



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Generell tredjemansrevision

- I ljuset av legalitetsprincipen och föreskriftskravet

Magisteruppsats inom Affärsjuridik

Författare: Rebecca Brorsson

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2012-12-07

Jönköping December 2012

## Magisteruppsats inom Affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Generell tredjemansrevision – I ljuset av legalitetsprincipen och föreskriftskravet
Författare:	Rebecca Brorsson
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-12-07
Ämnesord	<b>Skatterätt, rättssäkerhet, legalitetsprincipen och föreskriftskravet, tredjemansrevision, generell kontroll, revisionsbeslut, särskilda skäl.</b>

---

### Sammanfattning

I en demokratiskt rättsstat som Sverige ska inte myndigheterna ges godtyckliga befogenheter utan detta ska klart och tydligt framgå av lag. Legalitetsprincipen och föreskriftskravet sätter gränser för detta då de måste ha lagstöd i sin myndighetsutövning. Då myndigheter fattar integritetskränkande beslut mot enskild måste det föregås av en noggrann proportionalitetsavvägning mellan myndighetens kontrollintresse och den enskildes skyddsintresse. Åtgärden måste således stå i proportion till ändamålet. Skatteförfarandet avseende tredjemansrevision är ett omdiskuterat förfarande. Själva beslutet om revision utförs av Skatteverket och kan inte överklagas. Detta är intressant ur en rättssäkerhetssynpunkt då ändamålet beskrivs i revisionsbeslutet. Är ändamålet vagt eller otydligt beskrivet kan detta leda till att Skatteverket får obegränsade befogenheter då inga föreskrifter om vad som är tillåtet finns beskriva i lag. Här sätts legalitetsprincipen på sin spets då myndigheter, så som Skatteverket, i sin myndighetsutövning måste ha stöd i lag, det så kallade föreskriftskravet enligt 1 kap 1 § RF. Skatteverket får utelämna uppgift om vem revisionen avser och vilka handlingar som eftersöks om det handlar om en generell tredjemansrevision. Ett revisionsbeslut som är vagt utformat och ej kan överklagas leder således till att stora befogenheter ges Skatteverket. Rekvisitet särskilda skäl ges ingen närmare definition i lagtext. Vanligen ges ett rekvisit viss ledning av dess innebörd genom utvecklad praxis. En väl utvecklad rättspraxis på området finns inte och det är således ett faktum att en närmare definition av rekvisitets innebörd bör finnas i lagtext för att göra det

mer förutsebart. Detta skulle också innebära att legalitetsprincipen upprätthålls då det får stöd i lag.

## Masteruppsats inom affärsjuridik

Titel:	Generell tredjemansrevision – I ljuset av legalitetsprincipen och föreskriftskravet
Författare:	Rebecca Brorsson
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-12-07
Ämnesord	<b>Tax, legal certainty, the principle of legality and regulatory requirements, third party audit, general inspection, auditing decisions, specific reasons.</b>

---

### Abstract

In Sweden which is a democratic constitutional state, the authorities should not be given discretionary powers, this should be clearly stated in the law. The principle of legality and the regulatory requirements set limits to the official authority which must have support in the statutory text. As the authorities make intrusive decisions against the individual they must be preceded by a careful proportionality balancing the authority controls interest, and the personal protective interest. The action must therefore be proportionate against its purpose. Tax procedure relating to third-party audit is a controversial area. The actual decision on the audit conducted by the Swedish Tax Agency can not be appealed. This is interesting from a legal point of view when the purpose is described in the audit decision. A vague or unclearly described purpose gives the Swedish Tax Agency unlimited powers when no regulations on what is allowed are described in the law. Here the principle of legality are really coming to a head when the public authorities, such as the Swedish Tax Agency, in its exercise of authority must have a legal basis, the so called regulatory requirements under 1 chapter 1 § Regeringsformen. The Swedish Tax Agency may omit details of who is being audited and which documents are being sought in the case of general third-party audit. An audit decision that are vague and can not be appealed thus leads to large powers given to the Swedish Tax Agency. The criterion specific reasons are not given any further definitions in the legal text. Commonly a criterion is given guidance by its meaning and effect through well established and developed practice. A well-developed case law in this area does not exist, and it is a fact that a detailed definition of the criterions full meaning should be in the law to make it more predictable. This would also mean that the principle of legality is maintained as it's supported in the legal text.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>3</b>
1.1	Bakgrund.....	3
1.2	Syfte.....	5
1.3	Metod och material.....	5
1.4	Avgränsning .....	8
1.5	Terminologi .....	9
1.6	Disposition.....	10
<b>2</b>	<b>Rättssäkerhet.....</b>	<b>11</b>
2.1	Introduktion .....	11
2.2	Rättssäkerhet och skatterätten.....	12
2.3	Europakonventionen .....	13
2.4	Legalitetsprincipen .....	14
2.4.1	Förutsebarhetskravet och lagtolkningsmodeller .....	16
2.4.2	Förutsebarhet .....	16
2.4.3	Tolkning av föreskrifter och tolkningsmetoder .....	17
2.4.4	Sammanfattning.....	18
2.5	Hur tolkar HFD skattelag? .....	18
2.6	Myndighetsutövning .....	19
2.7	Föreskriftkravet och grundläggande fri –och rättigheter enligt Regeringsformen.....	21
<b>3</b>	<b>Generell tredjemansrevision .....</b>	<b>23</b>
3.1	Introduktion och återkoppling .....	23
3.2	Allmänt om Skattekontroll.....	23
3.3	Generell kontroll .....	26
3.4	Undantag av handlingar .....	27
3.5	Bakgrund till generell tredjemansrevision.....	28
3.5.1	Förarbetsuttalande och praxis .....	28
3.5.2	Rättsläget enligt gamla taxeringslagen (1956:623).....	28
3.5.3	Bortplockande och återinförande av regler .....	30
3.5.4	Sammanfattning.....	31
<b>4</b>	<b>Beslut om revision .....</b>	<b>33</b>
4.1	Introduktion och återkoppling .....	33
4.2	Revisionsbeslutet .....	33
4.3	Särskilda skäl .....	34
4.4	Ändamålet med revisionen.....	35
4.5	Hur stor mängd uppgifter får Skatteverket begära in genom en generell kontroll?.....	37
4.6	Överklagandeförbud.....	38
4.7	Effektivitetskäl .....	40
4.8	Beslut om tvångsåtgärder .....	40
<b>5</b>	<b>Rättspraxis tredjemansrevision .....</b>	<b>42</b>
5.1	Introduktion och återkoppling .....	42
5.2	RÅ 85 2:29 "Microfiche-målet".....	42
5.3	RÅ 1986 ref 69 "Hägglöfs-målet" .....	43

5.4	Mål nr 8849-07 "Bahnhof-målet" .....	43
5.5	Mål nr 8858-07 "Swedbank" .....	44
5.6	Mål nr 2592-07 "S Reg-målet" .....	44
5.7	Mål nr 7066-10 "SEB-målet" .....	45
5.8	Mål nr 1173-12 "SE-målet" .....	46
5.9	Sammanfattning och avslutande kommentarer .....	47
<b>6</b>	<b>Tredjemansrevision utomlands.....</b>	<b>48</b>
6.1	Introduktion och återkoppling .....	48
6.2	Tredjemansrevision i Tyskland.....	48
6.3	Tredjemansrevisision i Danmark, Norge och Storbritannien .....	49
<b>7</b>	<b>Analys och diskussion.....</b>	<b>50</b>
7.1	Rättsfallsanalys .....	50
7.2	Är den generella kontrollen ett rättssäkert förfarande?.....	53
7.3	Följs legalitetsprincipen? .....	54
7.4	Har Skatteverkets givits för stora befogenheter avseende revisionsbeslutets innehåll? .....	54
7.5	Kan generell kontroll bli ett mer rättssäkert förfarande? .....	56
<b>8</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>58</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>60</b>

## Förkortningar

HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
KamR	Kammarätten
LEK	Lag (2003:389) om elektronisk kommunikation
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SEB	Skandinaviska enskilda banken
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

Rättssäkerhetsbegreppet är ett omtvistat begrepp och dess innebörd kan beskrivas på många vis. Med rättsäkerhet kan menas att den enskilde åtnjuter visst skydd genom regler och rättsligt bindande normer och att den enskildes integritet ska vara skyddad mot statlig maktutövning. Här gör sig legalitetsprincipen och föreskriftskravet gällande då myndighetsutövning måste ha stöd i lag.<sup>1</sup> Skatteverkets har således givits befogenheter att utföra skattekontroller för att se till så att skattesystemet följs.

Inkomstbeskattningen idag vilar på att företagen medverkar till inrapportering av uppgifter till kontrollinstitut. Självdeklarationen kompletteras med information från tredjeman, såsom kreditinstitut och arbetsgivare och flera skattesubjekt behöver således bara bekräfta att uppgifterna är korrekta.<sup>2</sup> Arbetsgivare ska lämna in kontrolluppgifter avseende lön och anställningsförmåner, banker och andra kreditinstitut ska lämna uppgift om ränta, utdelningar, försäljningar av värdepapper m.m.<sup>3</sup> Systemen med socialavgifter, mervärdesskatt och punktskatter förutsätter att företagen är med och beräknar, redovisar och betalar in dessa skatter. Om misstag eller felaktigheter begåtts så upptäckts dessa vid en så kallad skatterevision. Detta kontrollsystem har under lång tid byggts upp för löntagare medan det för företagen inte finns något motsvarande kontrollsystem. De uppgifter som företagen rapporterar in baseras således på de uppgifter som de själva lämnar. Ett kontrollsystem för företag skulle inte vara möjligt då företagets redovisning baseras på flera transaktioner mellan företag och leverantörer. En möjlighet för skatteundandragande föreligger således då kontrollmöjligheten är liten.<sup>4</sup> Genom att näringsidkaren regelbundet måste avlämna uppgifter avseende självdeklaration, på heder och samvete och under straffansvar, och med vetskapen om att en skattekontroll kan komma att ske, upprätthålls skattesystemets legitimitet.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> 1 kap 1 § RF.

<sup>2</sup> SOU 1993:62, s 82.

<sup>3</sup> SOU 1993:62, s 138.

<sup>4</sup> Zeteo lagkommentar till 3 kap 8 § taxeringslagen (1990:324).

<sup>5</sup> SOU 1993:62, s 164.



Bedriver skattskyldig en näringsverksamhet måste han således acceptera ett visst mått av kontroll.<sup>6</sup> Eftersom skattekontroller innebär ett stort ingrepp i den enskildes personliga och ekonomiska förhållande måste Skatteverket göra en noga avvägning innan genomförandet av en revision för att undersöka om kontrollintresset och ändamålet med revisionen väger tyngre än den enskildes skyddsintresse.<sup>7</sup> Om den reviderade vid genomförandet av en revision motsätter sig utlämnade av handlingar som Skatteverket begär in har den skattskyldige rätt att begära att få undanta handlingar från revisionen. Detta prövas sedan av Förvaltningsdomstol.<sup>8</sup>

Själva revisionsbeslutet går ej att överklaga.<sup>9</sup> Detta innebär att själva beslutet inte genomgår någon rättslig prövning. Vid generell tredjemansrevision kan Skatteverket välja att utelämna uppgift om vem eller vilken rättshandling som revisionen avser om det föreligger särskilda skäl.<sup>10</sup> En sådan generell kontroll har stöd i lag och Skatteverket har således befogenheter för att utföra dessa kontroller. Några kriterier för vad som innebär med särskilda skäl finns inte i lagtext utan Skatteverket har befogenheter att besluta om när sådana föreligger. Det finns ingen väl utvecklad praxis avseende de fall det föreligger särskilda skäl och rättsläget kan således uppfattas som oklart. Huruvida Skatteverket ska ha sådan befogenheter är omdiskuterat och uppdagas i debatten både förr och nu.<sup>11</sup> Tredjemansrevision introducerades i Sverige redan 1956 och har sedan dess varit föremål för debatt.<sup>12</sup> Skattekontroll anses vara ett oumbärligt verktyg för Skatteverket och det är ett bra sätt att samtidigt som man kontrollerar att skattesystemet fungerar även utföra kontroller där skatteundandraganden uppdagas. Trots detta finns ett stort motstånd mot dessa kontroller både från näringslivet och andra. Det ingrepp som en skattekontroll innebär kan upplevas som integritetskränkande och därför är rättssäkerheten en så viktig aspekt vid diskussion om generell tredjemansrevision. Vissa menar att dessa kontroller inte skulle anses ha stöd i lag eller vara förenliga med Europakonventionen och skydd för de mänskliga rättigheterna.<sup>13</sup> Reglerna avseende generell tredjemansrevision kommer nu att ses över och det kommer att utredas om

---

<sup>6</sup> SOU 1993:63, s 165-166.

<sup>7</sup> Moell, C, s 189-195.

<sup>8</sup> 47 kap 3 § och 47 kap 4 § SFL.

<sup>9</sup> 67 kap 5 § SFL.

<sup>10</sup> 41 kap 2 och 4 §§ SFL.

<sup>11</sup> Direktiv 2012.14 s 14.

<sup>12</sup> Prop. 1955:160, s 115.

<sup>13</sup> Hultqvist, A, Dagens Nyheter, 2012-02-23.

rättssäkerheten kan stärkas ytterligare.<sup>14</sup> Är således förfarandet att utföra generella tredjemanskontroller en diskretionär befogenhet som Skatteverket har och är förfarandet rättssäkert då revisionsbeslutet inte genomgår någon rättslig prövning?

