), m.m.*

Prop. 1972:145 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i taxeringsförordningen (1956:623), m.m.*

Prop. 1974:117 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m.m.*

Prop. 1985/86:80 *om ny förvaltningslag.*

Prop. 1987/88:65 *om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m.*

Prop. 1988/89:124 *om vissa tvångsmedelsfrågor.*

Prop. 1993/94:151 *Rättssäkerhet vid beskattningen.*

Prop. 1996/97:100 *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*

Prop. 2005/06:31 *Deklarationsombud m.m.*

Prop. 2009/10:80 *En reformerad grundlag.*

Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1926:32 *Processkommissionens betänkande angående rättegångsväsendets ombildning.*

SOU 1993:62 *Rättssäkerheten vid beskattningen.*

SOU 1995:47 *Tvångsmedel enligt 27 och 28 kap. RB samt polislagen.*

SOU 2007:22 *Skyddet för den personliga integriteten – kartläggning och analys.*

SOU 2009:58 *Skatteförfarandet.*

SOU 2013:62 *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet.*

Skatteverket

Skatteverkets handledning för skatterevision – Reglerna kring revisionsverksamheten 2004 (SKV 621).

Skatteverkets handledning för skatterevision – Revisionsmodellen 2006 (SKV 622).

Litteratur

- Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, Upplaga 2, Stockholm 2012.
- Bergström, Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 1997, s. 351-352.
- Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka, Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Upplaga 11, Stockholm 2010.
- Carlson, Caroline, *Rätten att inte lämna ut uppgifter vid beslut om tredjemansrevision*, JT 2012/13 s. 414-425.
- Dahlman, Christian, *Neutralitet i juridisk forskning*, Lund 2006.
- Ekman, Gösta, *Skattekontrollen och rättssäkerheten*, SvSkT 1994, s. 55-58.
- Forssén, Björn, *Handbok om taxering och skatteprocess*, Stockholm 2011.
- Frändberg, Åke, *Om rättssäkerhet*, JT 2000/01, s. 269 -280.
- Gräns, Minna, *Om hjälpvetenskapernas betydelse för rättstillämpningen och rättsvetenskapen*, JT 2006/07 s. 782-792.
- Gunnarsson, Åsa, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik*, SN 1998, s. 550-559.
- Gustafsson, Håkan, *Dissens – om det rättsliga vetandet*, Göteborg 2011.
- Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen – studier i förmögenhetsrätt*, Stockholm 2001.
- Heuman, Lars, *Hjälpvetenskapernas betydelse för rättstillämpningen och rättsvetenskapen*, JT 2005/06, s. 768-789.
- Hulgaard, Bodil, *Några tankar om rättsäkerhet*, SvSkT 1998, s. 778-784.
- Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?*, SvSkT 1998, s. 763-768.
- Höglund, Mats, *Symposiet Rättssäkerhet vid beskattning*, SvSkT 1998, s. 759-762.
- Höglund, Mats, *Taxeringsrevision – Ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, Stockholm 2008.
- Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004, s. 1-10.
- Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Uppsala 1997.
- Korling, Fredric, Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, Lund 2013.
- Lambertz, Göran, *Nyttig och onyttig rättsvetenskap*, SvJT 2002, s. 261-278.
- Lavin, Rune, *Är den förvaltningsrättsliga forskningen rättsdogmatisk?*, FT 1989, s. 115-129.
- Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, Upplaga 7, Uppsala 2014.

- Leidhammar, Börje, Blomqvist, Jigvall, Eva, *Skatterevision*, Stockholm 2001.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Lund 2013.
- Madell, Tom, Bergling, Per, Edström, Örjan, Rosén, Jan, *Utblick och inblick – Vänbok till Claes Sandgren*, Uppsala 2011.
- Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund 2003.
- Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004 s. 105-145.
- Peczenik, Aleksander, Aarnio, Aulis, Bergholtz, Gunnar, *Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära*, Stockholm 1990.
- Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005 s. 249-272.
- Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod – en introduktion till allmän rättslära*, Stockholm 1995.
- Peczenik, Aleksander, *Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken*, FT 1990, s. 41-52.
- Peczenik, Aleksander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, SN 1998, s. 536-540.
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?- om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm 1995.
- Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Uppsala 2007.
- Påhlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 769-776.
- Rodhe, Knut, *Beskrivning – Prognos – Rekommendation. En trosbekännelse*, JT 1996/97, s. 1-4.
- Sandgren, Claes, *Om teoribildning och rättsvetenskap*, JT 2004/05, s. 297-333.
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, Upplaga 2, Stockholm 2007.
- Sandgren, Claes, *Vad är rättsvetenskap?*, Stockholm 2009.
- Strömholm, Stig, *Integritetsskyddet – Ett försök till internationell lägesbestämning*, SvJT 1971, s. 695 – 736.
- Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära*, Upplaga 5, Stockholm 1996.
- Tikka, Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN 2004, s. 656-663.

Tollerz, Kerstin, *Skattekontroll och rättssäkerhet*, SN 1994, s. 453-461.

Vikström, Egon, *Skatterevisioner av de stora koncernerna*, SN 2004, s. 245-258.

Votinius, Sacharias, *Varandra som vänner och fiender – en idékritisk undersökning om kontraktet och dess grund*, Stockholm 2004.

Wennergren, Bertil, *Taxering – Taxeringsförfarande och taxeringsprocess enligt nya taxeringslagen*, Stockholm 1991.

Zila, Josef, *Om rättssäkerhet*, SvJT 1990, s. 284-305.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1977 s. 403

NJA 1990 s. 537

NJA 2010 s. 122

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1986 ref. 69

RÅ 1990 ref. 39

RÅ 1991 ref. 75

RÅ 1996 not. 132

RÅ 1998 ref. 34

RÅ 2000 ref. 58

RÅ 2001 ref. 67 I och II

RÅ 2001 not. 184

RÅ 2005 ref. 40

HFD 2012 ref. 12

Kammarrätten i Stockholm

Kammarrättens i Stockholm dom den 3 juni 1997 (Mål nr 4371-1996)

Kammarrättens i Stockholm dom den 26 november 2008 (Mål nr 2598-08)

Kammarrättens i Stockholm dom den 26 januari 2009 (Mål nr 7807-08)

Kammarrättens i Stockholm dom den 29 september 2009 (Mål nr 8858-07)

Kammarrättens i Stockholm dom den 22 maj 2012 (Mål nr 1173-12)

Kammarrättens i Stockholm dom den 3 januari 2014 (Mål nr 6876-13)

Kammarrättens i Stockholm dom den 3 januari 2014 (Mål nr 6877-13)

Kammarrättens i Stockholm dom den 18 februari 2014 (Mål nr 7745-13)

Kammarrätten i Göteborg

Kammarrättens i Göteborg dom den 19 augusti 2008 (Mål nr 2592-07)