## **1.2 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att fastställa gällande rätt avseende den generella tredjemansrevisionen och utreda om kontrollen är ett rättssäkert skatteförfarande med hänsyn till legalitetsprincipen och föreskriftskravet. Ett bisyfte är att utifrån utredningen av gällande rätt föra ett de lege ferenda resonemang avseende att stärka rättssäkerheten vad gäller generella kontroller.

## **1.3 Metod och material**

För att uppnå syftet med uppsatsen används en rättsdogmatisk metod som innebär att tolka gällande rätt samt utreda och beskriva de rättsregler som reglerar området.<sup>15</sup> Det innebär således en granskning av rättskällorna lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Klar och tydlig lagtext ska följas. Om detta ej är möjligt ska prejudicerade avgörande från Högsta Förvaltningsdomstolen användas om det finns ett avgörande som klargör hur rättstillämpningen sker. Om ett prejudicerande avgörande inte finns görs tolkning med ledning av förarbeten och andra rättskällor.<sup>16</sup> Rättskällorna i uppsatsen viktas såldes enligt rättskälleläran. För att bedöma hur rättsregler utformas och tillämpas görs detta med beaktande av legalitetsprincipen och föreskriftskravet.

Europarätt behandlas i uppsatsen då den står högre än svensk nationell rätt. Således får inga svenska bestämmelser strida mot Sveriges åtagande genom konventionen.<sup>17</sup> Europarätt beskrivs för att få en överskådlig blick av vilka övergripande och överordnade bestämmelser som gäller och särskilt proportionalitetsprincipen som är av stor vikt vid integritetskränkande myndighetsingrepp. Detta görs översiktligt och behandlas inte närmare i uppsatsen, detta p.g.a. att det inte ligger till grund för att besvara syftet men då det ändå är av vikt att betona den rättssäkerhet som enskild åtnjuter enligt Europakonventionen. Det material som används vid beskrivning av Europakonventionen och artikel 8 är doktrin. Litteratur på område används för att öka

---

<sup>14</sup> Direktiv 2012.14.

<sup>15</sup> Jareborg, N, SvJT 2004, s 4.

<sup>16</sup> Lodin m.fl, s 709-710.

<sup>17</sup> 2 kap 19 § RF.

förståelsen för konventionens innebörd och mening samt för att utreda innehållet i konventionen och i konventionens artikel 8.

Då lagtext avseende generell tredjemansrevision är oklar och vag söks ledning i förarbeten, praxis och doktrin för att se hur bestämmelsen tolkas och tillämpas. Vid tolkning av lagtext används en subjektiv och teleologisk tolkningsmetod.<sup>18</sup> Det material som används i uppsatsen består till stor del av Statens offentliga utredningar och propositioner. Dessa rättskällor är av stor betydelse för att se hur myndigheter och domstol tolkar och tillämpar bestämmelsen om generell tredjemansrevision. Vid granskning av det lagrum som avser generell tredjemansrevision söks till en början ledning i propositionen till skatteförfarandelagen som trädde i kraft den 1 januari 2012. Då reglerna inte genomgått någon förändring i sak vid överföring av reglerna från taxeringslagen till skatteförfarandelagen söks ledning för tolkning av bestämmelsen i förarbetena till taxeringslagen. Förarbetena värderas enligt en kronologisk ordning, d.v.s. proposition och utredningsbetänkande.<sup>19</sup> Förarbetena är en viktig informationskälla då materialet används för att kunna utläsa vad lagtexten har för syfte och ändamål. Då den allmänna uppfattningen är att förarbeten bör följas men är inte formellt bindande beaktas detta vid värdering av rättskällevärdet.<sup>20</sup>

Eftersom Skatteförfarandelagen trädde i kraft 2012 finns ännu ingen rättspraxis på området där domstol tolkat och tillämpat bestämmelser från skatteförfarandelagen. De rättsfall som berörs i uppsatsen har således domstol tolkat och tillämpat bestämmelser ifrån taxeringslagen. Urval av rättsfall görs till att endast beröra den generella kontrollen. Detta sker indirekt genom rättsfall som berör den reviderades rätt att undanta handlingar från revision, detta då det finns ett överklagandeförbud avseende revisionsbeslutet. En granskning av dessa rättsfall sker för att se hur domstol tolkar och tillämpar bestämmelsen om generell kontroll. En granskning sker för att se hur domstol ser på revisionsbeslutet, dess ändamål och syfte. I uppsatsen används rättsfall från Högsta Förvaltningsdomstolen men en stor del av rättsfallen är avgörande från kammarrätten. Dessa används då deras genomslagskraft varit stor trots att deras avgörande ej har prejudicerande verkan.<sup>21</sup> Rättsfallen behandlas utifrån en kronologisk

---

<sup>18</sup> Zetterström, S, s 87-88 och Lehrberg, B, s 198.

<sup>19</sup> Rabe, G, m.fl., s 532 och 537.

<sup>20</sup> Pahlsson, R, ”RiksSkatteverkets rekommendationer” s 127.

<sup>21</sup> Sandgren, C, s 51.

disposition då detta underlättar förståelse för hur rättspraxis och regler utvecklats på området generell tredjemansrevision.

Ett beslut från direktivkommittén används då regeringen bestämt att reglerna avseende generell tredjemansrevision kommer att ses över. Detta material används för att påvisa att förfarandet kommer att ses över och att Regeringen visar intresse för att öka rättsäkerheten avseende dessa kontroller. Viss ledning hämtas i doktrin där även artiklar är till stor hjälp. Större delen av det material som används från doktrin handlar om taxeringsrevision. Detta då skatteförfarandelagen trädde i kraft 2012 och således finns ännu inga böcker på området revisionsförfarande.<sup>22</sup>

Artiklarna tjänar ett gott syfte då de, till skillnad från en del böcker, är uppdaterade med det senaste rättsläget. Detta material används som stöd vid granskning och analys av rättsfall då flera av artiklarna berör och beskriver just rättspraxis utveckling på området. Detta beror till stor del på att det kom ett prejudicerande avgörande på området. Artiklarna är subjektiva till sin utformning och rättskällevärdet viktats således därav enligt rättskällevärdet.<sup>23</sup>

Ledning för att tolka bestämmelsen om generell kontroll och granskning av revisionsbeslutet söks i Skatteverkets handledning som är vägledande, även om denna litteratur ej är juridiskt bindande.<sup>24</sup> Hänsyn till detta tas vid värdering av rättskällevärdet.

Rättsprincipen Legalitetsprincipen och föreskriftskravet beskrivs, granskas och beaktas då de ligger till grund för att besvara syftet med uppsatsen.<sup>25</sup>

För att uppfylla mitt bisyfte tillämpas en normativ metod. Det finns i uppsatsen en normativ ansats för att bedöma om det finns anledning att stärka rättsäkerheten ytterligare avseende generell tredjemansrevision och i så fall vilka eventuella lösningar som blir aktuella. Detta görs utifrån granskning av samma material som används vid fastställande av gällande rätt och rättskällevärdet beaktas vid viktning av rättskällornas värde.<sup>26</sup> Den normativa ansatsen kan vara mer eller mindre djuplodande. Denna ansats kan ses som mera yt-normativ där det normativa resonemanget är mindre välgrundat. Ett exempel på detta kan vara att hävda att en viss tolkningsmetod ska användas därför

---

<sup>22</sup> Se 1.5, begreppet taxeringsrevision har utmönstrats och nu återfinns samlingsbegreppet revision.

<sup>23</sup> Sandgren, C, s 50.

<sup>24</sup> Pålsson, R ”RiksSkatteverkets rekommendationer”, s 115.

<sup>25</sup> 1 kap 1 § RF

<sup>26</sup> Sandgren, C, s 36.

den ökar förutsebarheten utan att definiera den närmare eller väga den mot andra mera tänkbara mål för rättstillämpningen.<sup>27</sup> Således finns en yt-normativ ansats i uppsatsen.

Till viss del används material från andra länder. Det utländska materialet har hämtats från svensk litteratur, detta tas således i beaktande vid tillit till rättskällevärdet. Detta material användas som ett argument för att generell tredjemansrevision i vissa länder inte är tillåtna. Även revisionsbelut belyses närmare då det enligt Tysk rätt är överklagbart. Materialet ligger inte till grund för en djupare analys utan mer som en aspekt på att tredjemansrevisionsförfarandet inte har en självklar plats i rättssystemet. Således används materialet i tjänande syfte och följden av detta blir att materialet tillmäts mindre rättskällevärde då inte hela länders rättssystem kommer studerats och materialet har således en mer blygsam karaktär.<sup>28</sup>

## **1.4 Avgränsning**

I uppsatsen kommer endast rättssäkerhet inom skatterättens område att behandlas och således inte inom förvaltningsrätten eller processrätten. Uppsatsen behandlar endast rättssäkerhetsaspekter som tar sikte på skatteförfarandet och skatteprocessen, inte rättsaspekter avseende den materiella skatterätten/skattelagstiftningen såsom skattepliktigt och avdragsgillt.<sup>29</sup>

Det alternativa sättet att få in uppgifter från tredjeman är genom ett så kallat föreläggande, detta behandlas inte närmare i uppsatsen förutom i en redogörelse för bakgrunden till generell tredjemansrevision. Här behandlas då föreläggande p.g.a. att när tredjemansrevision plockades bort fanns endast rätten att förelägga tredjeman att inkomma med handlingar. Därav vikten att ha med föreläggande till en viss del i uppsatsen men ingen tyngd läggs på det förfarande i de kommande kapitlen.

Tvångsåtgärder som vite och bevissäkring beskrivs endast översiktligt. Behandlas görs istället den del av tvångsmedel som berör tvångsåtgärdsbeslutet. Detta är intressant för uppsatsen då ett tvångsåtgärdsbeslut kan överklagas. Ett revisionsbeslut kan ej överklagas och en jämförelse är därför intressant.

---

<sup>27</sup> Kellgren, J, SvJT 2002, s 518.

<sup>28</sup> Strömholm, S, s 253, 255 och 259.

<sup>29</sup> Hultqvist, A, SvSkT 8/98, s 764.

## 1.5 Terminologi

Termen taxeringsrevision används inte längre i skatteförfarandelagen men finns med i uppsatsen för ökad förståelse för tidigare regler och rättsfallsavgörande.

Hänvisningar sker till taxeringslagen (1956:623) som gamla taxeringslagen och taxeringslagen (1990:324) som taxeringslag. Hänvisning till bestämmelser i taxeringslagen sker men liknande bestämmelser om skatterevision och generell tredjemansrevision fanns även i skattebetalningslagen. Dessa lagar är numera ersatta av skatteförfarandelagen där taxeringslagen och skattebetalningslagen är integrerade. Taxeringslagens bestämmelser om generell tredjemansrevision behandlas då mycket av de material som används i uppsatsen som förarbeten, praxis och doktrin, hänvisar, beskriver och behandlar taxeringsrevision. Således är det av betydelse att hänvisa till taxeringslagen, gamla taxeringslagen och taxeringsrevision i den löpande texten.

Innan Skatteförfarandelagen trädde i kraft fanns begreppet taxeringsrevision i taxeringslagen och begreppet skatterevision i skattebetalningslagen. Med taxeringsrevision avsågs att granska underlaget för inkomstskatt medan med skatterevision avsågs att granska flera skatter samtidigt.<sup>30</sup> Bestämmelserna för utförandet av en revision enligt de båda lagarna är identiska. Vid införandet av Skatteförfarandelagen bestämdes att ett samlingsbegrepp för de olika revisionsbegreppen skulle användas. Termen taxering har utmönstrats och numera återfinns samlingsbegreppet revision i skatteförfarandelagen.<sup>31</sup> I uppsatsen används ändå termen taxeringsrevision, detta för att underlätta förståelsen då nästan allt material som används behandlar taxeringsrevision och inte revision.

Tilläggs i detta kapitel ska också att i uppsatsen benämns den generella tredjemansrevisionen även generell kontroll. Innebörden är således densamma.

---

<sup>30</sup> Höglund, M, s 21.

<sup>31</sup> Prop. 2010/11:165, s 286.

## **1.6 Disposition**

Inledningsvis i kapitel 2 behandlas rättsäkerhet inom skatterätten. Europarätt och rättssäkerhetsgarantier enligt konventionens artikel 8 beskrivs sedan för att visa på de rättsliga garantier som enskild åtnjuter enligt konventionen. Sedan granskas legalitetsprincipen och föreskriftskravet som är utgångspunkt och underliggande rättsaspekt vid beskrivande av generell tredjemansrevision. Därefter behandlas lagtolkning, myndighetsutövning och hur skatteverket tillämpar skattelag. Legalitetsprincipen kräver ett lagstöd vid myndighetsutövning men ett visst mått av tolkning måste företas, särskilt vid tolkning av vaga och otydliga bestämmelser, därav är dessa kapitel av vikt. Föreskriftskravet och de grundläggande rättigheterna enligt Regeringsformen beskrivs också, detta då det krävs att läsaren får en överblick för att få djupare förståelse för tredjemansproblematiken. Vidare i kapitel 3 beskrivs inledningsvis skattekontroll och tredjemansrevision, sedan mer ingående den generella kontrollen och lite bakgrundshistoria till själva förfarandet. Detta för att få en inblick över problematiken med generell tredjemansrevision. I kapitel 4 granskas revisionsbeslutet, ändamålet med revision, rekvisitet särskilda skäl och överklagandeförbud vad gäller revisionsbeslut. I kap 5 beskrivs rättspraxis som refererats till i tidigare kapitel och en mindre sammanfattning av fallen finns avslutningsvis till detta kapitel. I kapitel 6 finns förfarandet avseende generell tredjemansrevision enligt gällande rätt i andra länder. I kap 7 finns analys och diskussion och i kap 8 finns till sist den slutsats som är svaret på syftet.

## 2 Rättssäkerhet

### 2.1 Introduktion

För att fastställa gällande rätt om den generella tredjemansrevisionen och se om det är ett rättssäkerhet förfarande med hänsyn till legalitetsprincipen och föreskriftskravet ska i detta kapitel granskas själva rättssäkerheten i skatterätten som sådan. Vilka skydd åtnjuter skattskyldig enligt svenska regler vid integritetskränkande myndighetsutövning.<sup>32</sup> Visst skydd mot statens maktutövning åtnjuter även enskild enligt Europakonventionen som behandlar de grundläggande fri –och rättigheter. Dessa fri –och rättigheter kan inskränkas genom skatterättsliga åtgärder. Proportionalitetsprincipen är således av betydande vikt då inskränkningar ska vara proportionerliga till det ändamål som föranlett den.<sup>33</sup>

Bestämmelser om generella tredjemansrevisionen är vaga och otydliga till sin utformning och intressant är då att se hur myndighet och domstol agerar i sin myndighetsutövning vid tillämpning av dessa regler. Hur tolkar och tillämpar myndigheter och domstolar skattelag och följs lagtextens objektiva lydelse. Oklara och vaga bestämmelser leder ofta till att domstol eller myndighet först måste tolka bestämmelsen innan rättstillämpning. Domstol brukar här ta förarbetena till hjälp för att se vad lagstiftarens vilja var och se till att den efterföljs.<sup>34</sup> Det är också av intresse att se vilken tolkningsmetod domstol använder sig av för att sedan kunna göra en analys av de rättsfall som finns på området generell tredjemansrevision för att öka förståelsen till varför den generella kontrollen är omtvistad och var problemet kan ligga.<sup>35</sup> Här kan en krock uppstå med legalitetsprincipen då det måste finnas ett lagstöd för myndighetsutövning. Frågar domstol bestämmelsen och inte gör en objektiv tolkning kan det ifrågasättas om legalitetsprincipen verkligen efterlevs. Skattskyldig ska kunna se att ett visst handlande leder till en viss åtgärd, det så kallade förutsebarhetskravet är således av stor vikt och en del av själva legalitetsprincipen.<sup>36</sup> Riksdagen kan också bemyndiga regeringen att ge befogenheter till en myndighet att utfärda verkställighetsföreskrifter, till exempel

---

<sup>32</sup> Se 2.4 och 2.7.

<sup>33</sup> Se 2.3.

<sup>34</sup> Se 2.3.4 och 2.5.

<sup>35</sup> Se 5 och 7.

<sup>36</sup> Se 2.4.1.



Skatteverket. Det är således av vikt att det redan vid rättsskipningen iakttas vilka befogenhet som en myndighet ska ha och hur långt de i praktiken ska sträcka sig.<sup>37</sup>

Sammanfattningsvis ska detta kapitel ge läsare en ökad förståelse för myndighetsutövning och tolkning av skattelag där legalitetsprincipen och föreskriftskravet utgör viktiga rättssäkerhetsaspekter och beaktande av de rättssäkerhetsgarantier som enskild åtnjuter enligt Europakonventionen och regeringsformen.

## 2.2 Rättssäkerhet och skatterätten

Många av de mest fundamentala grundpelarna för rättsstatsidealet finns i regeringsformen. All offentlig makt utgår ifrån folket och den offentliga makten utövas under lagarna.<sup>38</sup> Rättsskipningen ska vara förutsebar där skattskyldig ska kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande med hjälp av lagtext, domar och beslut. Det är viktigt för att upprätthålla rättssäkerhet att det är lagstiftaren som skapar lagar och myndigheter som tillämpar dem.<sup>39</sup> Den skattskyldige ska således vara skyddad mot att myndigheter fattar godtyckliga beslut och statlig maktutövning vid skydd för den personliga integriteten.<sup>40</sup> Rättssäkerhetskrav på bestämmelserna är att det ska vara rättvisa och rimliga och att myndigheter på dessa grunder ska fatta korrekta och förutsebara beslut.<sup>41</sup>

Rättssäkerhet är ett mångfaldigt begrepp där flera olika rättssäkerhetsaspekter gör sig gällande. En mycket viktig och fundamental rättssäkerhetsaspekt är att myndigheter i sin myndighetsutövning aldrig får fatta godtyckliga beslut. Detta skulle kunna leda till att rättstillämpningen blir godtycklig och den dömande verksamheten skulle kunna förlora sin legitimitet om medborgarna inte sätter sin tillit till rättssystemet.<sup>42</sup> Rättssäkerheten gör sig särskild gällande i skatterätten där rättstillämpning kan medföra stora ingrepp i den enskildes både privata och ekonomiska sfär.<sup>43</sup> Det är därför av stor vikt att den enskilde kan förutse vilka rättsliga påföljder som kommer av ett visst handlande. Den enskilde åtnjuter visst skydd genom regler och rättsligt bindande normer och integriteten ska således vara skyddad mot statlig maktutövning.

---

<sup>37</sup> Se 2.2.

<sup>38</sup> 1 kap 1 § RF.

<sup>39</sup> Höglund, M, s 38.

<sup>40</sup> Hultqvist, A, SvSkT 8/98, s 764.

<sup>41</sup> Höglund, M, s 32.

<sup>42</sup> SOU 1993:62 s 75.

<sup>43</sup> Höglund, M, s 31.

Rättssäkerhet kan också indelas i två delar, materiell och formell rättssäkerhet. Den materiella delen består av att myndigheter fattar korrekta och förutsebara beslut samt krav på att bestämmelser som styr beskattning ska vara rättvisa. Den formella delen styrs istället av krav på processuella regler där rätten att kunna överklaga beslut och domar är av vikt. Det kan också sägas att kraven på rättssäkerhet kan vara absoluta eller relativa. Ett absolut rättssäkerhetskrav är exempelvis kravet på lagstöd, antingen uppfylls det eller ej. Exempelvis om Skatteverket fattar beslut om taxeringsrevision kan beslutet antingen ha stöd i lag för att genomföra en revision eller så saknas det. Relativa rättssäkerhetskrav är däremot beroende av rättstillämparens tolkning, exempelvis kan kravet på förutsebarhet vara ett sådant där ett beslut kan leda till olika resultat beroende på rättstillämparens tolkning.<sup>44</sup>

### 2.3 Europakonventionen

Europakonventionen behandlar de grundläggande fri –och rättigheter som den enskilde åtnjuter som skydd mot statens maktutövning. Dess fri –och rättigheter kan inskränkas genom skatterättsliga åtgärder. Proportionalitetsprincipen är således av betydande vikt då inskränkningar ska vara proportionerliga till det ändamål som föranlett den.<sup>45</sup>

Enligt artikel 8 i Europakonventionen är enskild tillförsäkrad rätt till respekt för sitt privat och familjeliv, sitt hem och korrespondens. Det framgår också att myndighet inte får inskränka denna rättighet annat än med stöd i lag och om det i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till statens säkerhet, den allmänna säkerheten, landets ekonomiska välstånd eller till förebyggande av ordning eller brott eller till skydd för hälsa eller moral eller andra personers fri- och rättigheter. Av Europadomstolen framgår det att konventionen omfattar både privat personer och juridiska personer. Offentlig myndighet får således inte utan lagstöd kränka rätten till en persons privatliv vilket innebär att legalitetprincipen upprätthålls.<sup>46</sup>

Enligt artikel 8 i konventionen tillförsäkras således den enskilde respekt för sitt privat och familjeliv, hem och korrespondens. För att inskränkningar enligt artikel 8 ska få göras måste således tre villkor vara uppfyllda, inskränkningen måste vara laglig, tillgodose allmänna eller enskilda intressen och vara nödvändig åtgärd i ett demokratisk

---

<sup>44</sup> Höglund, M, s 31.

<sup>45</sup> Moell, C, s 53.

<sup>46</sup> Höglund, M, s 158.

samhälle. Som nämnts inledningsvis kan rättsäkerhetskravet vara av formell eller materiell karaktär. Enligt artikel 8 ska kravet på lag vara av båda rättssäkerhetskraven. Det räcker således inte med att det finns lagstöd för att genomföra en generell tredjemansrevision enligt 41 kap 2 § 2 st SFL utan lagstadgande ska även vara precist och tydligt samt förutsebart för den skattskyldige. Då det krävs lagstöd för inskränkning av rättigheter enligt artikel 8 upprätthålls legalitetsprincipen. Enligt artikeln framgår även att en proportionalitetsprövning måste göras då inskränkningen måste stå i proportion till det ändamål som vill uppnås. Inskränkningar som är nödvändiga i ett demokratisk samhälle är exempelvis statens säkerhet, förebyggande av brott och landets ekonomiska välstånd.<sup>47</sup> Att tillgodose allmänna och enskilda intressen kan innebära att se till landets ekonomiska välstånd genom exempelvis beskattning. Här gör sig proportionalitetsprincipen gällande då även den enskildes intressen ska beaktas och således måste inskränkning så som landets ekonomiska välstånd vägas mot det intrång en enskild blir utsatt för.

Proportionalitetsprincipen ska enligt praxis från Europadomstolen genomsyra hela konventionen och fyller en viktig funktion vid tolkning av konventionen. Europadomstolen har även meddelat att begrepp i konventionen ska tolkas autonomt, vilket innebär att begrepp i konventionen ska tolkas oberoende av de inhemska definitionen. Detta lämnar en viss frihet för medlemsländer att själva avgöra vad som är tillåtna inskränkningar, följaktligen kan landet bestämma vad som är nödvändiga åtgärder. Dock måste dessa åtgärder enligt konventionen följa proportionalitetsprincipen och således upprätthålls rättssäkerhetsgarantier enligt bl. a artikel 8.<sup>48</sup>

## 2.4 Legalitetsprincipen

I Regeringsformen finns stadgat att all makt ska utövas under lagarna och att all myndighetsutövning ska ha stöd i lag.<sup>49</sup> Detta ger uttryck för legalitetsprincipen som under lång tid har tillämpas i svensk skatterätt och anses ha förankring i konstitutionell praxis.<sup>50</sup> Ljungman anses vara den person som först i skatterättslig doktrin gjorde uttryck för legalitetsprincipen. Han försåg således skatterätten med *Nullum tributum sine*

---

<sup>47</sup> Höglund, M, s 158 och SN nr 7-8.

<sup>48</sup> Moell, C, s 57-59.

<sup>49</sup> 1 kap 1 § RF.

<sup>50</sup> Hultqvist, A, s 20.

*lege* vilket betyder *ingen skatt utan lag*.<sup>51</sup> När Ljungman formulerade denna princip hade han den äldre straffrättsliga legalitetsprincipen som vägledning. Det föreligger således ett föreskriftskrav som är konstituerat i Regeringsformen där skatt eller statlig avgift ej får uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift.<sup>52</sup> Regeringen, myndigheter och domstolar måste även ha lagstöd i sitt handlande. Kravet på lagstöd innebär att riksdagen ska ha preciserat lagarna på ett så tydligt och klart sätt att lagen inte blir generell och oklar och att det vid myndighetsutövningen inte leder till godtyckliga beslut.

Med legalitetsprincipen kan sägas att syftet med principen är förutsebarhet och frihet från godtycke.<sup>53</sup> Legalitetsprincipen kan anses vara en absolut norm, vilket innebär att den är en grundläggande rättsprincip som alltid ska beaktas och inte kan sättas åsido för andra intressen. Motsvarigheten är en relativ norm vilket innebär att legalitetsprincipen istället skulle vara en eftersträvsvärd princip som ska beaktas tillsammans med andra rättsliga principer på området.<sup>54</sup> Att den skulle anses vara en absolut norm kan ses med stöd av kompetensfördelningen enligt Regeringsformen.<sup>55</sup>

Skatterätten tillhör det primära lagområdet och enligt 8 kap 3 § RF kan endast riksdagen fatta beslut om skatt. Det primära lagområdet kan sedan delas in i två ytterligare områden, det obligatoriska och det fakultiva. Det obligatoriska lagområdet är ett normgivningsområde där endast riksdagen har normgivningskompetens och således kan normgivningen ej delegeras medan inom det fakultiva området finns möjlighet till delegation. Riksdagen kan enligt 8 kap 7-10 §§ RF bemyndiga regeringen att besluta om föreskrifter. I 8 kap 7 § finns ett undantag vad gäller skatteområdet men visst bemyndigande kan ändå ske. Riksdagen kan då bemyndiga Regeringen att enligt 8 kap 11 § RF överlåta normgivningskompetens åt en förvaltningsmyndighet, exempelvis Skatteverket. Detta kallas subdelegation. Detta innebär således att regeringen kan bemyndiga Skatteverket att meddela verkställighetsföreskrifter. Riksdagen möjlighet att delegera föreskriftsrätt på skatteområdet är stark begränsad och omfattar således endast verkställighetsföreskrifter. Dessa föreskrifter är av mer administrativ karaktär men kan också innehålla föreskrifter som i materiellt hänseende fyller ut en lag men utan att

---

<sup>51</sup> Ljungman, S, s 21.

<sup>52</sup> 2 kap 10 § 2 st. RF.

<sup>53</sup> Pahlsson, R ”Konstitutionell skatterätt”, s 86

<sup>54</sup> Hultqvist, A, SvSkt 2005:5, s 302-303.

<sup>55</sup> 1 kap 1 § RF.

tillföra den något väsentligt nytt.<sup>56</sup> Det får således inte innebära något nytt åliggande eller ingrepp för den enskilde. Lagregeln som ska fyllas ut måste också ha ett bestämt innehåll och inte ge utrymme för godtycklighet.<sup>57</sup>

#### **2.4.1 Förutsebarhetskravet och lagtolkningsmodeller**

#### **2.4.2 Förutsebarhet**

Förutsebarhet är nära sammankopplat med legalitetsprincipen. Med stöd av legalitetsprincipen kan man garantera skattskyldiga förutsebarhet då det enligt principen ska finnas stöd i lag för att myndighetsutövning ska få ske. Man ska således kunna förutse att ett visst handlande leder till en viss konsekvens. Ur en rättssäkerhetssynpunkt bör således lagarna vara så tydliga och precisa som möjligt för att öka förutsebarheten. Detta innebär inte att det behöver vara en kasuistisk<sup>58</sup> lagstiftning utan en generell lagstiftning bör således tillgodose rättssäkerhetskrav såsom förutsebarhet.<sup>59</sup> Däremot får inte lagstiftningen bli såpass generell att rättsnormen blir för vag och att rättstillämpningen därmed skulle bli godtycklig. Myndighetsbeslut ska därmed stödja sig på i förväg kända rättsnormer. För att öka förutsebarheten bör således rättstillämpning sträva efter att ha så precisa rättsnormer som möjligt med klara och tydliga bestämmelser och välja bort generalklausuler<sup>60</sup>, målsättningsbestämmelser och andra vaga och otydliga regler.<sup>61</sup>

Kravet på att rättstillämpningen inte får ske analogt är också ett skydd för rättssäkerheten och således ett krav på att förutsebarheten upprätthålls.<sup>62</sup> Denna princip hänger också samman med retroaktivitetsförbudet då föreskrifter inte bör tillämpas innan de blev för den enskilde kända.<sup>63</sup> Således får myndighetsutövning endast ske enligt i förväg meddelande föreskrifter. Myndigheter får ej heller överskrida sina befogenheter

---

<sup>56</sup> Hultqvist. A s 129 med hänvisning till prop. 1973:90 s 211.

<sup>57</sup> Prop. 2010/11:165 s 291.

<sup>58</sup> Lagstiftning bygger inte på allmänna regler utan på händelser (Bergström m.fl, s 95).

<sup>59</sup> SOU 1993:62 s 81.

<sup>60</sup> En allmänt hållen rättsregel som lämnar stort tolkningsutrymme för domstol vid enskilda fall (Bergström m.fl, s 75).

<sup>61</sup> SOU 1993:62 s 77.

<sup>62</sup> 2 kap 10 § 2 st RF och SOU 1993:62 s 82.

<sup>63</sup> SOU 1993:62 s 80.

och korrigera eventuella brister i lagstiftningen genom att tolka bestämmelser extensivt eller reducerande.<sup>64</sup>

### 2.4.3 Tolkning av föreskrifter och tolkningsmetoder

Det är inte möjligt att lagstifta om varje tänkbar situation och på de ställen där lagtexten är vag, generell eller det finns brist på praxis måste det således lämnas en del utrymme för tolkning av lagtext. Att en tolkning av lagtext sker innebär därmed inte att man åsidosätter legalitetsprincipen. Eftersom man i vissa fall måste tolka lagtext ska tolkningen ha objektivt stöd i lagens ordalydelse.<sup>65</sup> När väl en myndighet måste företa en tolkning av lagtext bör tolkningsresultat vara så att en kunnig bedömare kan se det som en normal följd av lagtexten. Skulle ett tolkningsresultat stå i strid med lagtext skulle detta innebära ett klart åsidosättande av legalitetsprincipen. När man tolkar en föreskrift innebär detta inte bara att föreskriftens meningsinnehåll bestäms utan också att man preciserar föreskriften vilket kan ge upphov till att normen ändras eller blir en ny norm.<sup>66</sup> När man talar om tolkning av lagtext finns tre tolkningsmodeller som man ofta finner i den juridiska litteraturen, *objektiv*, *subjektiv* och *teleologisk*. Med *objektiv* lagtolkning menas att man håller sig till lagtextens ordalag, det är lagtextens innebörd och innehåll som ligger till grund för tolkningen. Då lagtext ofta är generellt utformad och syftet bakom regeln inte alltid klart framgår kan stöd sökas i förarbeten och praxis för att kunna tolka lagtextens mening och innebörd. Med *subjektiv* lagtolkning innebär det att stöd sökes i förarbeten för att kunna tolka lagregeln. Man återvänder således till förarbetena för att få reda på vad lagstiftaren hade för avsikt när regeln utformades. Slutligen innebär en *teleologisk* lagtolkning att hänsyn tas till själva ändamålet med lagregeln. Även här är förarbetena en viktig källa men man försöker också se till vilka konsekvenser och effekter som var önskvärt att uppnå genom tillämpning regeln. Genom att tillämpa regeln på ett antal klara fall kan urskiljas vad regeln hade för ändamål och vilka effekter som uppnåtts vid tillämpning av regeln. Den kunskap som då erhållits från de klara fallen kan sedan vara vägledande för att kunna tillämpa regeln på ett annat mer oklart fall.<sup>67</sup> Det framgår inte av lagtext vilken tolkningsmetod som ska användas utan får avgöras från fall till fall.

---

<sup>64</sup> Höglund, M, s 37.

<sup>65</sup> Pahlsson, R, "Konstitutionell skatterätt", s 86.

<sup>66</sup> Hultqvist, A s 331.

<sup>67</sup> Zetterström, S, s 87-88 och Lehrberg, B, s 198.

En väl utvecklad lagtext kan således ej anses som tillräckligt utan lagen måste också användas på ett rättssäkert sätt.<sup>68</sup> En myndighet som fattar ett beslut som inte följer en rimlig tolkning av föreskrift kan anses vara ett behörighetsöverskridande. En vag lagtolkning kan således skapa utrymme för olika tolkningar och detta skulle kunna få samma effekt som vid en överlåtelse av beskattningskompetensen från den lagstiftande makten till de rättstillämpande organen. Detta påverkar förutsebarhetskravet och det är därför viktigt att lagtolkning har stöd i lagtextens ordalydelse.<sup>69</sup> Det är viktigt att legalitetsprincipen iakttas även vid rättstillämpningen, det finns inte någon bestämmelse som ger rättstillämpande myndighet rätt att genom sin egna maktfullkomlighet komplettera lagens bestämmelser.

#### **2.4.4 Sammanfattning**

Förutsebarhet kan ses som en del av legalitetsprincipen och innebär att skattskyldig ska kunna se att ett visst handlande leder till en viss slutsats. Det är således viktigt att det finns en klar och tydlig lag som inte lämnar utrymme för att myndigheter kan fatta godtyckliga beslut utan beslut ska fattas på i förväg kända rättsnormer. Detta inte sagt att det inte ska lämnas något utrymme för tolkning men försiktighet måste här iakttas så att inte rättstillämpande organ även tar på sig rollen som rättskipande organ. Legalitetsprincipen sätter således gränser vid myndighetsutövning samtidigt som den upprätthåller ett förutsebart rättssystem för den skattskyldige.

### **2.5 Hur tolkar HFD skattelag?**

Som sagts ovan kan myndighetsutövning endast ske med stöd av föreskrift, därav inte sagt att en tolkning av skattelag ej kan ske. Om en lagtext således skulle vara vag eller oklar till sin utformning är det av vikt att tolkningen bör ha stöd i lagtextens objektiva lydelse. I praxis finns flera rättsfall där HFD uttalat vikten av att följa klar och tydlig lag. De domar som följer av HFD avgörande har prejudicerande verkan varför också de tolkningar som görs anses vara rimliga och normgivande och anses således ha företräde framför andra tolkningsalternativ.<sup>70</sup>

Det har under senare tid visat sig att HFD tillmäter legalitetsprincipen stor betydelse. I rättspraxis framgår det att HFD har vid flertal gånger bortsett från exempelvis

---

<sup>68</sup> Höglund, M s 39.

<sup>69</sup> Höglund, M, s 36.

<sup>70</sup> Hultqvist, A, s 332.

förarbetsuttalanden där tolkning gjorts utan att den har ett objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.<sup>71</sup> Det har således gjort ett avsteg från en subjektiv lagtolkning. Denna förarbetskonformna lagtolkning har minskat genom att legalitetsprincipens betydelse har ökat. Lagtolkning med stöd i lagtextens ordalydelse är således starkt förankrad i skatterätten ändock anses den allmänna uppfattningen vara att HFD tillmäter stor betydelse för förarbetena men delade meningar råder om huruvida HFD bör göra detta.<sup>72</sup> Den höga lagstiftningstakten inom skatterätten gör att det finns ofta relativt nya förarbeten att tillgå medan praxis och doktrin inte hänger med i samma utvecklingstakt.<sup>73</sup> Förarbeten är också en viktig källa vid tolkning av lag då stor vikt läggs vid själva syftet med lagstiftningen.<sup>74</sup>

Det finns en mängd sätt som lagtext och förarbeten kan förhålla sig till varandra. I ett fall där lagtexten är klar och tydlig finns det kanske endast en tolkning som anses rimlig. I dessa fall behövs det således inte att man söker stöd i förarbetena. Att då åberopa ett förarbetsuttalande kan ge en felaktig bild av att de kan ha legat till grund för tolkningen av bestämmelsen. Men det kan också inge ett viss mått av auktoritet för att rätten gjort en korrekt och riktig tolkning av lagtexten. En tolkningssituation uppstår istället då man inte genom objektiv tolkning av lagtexten kan finna ett svar på rättsfrågan. Att då söka stöd i förarbeten måste således ses som en naturlig följd. Vid studerande av domskäl kan man se hur rätten använt sig av förarbetena samt se hur rätten ser på dem och vilken vikt de lägger vid förarbetena som rättskälla. Sammanfattningsvis kan det inge viss auktoritet då domstol använder sig av förarbetena samtidigt som det ökar förutsebarheten för den skattskyldige.<sup>75</sup>

## 2.6 Myndighetsutövning

De flesta skattskyldiga hittar information och vägledning från Skatteverkets informationsmaterial och handböcker och inte i lagtext. Vid bristande precision i lagtext brukar detta resultera i att myndigheten får vittgående befogenheter. För myndigheters serviceverksamhet innebär generalklausuler och ändamålsföreskrifter en vägledning för myndighetsutövandet vilket kan uppfattas som ett rimligt tillvägagångssätt för myndighetens verksamhetsbedrivande. Men vid avsaknad av precision i föreskrifter kan

---

<sup>71</sup> Pahlsson, R "Konstitutionell skatterätt", s 87.

<sup>72</sup> Melz, SN 1992:11, s 615.

<sup>73</sup> Kellgren, J, s 96.

<sup>74</sup> Rosander, U, s 74.

<sup>75</sup> Melz, P, SN 1992:11, s 613-620.



myndighetens befogenheter som avser ingripande i den enskildes personliga eller ekonomiska förhållanden upplevas som att det sker en överlämning av rättstillämpningen för att sedan utövas efter myndighetens eget omdöme. Således innebär en precision i föreskrifter att myndigheternas befogenheter avgränsas och skulle således upplevas som mer rättssäker.<sup>76</sup>

Eftersom taxering och uppbördsförfarandet faller inom det obligatoriska lagområdet måste myndigheters befogenheter vad gäller ingrepp i enskildas personliga och ekonomiska förhållanden meddelas i lag. Lag kan en ändras eller upphävas enligt den formella lagstifningsprincipen som finns i 8 kap 17 § Regeringsformen. Detta leder således till att befogenheter i lag ej kan mildras genom att regeringen eller myndigheter exempelvis utfärdar föreskrifter. Det enda tillfället när detta är möjligt är när det faller inom ramarna för verkställighetsföreskrifter (8 kap 13 § RF). I detta fall skulle de således kunna beaktas vid rättstillämpningen. Redan vid lagstiftningsarbetet måste således ställning tas till hur långt myndigheters befogenheter ska sträckas.

Skatteverket har till uppgift att meddela föreskrifter om verkställighet av lag och genom allmänna råd verka för lagenligheten, följdriktigheten och enligheten vid rättstillämpning inom verksamhetsområdet.<sup>77</sup> Skatteverket ger ut rekommendationen som ska vara vägledande information för den som söker. Dessa allmänna råd är varken bindande för den skattskyldige eller för Skatteverket.<sup>78</sup> Skatteverket har förutom de allmänna råden och föreskrifter även andra skrifter såsom handledningar. I rekommendationerna finns beskrivning av gällande rätt samt Skatteverkets syn på hur problem bör lösas.

När ett problem ska lösas synes det finnas en tydlig argumentationshierarki i svensk skatterätt, först går man till lagens ordalydelse för att sedan gå till att granska vad syftet och ändamålet med lagstiftningen var, här är förarbetena till stor hjälp för tolkning. Kan ändå inte svar på problemet hittas går man således vidare till praxis, doktrin och Skatteverkets skrivelser.<sup>79</sup> Skatteverkets skrivelser finns således längst ner på argumentationshierarkin men viss betydelse tillmäts de ändå. Skatteverkets beskrivning av gällande rätt bör ske i likhet med HFD som använder sig av rättskällekäran vid beskrivning av gällande rätt. Enligt rättskälleläran är praxis och förarbeten viktiga

---

<sup>76</sup> SOU 1993:62 s 78

<sup>77</sup> 2 § Förordning 2007:780.

<sup>78</sup> Pålsson, R, "RiksSkatteverkets rekommendationer...", s 115.

<sup>79</sup> Rosander, U, s 74.

hjälpmedel för att tolka bestämmelser som är vaga eller oklara till sin utformning. Även om lagtext är oklar kan dock rättsläget vara klart genom att det exempelvis finns prejudicerande avgörande som gjort rättsläget klart. Eftersom HFD beskriver gällande rätt och i sina avgörande klargör rättsläget bör Skatteverket i sina rekommendationer istället beskriva *innehållet* i gällande rätt. Detta eftersom HFD klargjort rättsläget och således finns det för Skatteverket redan en tydlig bild av hur rättsläget ser ut. I oklara fall eller på områden där rättsläget är oreglerat är istället rekommendationer välkomna. I det fall som Skatteverket i sina rekommendationer beskriver gällande rätt med hjälp av praxis och förarbetsuttalande kan detta istället leda till förvirring hos den skattskyldige för vilket rättskällevärde som rekommendationen i praktiken ger. Det är viktigt att Skatteverkets roll genom sina rekommendationer inte uppfattas som en lagstiftande myndighet utan en myndighet som ägnar sig åt rättstillämpning. Denna likhet med lagstiftarens roll kan uppkomma om Skatteverket på områden där lagreglering är oklar, i sina rekommendationer snarare ger uttryck för att skapa en generell regel än att lämna synpunkter och råd. Det är i dessa fall viktigt att påminnas om legalitetsprincipens betydelse vid rättstillämpning.<sup>80</sup>

Skatteverket får inte i sina rekommendationer inskränka eller utvidga en bestämmelse, detta skulle strida mot legalitetsprincipen då all myndighetsutövning måste ha stöd i föreskrift. Rekommendationerna bör vara neutralt utformade med hänsyn till den lagregel som berörs. Således bör Skatteverket inte leda rättsutvecklingen genom sina rekommendationer utan detta sker i avgörande från HFD.<sup>81</sup>

## **2.7 Föreskriftskravet och grundläggande fri –och rättigheter enligt Regeringsformen**

Enligt Regeringsformen ska offentlig makt utövas under lagarna. Detta innebär att offentliga organ måste i sin myndighetsutövning ha stöd i lag, föreskriftskravet.<sup>82</sup>

Enskilda åtnjuter också grundläggande fri –och rättigheter enligt Regeringsformen. Enskild är således gentemot det allmänna skyddad mot bl.a kroppsliga ingrepp, husrannsakan och liknande ingrepp.<sup>83</sup> Detta skydd kan begränsas men då ska dessa begränsningar ha stöd i lag. De inskränkningar som får göras måste tillgodose ändamål

---

<sup>80</sup> Pahlsson, R, ”RiksSkatteverkets rekommendationer...” s 127-131.

<sup>81</sup> Pahlsson, R, ”RiksSkatteverkets rekommendationer...” s134-135.

<sup>82</sup> 1 kap 1 § RF.

<sup>83</sup> 2 kap 6 § RF.

som är godtagbara i ett demokratiskt samhälle samt att dessa begränsningar inte får gå ut över vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som föranlett den.<sup>84</sup> Här ligger således den förvaltningsrättsliga proportionalitetsprincipen.

Det skydd som enskild åtnjuter enligt 2 kap 6 § RF gentemot det allmänna kan inskränkas genom bestämmelser i 2 kap 20-21 § RF. Begränsning i skyddet i 2 kap 6 § RF får ske endast under de förutsättningar som finns i 2 kap 20-21 §§ RF och är således uttömmande. Enligt bestämmelsen i 2 kap 6 § RF medges en inskränkning där Skatteverket får använda tvång för att få tillgång till material som behövs för kontroll av att skattskyldig fullgjort sin deklarationsskyldighet på ett riktigt sett. Denna inskränkning anses således vara godtagbart i ett demokratiskt samhälle, dock får åtgärden aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som föranlett åtgärden.<sup>85</sup>

Enligt förarbeten till Regeringsformen framgår det att när en inskränkning av fri- och rättigheter sker genom en rättighetskränkande lag, måste lagstiftaren tydligt redovisa ändamålet med åtgärden.<sup>86</sup> Det framgår även att de regler som finns i taxeringslagen<sup>87</sup> är baserade på den gamla Regeringsformen<sup>88</sup>. Det skydd för fri och medborgerliga rättigheterna som finns i nya Regeringsformen<sup>89</sup> har inte granskas med hänsyn till de regler som återfinns i taxeringslagen.<sup>90</sup> Avslutningsvis ska således tillämpning av regler avseende revision präglas med restriktivitet och urskillning samt att revisionsinstitutet ska ges en klar och tydlig utformning.<sup>91</sup>

---

<sup>84</sup> 2 kap 20-21 §§ RF.

<sup>85</sup> SOU 1993:62 s 155, 156, 159 och 169.

<sup>86</sup> Prop. 1975/76:209 s 153 och SOU 1975:75 s 202.

<sup>87</sup> Nuvarande Skatteförfarandelagen

<sup>88</sup> Regeringsformen från 1809 genomgick en förändring och en ny regeringsform trädde ikraft 1975.

<sup>89</sup> Regeringsform (1974:152)

<sup>90</sup> Prop. 1987/88:65 s 120.

<sup>91</sup> Prop. 1987/88:65 s. 120.

## 3 Generell tredjemansrevision

### 3.1 Introduktion och återkoppling

Att myndigheterna inte fattar godtyckliga beslut och att legalitetsprincipen följs vid myndighetsutövning är som ovan redogjort en viktig källa för att den enskilde ska åtnjuta ett rättssäkert förfarande.<sup>92</sup> Bestämmelsen om den generella kontrollen anses vara oklar och vag till sin utformning och det är således viktigt att myndigheters tolkning av bestämmelsen har stöd i lagtextens objektiva lydelse.<sup>93</sup> När skatteverket utfärdar ett beslut om generell tredjemansrevision måste myndigheten först göra en proportionalitetsavvägning huruvida kontrollintresset väger tyngre än den enskildes skyddsintresse.<sup>94</sup> Skattemyndigheten har givits befogenheter att i revisionsbeslutet själva välja om det ska framgå vem eller vilken rättshandling som myndigheten vill få fram vid utförandet av en generell kontroll. Detta kan upplevas som om skattemyndigheten får stora befogenheter och det kan ifrågasättas om det är ett rättssäkert förfarande.<sup>95</sup> Den rättighet som den reviderade har i ett revisionsförfarande är att begära att få handlingar undantagna från revision. Detta prövas sedan av Förvaltningsdomstol.<sup>96</sup>

Sammanfattningsvis ska i detta kapitel den generella kontrollen behandlas och bakgrunden till varför vi idag har bestämmelser om generell tredjemanskontroll.

### 3.2 Allmänt om skattekontroll

För att en skatterevision ska utföras förutsatt ingen misstanke om att några felaktigheter begåtts och utgångspunkten är att revisionen ska utföras i samverkan med den reviderade. Vid revision granskas bokföring och övriga handlingar i verksamheten, vissa handlingar får undantas om dessa handlingar innefattar den reviderades tystnadsplikt eller om det föreligger särskilda skäl att dessa handlingar ska undantas från revision. Revisionen ska utföras i samverkan med den reviderade.<sup>97</sup> I det fall den reviderade tredskas eller det kan antas föreligga sabotagrisk får dock tvångsåtgärder vidtas.<sup>98</sup>

---

<sup>92</sup> Se 2.2.

<sup>93</sup> Se 3.4.

<sup>94</sup> Se 3.2.

<sup>95</sup> Se 3.3.

<sup>96</sup> Se 3.4.

<sup>97</sup> 41 kap 6,8,9 §§ SFL och SOU 1993:62 s 138.

<sup>98</sup> 44 kap 1 § och 45 kap 3-7 §§ SFL.

Proportionalitetsprincipen är av stor vikt vid skatterevision och numer lagfäst i Skatteförfarandelagen.<sup>99</sup> Skatteverket måste således göra en noggrann avvägning då de fattar beslut om att genomföra en skatterevision där kontrollintresset måste vara proportionerligt jämfört med de nackdelar som kontrollen medför den enskilde.<sup>100</sup> Hänsyn måste då tillmätas den enskilde då en kontroll kan innebära att den enskilde utsätts för intrång av mycket känsliga uppgifter. Samtidigt gäller det också att skatteverkets kontrollverksamhet är väl avvägd mellan effektivitets och rättssäkerhetsaspekterna i de fall de skulle hamna i konflikt med varandra. Proportionalitetsprincipen innebär således att åtgärder inte får gå utöver vad som står i rimlig proportion till det syfte man vill uppnå. Det vill säga att myndighet ska välja den åtgärden som är minst ingripanden för den enskilde. Om då Skatteverket finner att en skatterevision är den åtgärd som ska användas ska myndigheten välja den *typ* av skatterevision som är minst ingripande.<sup>101</sup>

Skatteverket får utföra kontroller hos den som är eller antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller hos någon annan juridisk person.<sup>102</sup> Revisionen ska utföras i samverkan med den reviderade.<sup>103</sup> Syftet med en skatterevision är att myndigheten ska få tillfälle att kontrollera att deklara- och uppgiftsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt.<sup>104</sup> Skatteverket får besluta om att utföra en revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap SFL har fullgjorts och att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldigheten enligt 15–35 kap SFL som kan antas uppkomma. Skatteverket får även besluta om revision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras, så kallad tredjemansrevision.<sup>105</sup> Denna typ av revision har således till syfte att samla in information från annan än den som revideras.<sup>106</sup>

Skatteverket kan även utföra kontroll av tredje man genom en generell kontroll. Här kan Skatteverket välja att utelämna uppgift om vem eller vilken rättshandling som revisionen avser om det föreligger särskilda skäl. En kontroll omfattar insamlande av en *större mängd*

---

<sup>99</sup> 2 kap 5 § SFL.

<sup>100</sup> Prop. 2010/11:165 s 301

<sup>101</sup> Moell, C, s 174.

<sup>102</sup> 41 kap 3 § SFL.

<sup>103</sup> 41 kap 6 § SFL.

<sup>104</sup> Lagkommentar Zeteo till 14 kap 7 § SBL.

<sup>105</sup> 41 kap 2 § 2 st SFL.

<sup>106</sup> 41 kap 2 § 2 st SFL.

uppgifter inför en *förberedande* kontroll av *ej namngivna personer*.<sup>107</sup> Den generella kontrollen omfattas av bestämmelsen om tredjemansrevision.<sup>108</sup> Detta är dock en omtvistad fråga där det hävdas att den generella kontrollen inte skulle omfattas av bestämmelsen då det inte uttryckligen framgår av lagtexten.<sup>109</sup>

I lagtext finns inga klara och tydliga bestämmelser om vad som ska ingå i ett revisionsbeslut. Denna del av rättstillämpning har överlämnats till Skatteverket. För att Skatteverket ska få utföra en tredjemansrevision ska det anses *troligt* att den information som eftersöks kommer påträffas. Det ställs således inga krav på att Skattemyndigheten med säkerhet ska veta att den eftersökta informationen kommer påträffas hos den som revideras. Det viktiga är istället att Skatteverket har goda skäl för att verkställa revisionen.<sup>110</sup> Ett beslut om att genomföra en tredjemansrevision förutsätter inte att det finns misstankar om felaktigheter.<sup>111</sup> Då Skatteverket avser att utföra en tredjemansrevision ska det således endast bedömas som *troligt* att relevant information finns hos den som ska revideras. Det ställs vidare inget krav på att det föreligger någon rättshandling<sup>112</sup> mellan den som revideras och den som uppgifter avser.<sup>113</sup>

Om den reviderade inte medverkar till revisionen och således väljer att inte samarbete kan Skatteverket förlägga den reviderade att fullfölja sina skyldigheter.<sup>114</sup> Ett sådant föreläggande kan förenas vid vite.<sup>115</sup>

---

<sup>107</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 472.

<sup>108</sup> SKV 621, s 47 och mål nr 7066-10.

<sup>109</sup> Hultqvist, A SvSkt s 245.

<sup>110</sup> SOU 1997:79 s 69.

<sup>111</sup> Mål nr 7066-10 och mål nr 8243-08.

<sup>112</sup> Rättshandling är ett begrepp som återfinns på många områden inom juridiken, så också på skatterättens område. Rättshandling har inte för avsikt att innebära något annat vid tredjemansrevision än den gängse innebörden. Med rättshandling avses bl a avtal, utställande av fullmakt, betalning av penningssumma, reklamtion av felaktig vara, uppsägning av kontrakt o.s.v. Mer generell innebörd är att den avser de flesta affärsmässiga aktiviteter mellan den uppgiftsskyldige och tredjeman. Se SKV 621, s 110.

<sup>113</sup> Prop. 1996/97:100 Del 1 s 475 och SKV 621, s 48.

<sup>114</sup> 41 kap 12 § SFL.

<sup>115</sup> 44 kap 1 och 2 §§ SFL.

### 3.3 Generell kontroll

Så kallade generella tredjemansrevisioner är en särskild form av tredjemansrevision och utförs av Skatteverket då de vill samla in uppgifter på ett större antal ej namngivna personer och som kan ha som avsikt att ligga till grund för kommande urvalsrevisioner. Det är således en uppgiftsinsamling inför en förberedande åtgärd som avser annan än den som revideras.<sup>116</sup> Skatteverket kan besluta om att inte namnge de personer eller de rätthandlingar som revisionen avser om det föreligger särskilda skäl.<sup>117</sup> Vad särskilda skäl är finns inte beskrivet i lagtext utan Skatteverket har befogenheter att styra över revisionsbeslutets innehåll så länge som revisionen har ett tydligt ändamål.<sup>118</sup> Den skattskyldig har skyldighet att tillhandahålla de handlingar som Skatteverket begär samt lämna de uppgifter som behövs för revisionen.<sup>119</sup>

De finns flera anledningar till att Skatteverket vill utelämna information eller inte närmare specificera den. En kan vara att Skatteverket inte vill att den som informationen avser får reda på att det pågår en kontroll och att då kan bli förvarnad om detta. En annan anledning till att Skatteverket inte vill lämna ut namn på den som revisionen avser kan vara att man vill skydda den skattskyldige att inte i onödan lämna ut sådana uppgifter till tredje man.

Generella kontroller är inte tydligt angivna i förarbetena och väldigt vaga till sin definition. Många menar till och med att generella kontroller inte omfattas av lagtexten och således ej skulle vara tillåtna medan Skatteverket hävdar att med den utformning som lagregeln har om tredjemansrevision täcker bestämmelsen även generella kontroller.<sup>120</sup> Detta har numera också avgjorts i ett rättsfall från HFD.<sup>121</sup> Ibland kallas även den generella kontrollen för ”fishing expedition” och betyder att Skatteverket utför kontroll hos tredjeman för att eftersöka opreciserade handlingar utan att det föreligger någon skälig misstänkte om oegentligheter för att se om de eventuellt kan finna något av intresse för andra skattskyldiga.<sup>122</sup> Något stöd i lag för dessa planlösa eftersökningar finns inte och det är tvistigt huruvida Skatteverket får använda sig av dessa eller ej men

---

<sup>116</sup> Prop. 2010/11:165, s 413-414 och prop. 1996/97:100, Del 1, s 472.

<sup>117</sup> 41 kap 4 § 2 st SFL.

<sup>118</sup> Prop. 2010/11:165, s 413-414.

<sup>119</sup> 41 kap. 8–12 §§ samt 44 kap. 1 och 3 §§

<sup>120</sup> SKV 621, s 47.

<sup>121</sup> Mål nr 7066-10.

<sup>122</sup> Höglund, M s 157.

de anses i allmänhet inte vara tillåtna.<sup>123</sup> Men det är svårt att dra någon gräns för när Skatteverket hävdar att tredjemansrevision endast utförs som generell kontroll eller när eftersökningen övergår till ett planlöst informationssökande utan befogad misstanke.<sup>124</sup> Vid utförande av en godkänd kontroll kan det ändå innebära att Skatteverket stöter på information som inte hade tänkt granskas men materialet fortfarande är oriktig. Skatteverket får då trots detta inte använda sig av dessa uppgifter även om det skulle kunna leda till att skatteundandragande uppdagas.

Som ovan sagts utförs en del generella kontroller för att få ett urval för en kommande revision. Dessa urvalsrevisioner strävar efter att uppnå en växande laglydnad inför skattesystemet och för att illojala skattskyldiga således ska kunna utsättas för kontroll. Ledande för dessa revisionen kan vara sannolikheten för fel och beloppsstorlek. Det är också av vikt att kunna genomföra dessa urvalsrevisioner för att se hur skattesystemet följs och för att kunna utvärdera och åtgärda.<sup>125</sup> Urvalskontroller omfattar ofta mindre företag och skattskyldiga med komplicerade inkomst –och förmögenhetsförhållanden. Skatteverket kan också utföra planmässig revision, syftet är då att se om skattesystemet följs på avsett vis och riktas främst mot stora företag.<sup>126</sup>

### **3.4 Undantag av handlingar**

Den som är föremål för en revision<sup>127</sup> kan begära att få undanta handlingar.<sup>128</sup> Beslut om att få undantag handling från kontroll fattas av Förvaltningsdomstolen.<sup>129</sup> Skatteverket får inte granska handlingar som ej får tas i beslag enligt 27 kap 2 § Rättegångsbalken eller en handling som inte omfattas av revisionen eller kontrollbesöket.

Handlingar som inte får tas i beslag enligt Rättegångsbalken är exempelvis handlingar där det kan antas att tystnadsplikt gäller för de som har informationen så som läkare, advokater, psykologer m.fl. Skatteverket får inte heller granska sådana handlingar som har ett betydande skyddsintresse om det föreligger särskilda omständigheter som gör handlingens innehåll inte bör komma till annans kännedom och skyddsintresset för handlingen är större än Skatteverkets betydelse för kontrollen. Således måste Skatteverket beakta proportionalitetsprincipen. Det finns inte några bestämmelser om

---

<sup>123</sup> Mål nr 8949-08.

<sup>124</sup> Höglund, M s 375.

<sup>125</sup> Zeteo lagkommentar till 3 kap 8 § taxeringslagen (1990:324).

<sup>126</sup> Prop. 1993/94:151, s 75.

<sup>127</sup> Med revision avses också tredjemansrevision enligt 41 kap 2 § 2 st SFL, se 47 kap 1-3 §§ SFL.

<sup>128</sup> 47 kap 3 § SFL.

<sup>129</sup> 47 kap 4 § SFL.



vilka handlingar som får undantas från en revision, detta p.g.a. att det inte ansetts vara praktiskt möjligt. Handlingar med betydande skyddsintresse och kan exempelvis vara företagshemligheter. Rekvisitetet *betydande skyddsintresse* är svårt att definiera och den vaga bestämmelsen lämnar stort utrymme för tolkning. Huruvida det föreligger ett betydande skyddsintresse får således avgöras i praxis.<sup>130</sup> Den reviderade måste dock beakta de sanktioner som Skatteverket kan utfärda för att få handlingar utlämnade. Skatteverket kan exempelvis förlägga den reviderade vid vite att inkomma med handlingar eller uppgifter.<sup>131</sup> Även om generella kontroller är viktigt instrument för Skatteverket kan det leda till svårigheter för den som revideras att begära att få vissa handlingar undantagna från revisionen, något som kan uppfattas som negativt ur ett rättssäkerhets perspektiv.<sup>132</sup>

### **3.5 Bakgrund till generell tredjemansrevision**

Den generella tredjemansrevisionen har varit utsatt för hård kritik under åren och har varit ett mycket omtvistat förfarande. I förarbetena har det även varit ett omtvistat förfarande där många remissinstanser varit oense om man ska besluta om att ha kvar eller plocka bort bestämmelserna om tredjemansrevision. Flera remissinstanserna i propositionen till den nya Skatteförfarandelagen uttryckte att regleringen avseende tredjemansrevision måste utredas vidare och är inte godtagbara med den utformningen som bestämmelserna hade i dåvarande Taxeringslagen. Dom framhåller särskilt att gällande regler möjliggör så kallade ”fishing expedition”, planlös uppgiftsinsamling inför en kommande kontroll av andra.<sup>133</sup> Som nämnts tidigare är det svårt att skilja på när Skatteverket utför generella kontroller eller när uppgiftsinsamlandet övergår till planlöst letande efter information.

#### **3.5.1 Förarbetsuttalande och praxis**

#### **3.5.2 Rättsläget enligt gamla taxeringslagen (1956:623)**

Rättsläget avseende tredjemansrevisioner är således ett omdiskuterat ämne och har så varit under lång tid. Redan innan bestämmelser om tredjemansrevision fanns gick diskussioner om generella kontroller. I tidig rättspraxis uppstod frågor angående

---

<sup>130</sup> Höglund, M, s 377.

<sup>131</sup> 44 kap 1-2 §§ SFL.

<sup>132</sup> Höglund, M, SN, s 552.

<sup>133</sup> Prop 2010/11:164 s 413.

lagligheten avseende generella kontroller. I RÅ 85 2:29 (*microfichemålet*) fann HFD att revisionen inte var förenlig med bestämmelser i 1956 års taxeringslag<sup>134</sup>. Där konstaterad HFD att genomföra en revision, enligt dåvarande bestämmelser, för att få ledning för taxering av annan, inte var tillåtet utan att uppge *vems* taxering revisionen gällde. Något år senare hade HFD att ta ställning till ett nytt rättsfall RÅ 1986 ref 69 (*Hägglöfsmålet*). I det rättsfallet underkände HFD generella kontroller. Här ville Skattemyndigheten utföra kontroll av annan än den som reviderade där myndigheten ej uppgav vem revisionen avsåg. HFD anförde att trots lagtextens ordalydelse kunde medge att en sådan typ av revision, får det med stöd av förarbetena anses att vid tolkning av lagrummen måste betydelse tillmätas den restriktivitet i fråga om syftet med taxeringsrevision. Detta skulle även förarbetena ge stöd åt där det anförde att det inte finns något som talar för att en revision av det aktuella fallet skulle medges ett vidare syfte och således innefatta en sådan generell kontroll som Skattemyndigheten haft för avsikt att utföra.<sup>135</sup>

Efter att det avgjorts av HFD att Skattemyndigheten inte hade befogenhet att genomföra en taxeringsrevision, enligt bestämmelserna i taxeringslagen, utan att uppge vilken person eller rättshandling revisionen avsåg så infördes en explicit regel där en generell kontroll fick ske inför en förberedande kontroll av andra än den som reviderades.<sup>136</sup>

Diskussionen fördes vidare i propositionen 1987<sup>137</sup> huruvida generella tredjemansrevisioner skulle tillåtas eller ej. Definitionen i nämnda förarbetena är vag och uttalande om dessa kontroller är inte konsekventa. Departementschefen anför att å ena sidan att generella kontroller avser kontroll av *en eller ett fåtal* ej namngivna personer medan det i en specialmotivering till samma proposition stadgas att kontrollerna avser *ett större antal* personer.<sup>138</sup> Departementschefen menar också på att det faktum att det genom regeringsrättspraxis nu framkommit, att Skatteverket inte skulle få utföra generella kontroller i den utsträckningen som skett, inte tar bort det faktum att generella kontroller under lång tid varit accepterat som en del av kontrollverksamheten. Enligt departementschefen skulle det således inte innebära någon avsevärd förändring att nu i

---

<sup>134</sup> 56 § 2 mon 1956 års Taxeringslag.

<sup>135</sup> RÅ 1986 ref 69.

<sup>136</sup> Prop. 1987/88:65, s 38.

<sup>137</sup> Prop. 1987/88:65.

<sup>138</sup> Prop. 1987/88:65, s 37 och 76.

regler bestämma att skatteförvaltning skulle få utföra dessa kontroller.<sup>139</sup> Vidare i propositionen<sup>140</sup> framgår det att den generella kontrollen uppges vara ett viktigt kontrollverktyg för Skattemyndigheten att förebygga ekonomisk brottslighet men att uppgiftsskyldigheten, att förse tredjeman med information om vem eller vilka personer kontrollen avser, inte ska utvidgas.

Sammanfattningsvis, de bestämmelser som således gällde enligt gamla taxeringslagen och vid införande av taxeringslagen innebar att när Skatteverket genomförde en revision som avsåg kontroll av annan än den som reviderade var myndigheten tvungen att namnge de personer och rätthandlingar som kontrollen avsåg. Efter en komplettering av bestämmelsen så kunde Skatteverket även genomföra kontroller för en förberedande kontroll av andra till ej namngivna personer och rätthandlingar, så kallad generell kontroll.

### **3.5.3 Bortplockande och återinförande av regler**

Som nämnts tidigare plockades reglerna om tredjemansrevision bort 1994 på förslag av Rättssäkerhetskommittén. Reglerna genomgick omfattande förändringar för att stärka den enskildes rättssäkerhet. Genom den nya lagstiftningen fick befogenheter och skyldigheter för den reviderade och skattemyndigheten en tydligare reglering.<sup>141</sup> Revisionsinstitutet fick också en tydligare utformning där det betonades att en revision ska utföras i samverkan med den reviderade. Den största förändringen var att genomförandet av tredjemanrevision togs bort. Detta gjordes mestadels på grund av att det funnits onödigt att revidera en hel verksamhet när behovet istället kunde tillgodoses genom att förlägga den reviderade med att inkomma med uppgifter. Således behölls reglerna om föreläggande men reglerna om tredjemansrevision plockade bort.<sup>142</sup>

Reglerna om tredjemansrevision återfördes 1997 på förslag av Skatteflyktskommittén<sup>143</sup>. Dessa förslag blev hårt kritiserade av remissinstanserna. Bl.a. anfördes att regler varit i kraft endast en kort period och att det var för tidigt att se om rättstillämpning av reglerna inneburit problem samt att snabba förändringar, såsom att införa nya regler, påverkar stabilitet och legitimitet för skattesystemet.<sup>144</sup> Det beslutades att ändå införa

---

<sup>139</sup> Prop. 1987/88:65, s 40-41.

<sup>140</sup> Prop 1987/88:65.

<sup>141</sup>Zeteo lagkommentar till 3 kap 8 § taxeringslagen (1990:324).

<sup>142</sup> SOU 1993:62 s 190-192.

<sup>143</sup> SOU 1997:79.

<sup>144</sup> Proposition 1996/97:100 s 487.

reglerna. Det framlades att som huvudregel skulle revisionsändamålet preciseras men att Skatteverket kan utelämna uppgift om vem eller vilka samt vilken rättshandling som kontrollen avser. Remissinstanser var kritiska till detta och ansåg att myndighetens befogenheter utvidgas då de inte behöver lämna ut information om vem eller vilka samt vilken rättshandling som revisionen avser.<sup>145</sup> Skatteverket ges också befogenheter att själv göra en avvägning mellan myndighetens intresse av kontrollen samt den reviderades intresse av att få del av informationen om vem eller vad revisionen avser.<sup>146</sup>

I samband med återinförandet av tredjemansrevision diskuterades också att det som alternativ, enligt dåvarande 10 § Tvångsätgårdslagen, kunde utföras en generell tredjemansrevision om särskilda skäl förelåg. För att kunna tillämpa denna bestämmelse krävdes det dock att det befarades att uppgifter som eftersöktes skulle påträffas, att den som reviderade skulle äventyra utredningen genom att underrätta den som revisionen avsåg samt att det fanns ett betydande utredningsintresse för att genomföra kontrollen. Detta alternativ fanns då enligt tvångsätgårdslagen då förfarande enligt taxeringslagens bestämmelser endast tillät föreläggande av tredjeman. Således kunde en generell tredjemansrevision utföras enligt tvångsätgårdslagens bestämmelser. Dock upplevdes detta alternativ som olämpligt då det fanns seriösa företag som faktiskt samarbetar vid en revision, att då behöva vidta tvångsätgärder vid en generell tredjemansrevision ansågs som olämpligt.<sup>147</sup>

De regler som gällde efter Skatteflytkommitén<sup>148</sup> återinförde tredjemansrevision är de bestämmelser som numera återfinns i Skatteförfarandelagen. Reglerna avseende tredjemansrevision genomgick ingen förändring utan överfördes oförändrade i sak och återfinns numera i 41 kap 2 och 4 §§ SFL.

### **3.5.4 Sammanfattning**

Sammanfattningsvis har tredjemansrevision och generell tredjemanrevision en historia av både borttagande och utökande av regler. Bestämmelserna togs bort 1994 på förslag av Rättssäkerhetskommitén och det som fanns kvar var endast möjligheten att förlägga tredjeman med att inkomma med uppgifter. Det som framfördes då var att en revision skulle vara mer omfattande än vad som ansågs nödvändigt och att ett föreläggande

---

<sup>145</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 472.

<sup>146</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 493.

<sup>147</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 476.

<sup>148</sup> SOU 1997:79.

ansågs som ett bättre och mer rättssäkert alternativ. Tredjemansrevisionen och den generella kontrollen återfördes sedan 1997 på förslag av Skatteflyktskommittén. De som anfördes då som skäl för återinförandet av reglerna var att Skatteverket menade att det var svårt att veta vilka uppgifter som skulle krävas in via ett föreläggande och att man var tvungen att återupprepa föreläggandet i flera fall. Detta innebar merarbete för myndigheten och för den som var förlagd att inkomma med uppgifter. Det ansågs inte heller föreligga någon skillnad i rättssäkerhets och integritetshänseende vad gällde tredjemansrevision och vanlig revision. Reglerna om tredjemansrevision överfördes oförändrade i sak från taxeringslagen och skattebetalningslagen till Skatteförfarandelagen.

## 4 Beslut om revision

### 4.1 Introduktion och återkoppling

Efter att ha läst de tidigare kapitlen har således läsare en ökad förståelse för att den generella tredjemansrevisionen är ett omdiskuterat förfarande och i detta kapitlet kommer en närmare granskning av själva revisionsbeslutet att ske. Eftersom Skatteverket har givits befogenheter att själva bestämma innehållet i beslutet ska en närmare blick riktas mot *vad* som faktiskt finns i beslutet och de regler som stadgar *när* myndigheten får utföra en generell kontroll.<sup>149</sup> En generell kontroll får utföras med stöd i lag om det finns särskilda skäl. Rekvisitet ges ingen närmare innebörd i lagtext och således får ledning sökas i förarbeten, praxis och doktrin.<sup>150</sup> Det är således viktigt att nu ha en förståelse för hur myndigheter och skatteverket tillämpar och tolkar skattelag eftersom rekvisitet inte ges någon närmare definition i lagtext.<sup>151</sup> Överklagandeförbudet vad gäller ett beslut om revision är intressant ur ett rättsäkerhetsperspektiv och ska närmare granskas då beslutet inte genomgår någon rättslig prövning innan revisionen utfärdas.<sup>152</sup> En beslut om tvångsåtgärd kommer i samband med överklagandeförbudet att granskas då ett sådant beslut i vissa fall är överklagbart och således genomgår en rättslig prövning.<sup>153</sup>

### 4.2 Revisionsbeslutet

I ett beslut om revision regleras vad som får granskas.<sup>154</sup> I ett beslut om revision ska framgå vad som är ändamålet med revisionen, exempelvis om det är den reviderade eller tredje mans uppgifter som ska granskas.<sup>155</sup> Av revisionsbeslutet ska även framgå att revisionen ska bedrivas i samverkan med den reviderade.<sup>156</sup> Räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten får granskas men det ska också finnas med upplysning om att den som revideras har rätt att undantaga handlingar från revisionen, bl.a. sådana handlingar som enligt 27 kap 2 § Rättegångsbalken inte får tas i beslag.<sup>157</sup> I

---

<sup>149</sup> Se 4.1 och 4.3.

<sup>150</sup> Se 4.2.

<sup>151</sup> Se 2.1 – 2.6.

<sup>152</sup> Se 4.5.

<sup>153</sup> Se 4,7.

<sup>154</sup> SKV 621, s 44.

<sup>155</sup> 41 kap 4 § SFL.

<sup>156</sup> 41 kap 6 § SFL.

<sup>157</sup> 41 kap 7 § och 47 kap 1-4 §§ SFL.

det fall som den reviderade motsätter sig revisionen och således ej fullgör sina skyldigheter, genom att t.ex. tillhandahålla de handlingar som eftersöks, kan den reviderade förläggas vid vite att fullgöra dem.<sup>158</sup> Av revisionsbeslutet behöver det inte framgå vilken person eller rättshandling som kontrollen avser om revisionen gäller en generell kontroll och det således föreligger särskilda skäl.<sup>159</sup>

### 4.3 Särskilda skäl

Skatteverket har som ovan sagt en möjlighet att i revisionsbeslutet utelämna uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser om det föreligger särskilda skäl.<sup>160</sup> Några riktlinjer för vad som innebär med särskilda skäl finns inte i lagtext utan Skatteverket har befogenheter att besluta om när sådana föreligger. Det finns ingen väl utvecklad praxis avseende de fall det föreligger särskilda skäl och rättsläget kan således uppfattas som oklart. Detta innebär att det lämnas ett stort tolkningsutrymme för skattemyndigheten.<sup>161</sup> Det finns således inga detaljerade regler om vilka uppgifter som Skatteverket får granska.<sup>162</sup> Vid återinförande av tredjemansrevision menade Skatteflyktskommittén att det var olämpligt att behöva tillgå tvångsmedel för att kunna begära ut handlingar utan att ange vem eller vilken rättshandling kontrollen avsåg.<sup>163</sup> De pekade även på den sabbotagerisk som kunde föreligga om man angav vem rättshandlingen avsåg, att den reviderade således skulle underrätta tredjeman om att en revision om denne pågår eller kommer att inledas. Kommittén menade också på att en av fördelarna med att inte ange vem eller vilken rättshandling kontrollen avsåg var att skydda tredje man att avslöja dennes identitet och således skydda framtida affärsförbindelser. Sammanfattningsvis fann Kommittén att Skatteverket skulle få utelämna information om vem eller vad rättshandling avsåg men att myndigheten skulle göra en avvägning mellan myndighetens intresse att få ta del av informationen och använda den på ett relevant sätt, den reviderades intresse av att få veta vem eller vad kontrollen avser och den granskades intresse av att hans identitet inte avslöjas.<sup>164</sup>

Eftersom legalitetsprincipen förutsätter lagstöd måste Skatteverket ha stöd i lag för sin myndighetsutövning. Skatteverket får inte tolka lagtext utanför sitt betydelseområden

---

<sup>158</sup> 41 kap 8–12 §§ samt 44 kap 1 och 3 §§ SFL.

<sup>159</sup> 41 kap 4 § 2 st, p 1-2 SFL.

<sup>160</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 470.

<sup>161</sup> Höglund, M s 162 och s 359.

<sup>162</sup> Prop. 1987/88:65, s 39.

<sup>163</sup> Se 3.4.2.

<sup>164</sup> SOU 1997:79 s 70-71.

vilket innebär att myndigheten inte får uppställa nya rekvisit. Då ett rekvisit inte ges någon närmare innebörd i lagtext och är vagt eller oklart till sin utformning, kan Skatteverket i sina skrifter ge en förklaring på innebörden om den är rimlig och då rättsföljden går att härleda tillbaka till lagtexten.<sup>165</sup>

En mer positiv följd av att Skatteverket inte lämnar information i revisionsbeslutet är också att den som revideras inte får vetskap om vem revisionen avser och således kan affärsförbindelsen dem emellan inte bli lidande, då en skattekontroll ofta förknippas med något negativt.<sup>166</sup> En annan anledning till att Skatteverket anger att särskilda skäl föreligger kan vara att Skatteverket faktiskt inte vet vilka personer eller rättshandlingar som eftersöks. I vissa situationer kan det också vara svårt att precisera vilka handlingar och uppgifter som eftersöks. Ett exempel på detta är när Skatteverket genomför en granskning i form av en branschkontroll eller när myndigheten vill ha uppgifter om komplicerade transaktioner som riktas mot skatteundandragande. Om Skatteverket då inte skulle kunna ange särskilda skäl skulle myndigheten gå miste om en stor mängd viktig information. Det är således av stor vikt att Skatteverket har befogenhet att kunna ange när särskilda skäl föreligger för att kunna utföra generella kontroller. Generell tredjemansrevision är således ett viktigt och oumbärligt instrument för Skatteverket vid utförande av dessa kontroller.<sup>167</sup>

Den reviderade kan inte överklaga beslut vad gäller de särskilda skälen.<sup>168</sup> I tidigare förarbeten har uttalande gjorts avseende detta där det menas på att om den reviderade motsätter sig att samarbeta vid revisionen, med hänvisning till att han inte fått tillräcklig information om revisionens ändamål, kan Skatteverkets beslut att utelämna uppgift om person och rättshandling komma att bedömas av domstol i mål om tvångsåtgärder.<sup>169</sup>

#### **4.4 Ändamålet med revisionen**

I revisionsbeslutet ska framgå vad som är ändamålet med revisionen. Som tidigare nämnts så behöver inte Skatteverket ange vem eller vad revisionen avser om det föreligger särskilda skäl. Vad som innebär med särskilda skäl finns inte angivet i lagtext och är således oklart. Det ankommer således på Skatteverket att göra en bedömning där

---

<sup>165</sup> Pahlsson, R, ”Konstitutionell skatterätt”, s 108.

<sup>166</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 476.

<sup>167</sup> Prop. 1996/97:65, s 490.

<sup>168</sup> SKV 621, s 49-50.

<sup>169</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 477.



myndigheten gör en avvägning mellan intresset att få använda den information som insamlats på ett relevant sätt, den enskildes intresse av att få reda på vem eller vad som eftersöks och intresset av att informationen hemlighålls.<sup>170</sup>

Skatteverket har tre alternativa val när det gäller att i beslutet ange vad eller vem som eftersöks. Antingen kan Skatteverket välja att i revisionsbeslutet uppge;

- i. namn på den person vars uppgifter eftersöks
- ii. vilken rättshandling som eftersöks
- iii. att särskilda skäl föreligger och utelämna både person och rättshandling

Det föreligger inte något krav på att Skatteverket ska uppge både person och rättshandling utan kan således välja att uppge vilken person som avses och därigenom hämta in *samtliga* uppgifter som rör den personen. De rättshandlingar som eftersöks ska vara så pass preciserade i revisionsbeslutet att den reviderade utan svårigheter ska förstå vad som eftersöks. Det ska således *klart* framgå av beslutet vilka rättshandlingar som eftersöks, detta innefattar även uppgifter som har samband med rättshandlingen, vilket också bör framgå av beslutet. Om Skatteverket i revisionsbeslut angett vilka rättshandlingar som eftersöks och det under revisionens gång upptäcks att det egentligen är andra rättshandlingar som eftersöks måste således ett tilläggsbeslut fattas där Skatteverket anger den nya handlingen. Detta innebär att de blir fråga om ett nytt ändamål för revisionen.<sup>171</sup>

I uttalande från tidigt rättspraxis menas att revisionens syfte inte bör anges i detalj, detta för att stärka effektiviteten i Skattemyndigheternas kontrollverksamhet samt skydd för den enskilde enligt 9 kap 2 § Sekretesslagen<sup>172, 173</sup>. I ett betänkande från Rättssäkerhetskommittén diskuterades och behandlades även ändamålet för ett revisionsbeslut. Kommittén menade då att *ändamålet* för ett revisionsbeslut inte sätter några gränser för Skatteverkets befogenheter så länge det handlar om en skattekontroll. Om ändamålet är vagt preciserat eller övergripande finns det således inga rättsliga

---

<sup>170</sup> Prop. 1996/97:100, Del 1, s 475-476.

<sup>171</sup> SKV 621, s 50.

<sup>172</sup> Lydelse enligt 9 kap 2 § Sekretesslagen (1980:100); ”Sekretessgäller i 1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §...” Lagen är upphävd och ersatts med Offentlighets -och sekretesslagen (2009:400).

<sup>173</sup> RÅ 1986 ref 69.

garantier på att inte revisionen kommer att omfatta mer än vad som är nödvändigt.<sup>174</sup> Det har även i praxis hävdats att beslutets karaktär är vidlyftigt, oprecist och mycket omfattande.<sup>175</sup> Det har också framkommit att de angivna bestämmelserna som finns vad gäller revisionsbeslutet, inte har någon begränsning när det gäller i vilken omfattning uppgifter får hämtas in av Skatteverket och att någon relevansprövning av de uppgifter inte ska ske.<sup>176</sup>

Även då det gäller ändamålet med revisionen avseende de handlingar som får granskas finns få begränsningar i föreskrift.<sup>177</sup> Senare vid införandet av bestämmelsen uttryckte Skatteflykskommittén att kontrollen ska vara målinriktad och utföras med grund i den föreliggande fakta som arbetats fram av Skatteverket. De betonade att kontrollen ej fick göras planlöst men att man inte kunde kräva att Skattemyndigheten faktiskt skulle påträffa den information som eftersöks. Det räckte således med att det är *troligt* att de handlingar som Skatteverket söker finns hos den reviderade. Huvudsaken var att Skattemyndigheten hade ett godtagbart skäl för att genomföra kontrollen.<sup>178</sup>

#### **4.5 Hur stor mängd uppgifter får Skatteverket begära in genom en generell kontroll?**

Det finns ingen begränsning när det gäller omfattningen av de uppgifter som Skatteverket får hämta in genom en kontroll och någon allmän relevansprövning sker normalt inte.<sup>179</sup> Det finns inga krav på att det ska framgå av revisionsbeslutet vilka eventuella framtida kontroller som Skatteverket kommer företa med hjälp av den information de fått vid en kontroll. Det material som Skatteverket hämtar in genom en kontroll kan vara omfattande. Detta kan bero på att revisionsobjekten har stora kundkretsar och således kan det begärda materialet vara av stor kvantitet. Skatteverket menar på att de handlingar som begärs in genom en kontroll kan upplevas som ”överflödigt” av den som revideras men att detta material kan ligga till grund för att en vidare kontroll ej sker då man genom dessa handlingar kan avfärda eventuella

---

<sup>174</sup> SOU 1993:62 s 161

<sup>175</sup> Mål nr 1173-12 och Mål nr 2592-07.

<sup>176</sup> Mål nr 8949-07.

<sup>177</sup> SOU 1993:62 s 161.

<sup>178</sup> SOU 1997:79 s 69.

<sup>179</sup> Mål nr 8949-07.

misstankar och således undviker myndigheten att utföra granskningsåtgärder i onödan. Skatteverket menar på att ett effektivt urval leder till en effektiv skattekontroll.<sup>180</sup>

## 4.6 Överklagandeförbud

Enligt nuvarande bestämmelser kan ett revisionsbeslut inte överklagas, detta stämde också överrens med tidigare lagstiftning. Det som i nuläget går att överklaga är när ett beslut om föreläggande förenas med vite.<sup>181</sup> Tidigare enligt taxeringslagens bestämmelser kunde ett föreläggande vid vite inte överklagas. Detta infördes då äldre bestämmelser om förlust vid besvär rätt inte längre skulle inträda som en påföljd av försummelse vid deklaration, detta då bestämmelserna om vite skulle bli ineffektiva om man tillät ett överklagande. Förbudet att överklaga ett taxeringsrevision grundades på uttalande om att sådana beslut aldrig var avsedda att bli överklagade p.g.a. att de till sin natur inte skulle vara det.<sup>182</sup> Rättssäkerhetskommissionen framförde att det från näringslivshåll ansågs att taxeringsrevision var ett tvångsmedel och att man således skulle ha rätt att överklaga ett sådant beslut.<sup>183</sup> Det framkom även att Sveriges advokatsamfund fann bestämmelsen om ett överklagandeförbud av taxeringsrevision skulle vara oförenligt med Europakonventionen om skydd för mänskliga rättigheter och artikel 6 och 13 och att den som utsätts för en taxeringsrevision bör kunna få beslutet prövat i domstol.<sup>184</sup> Samfundet upplevde också att revisionsinstitutet var att betrakta som ett tvångsmedel. Det framkommer även att taxeringsrevision anses vara en inskränkning mot de grundläggande rättigheterna som är skyddade enligt regeringsformen 2 kap 6§.<sup>185</sup> Efter ett förtydligande av Rättssäkerhetskommissionen är en revision inte ett tvångsmedel.<sup>186</sup> HFD har vidare tydliggjort detta i ett rättsfall från 2012 och samtidigt konstaterat att eftersom revision ej är att anse vara ett tvångsmedel strider det inte mot Europakonventionen eller EU:s stadga om det mänskliga rättigheterna.<sup>187</sup> Flera av näringslivsorganisationerna som uttalat sig är kritiska till taxeringsrevision och anser att beslutet ska fattas på objektiva grunder och vara överklagbart. De menar att även om

---

<sup>180</sup> Mål nr 1173-12.

<sup>181</sup> 67 kap 5 § SFL och 6 kap 2 § TL.

<sup>182</sup> 1977/78:181, s 259.

<sup>183</sup> SOU 1993:62 s 158 med hänvisning till Claes Sjölin, ”Svenska beslut om taxeringsrevision krockar med Europakonventionen”, Advokaten 1990 s 287.

<sup>184</sup> Sjöling, Claes ”Svenska beslut om taxeringsrevision krockar med Europakonventionen” Advokaten, 1990, s 287.

<sup>185</sup> SOU 1993:62 s 158 med hänvisning till Advokatsamfundets rättssäkerhetsprogram 1988 s 16.

<sup>186</sup> SOU 1993:62 s 170.

<sup>187</sup> Mål nr 7066-10.

en revision inte leder till några anmärkningar så är det fortfarande en betungande åtgärd för företaget.<sup>188</sup>

Anledningen till att ett beslut om revision ej skulle vara möjligt att överklaga är av effektivitetsskäl.<sup>189</sup> Om ett beslut om utdömmande av vite hade fattats kunde, enligt tidigare bestämmelser, vites laglighet och lämplighet bli föremål för prövning. Numera kan frågor om utdömmande av vite prövas vid Förvaltningsrätten och indirekt genomgår således beslutet en rättslig prövning.<sup>190</sup> Det är således främst av effektivitetsskäl som ett beslut är behäftat med ett överklagandeförbud med det har också framförts att ett överklagande skulle innebära att den reviderade kan förhålla förfarandet och således dra ut på revisionen samt att den reviderade skulle kunna korrigera eller undanröja handlingar innan en revision genomförs.<sup>191</sup>

Eftersom ett revisionsbeslut inte är överklagbart ställs det således höga krav på Skatteverkets omdöme vad gäller revisionsbeslutets innehåll då ingen yttre part granskar beslutet.<sup>192</sup> Ett revisionsbeslut kan inte prövas av domstol och något prövning av det rättsliga förfarande sker därför inte.<sup>193</sup> Det finns åsikter om att ett beslut om att få genomföra en tredjemansrevision, de lege feranda, ska fattas av Förvaltningsdomstol på *initiativ* av Skatteverket.<sup>194</sup>

Eftersom ett revisionsbeslut isig inte kan överklagas är bristen på rättspraxis vad gäller just revisionsbeslutets riktighet stor. Flera rättsfall berör istället rätten att få undanta handlingar. Här prövar således domstol om de handlingar som Skatteverket begär in genom en revision är handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap 2 § Rättegångsbalken eller om handlingar har ett särskilt skyddsintresse och på den grunden inte ska lämnas ut. Vid handlingar av skyddsintresse gör domstolen således en proportionalitetsbedömning för att se om handlingarnas skyddsintresse väger tyngre än kontrollintresset och ändamålet med revisionen.<sup>195</sup> I ett mål från Kammarrätten har dock klartgjorts att även om ett revisionsbeslut isig inte kan prövas särskilt har dess

---

<sup>188</sup> SOU 1993:62 s 158-159.

<sup>189</sup> Lagkommentar Zeteo till 6 kap 2 § TL och Höglund, M, s 32.

<sup>190</sup> 44 kap 2 § SFL och Höglund, M, s 32.

<sup>191</sup> Höglund, M, s 150-151.

<sup>192</sup> Höglund, M, s 380.

<sup>193</sup> Höglund, M, s 32.

<sup>194</sup> Höglund, M, s 380.

<sup>195</sup> Se avsnitt 3.4.

riktighet och rimlighet anses kunna prövas i mål om undantagande av handlingar vid revision.<sup>196</sup> Denna brist på rättsfall gör att ledning får sökas i förarbeten och doktrin.<sup>197</sup>

#### **4.7 Effektivitetskäl**

Den huvudsakliga anledningen till att ett revisionsbeslut inte kan överklagas är p.g.a. effektivitetskäl. Det övergripande målet för skatteförvaltningen är ”Rätt skatt på rätt sätt” således fodras en effektiv beskattning möjligheter till en effektiv skattekontroll. Men systemet måste vara utformat så att Skatteverkets befogenheter tillämpas med urskillning och inte beslutar om skattekontroll vid varje liten antydan till skatteundandragande. Detta skulle innebära att man förlorade legitimitet för skattesystemet.<sup>198</sup> Istället ska kontrollbefogenheterna vara utformade så att man uppnår frivillighet och samverkan från det stora antalet näringsidkare samtidigt som myndighetens befogenheter sträcker sig tillräckligt långt mot skatteundandragande och skattefusk.<sup>199</sup>

#### **4.8 Beslut om tvångsåtgärder**

Det råder delade meningar om ett revisionsbeslut ska uppfattas som ett tvångsmedel eller ej. Dock är den allmänna uppfattningen att ett revisionsbeslut i sig är inte är ett tvångsmedel. Viss osäkerhet råder dock och distinktionen kan uppfattas som subtil då ett revisionsbeslut kan kopplas till ett tvångsmedel och således indirekt blir ett tvångsmedel.<sup>200</sup> Även om revisionsinstitutet bygger på frivillighet och samverkan kan en revision uppfattas som något man inte frivilligt medverkar till.<sup>201</sup> Skatteverket kan tillta ett tvångsmedel som vite eller bevissäkring då ett den reviderade inte fullgör sina skyldigheter.<sup>202</sup>

Ett beslut om vitesföreläggande kan överklagas.<sup>203</sup> Detta innebär att en tvångsåtgärd är omringade av åtminstone en rättssäkerhetsgaranti nämligen själva överklagandet. Skatteverket kan också besluta om bevissäkring. Huvudregeln är att ett bevissäkringsbeslut ska fattas av Förvaltningsdomstol på ansökan av

---

<sup>196</sup> Mål nr 2592-07.

<sup>197</sup> Höglund, M s 353

<sup>198</sup> SOU 1993:62 s 165-167.

<sup>199</sup> Hultqvist, A, Rapport 1997/98:6 s 75-79.

<sup>200</sup> Hultqvist, A, SvSKT 3.2012 och SOU 1975:75 s 146.

<sup>201</sup> Hultqvist, A, SvSkt 3.2012 s 250.

<sup>202</sup> 44 kap 1 § SFL.

<sup>203</sup> 67 kap 5 § SFL.

granskningsledaren<sup>204</sup>. Om beslut måste fattas snabbt och på plats kan granskningsledare fatta beslut om eftersökande och omhändertagande av handlingar när tvångsrevision har beslutats, omhändertagande av handlingar som revisorerna redan har tillgång till och försegling.<sup>205</sup> Således är även bevissäkringsbeslutet omringat av en rättssäkerhetsgaranti då huvudreglerna är att beslutet ska fattas av Förvaltningsdomstol på *ansökan* av Skatteverket.

Rättssäkerhetskommittén har uttryckt att myndighetsutövningen ska präglas av proportionalitets och behovsprincipen. Myndigheten får gentemot enskild endast använda tvång om det är nödvändigt för att uppnå det eftersträfvade målet, således måste tvångsåtgärden stå i rimlig proportion till det som man får ut av den.<sup>206</sup>

Vid Rättssäkerhetskommitténs utredning, då man tog bort tredjemansrevision, blev distinktionen mellan tvång och frivillighet mer belyst. Skatterevision skulle ske i samarbete med den skattskyldige och kunde inte detta samarbete uppnås skulle en tydlig utformad tvångsåtgärdsbestämmelse kunna tillämpas. Detta skulle således innebära att kraven på legalitetsprincipen, förutsebarhet och proportionalitet skulle uppnås.<sup>207</sup> Att en revision ska ske i samverkan med den reviderade är således grundläggande vad gäller skattekontroll. Rättssäkerhetskommittén diskuterade vidare om huruvida ett revisionsbeslut skulle anses vara ett tvångsmedel samt frågan om revisionsbeslutets överklagandeförbud. Ett klargörande avseende detta gjordes och det konstaterades att ett revisionsbeslut isig inte var ett tvångsmedel då det krävs att befogenheterna kan sättas i verket mot den enskildes vilja med tvång.<sup>208</sup>

---

<sup>204</sup> Med granskningsledare avses den som har utsetts av Skatteverket att vara granskningsledare, 3 kap 8 § SFL.

<sup>205</sup> 45 kap 13 § SFL.

<sup>206</sup> SOU 1993:62 s 169.

<sup>207</sup> Höglund, M s 138

<sup>208</sup> Höglund, M, s 191.

## 5 Rättspraxis tredjemansrevision

### 5.1 Introduktion och återkoppling

Eftersom ett beslut om revision ej går att överklaga är tillgången på rättsfall avseende generell tredjemansrevision mycket liten.<sup>209</sup> De flesta rättsfallen handlar istället om huruvida den reviderade har rätt att få undanta handlingar från revisionen.<sup>210</sup> För att vidare skildra och belysa den generella kontrollen ska ett par rättsfall belysas. Eftersom lagtexten avseende generell tredjemansrevision inte är uttömmande och kan upplevas som oklar och vag får ledning således sökas i praxis. Här ska då belysas hur domstol ser på bestämmelsen avseende den generella kontrollen och hur domstol tolkar och tillämpar lagtext som är vag till sin utformning.<sup>211</sup> Vilka tolkningsmetoder som domstolen använder sig av och hur rätten ser på förarbeten som rättskälla samt vilket värde som tillmäts dem, är viktiga frågor att bära med sig vid studering av rättsfall.<sup>212</sup> I analysdelen kommer en närmare granskning av rättsfallen ske och vilka slutsatser man kan dra av domstolens avgörande.<sup>213</sup> Avslutningsvis finns sammanfattande kommentarer.

### 5.2 RÅ 85 2:29 ”Microfiche-målet”

I det så kallade Microfiche-målet ville Skatteverket ha tillgång till rättshandlingar på ej namngivna personer. Rättshandlingarna avsåg samtliga transaktioner på checkkonton under åren 1981-1983 för samtliga kunder på en bank i Falkenberg. Eftersom checkkonton fanns samlade på en mikrofilm skulle granskningsledaren få tillgång till även andra konton då checkkonton inte var separerade på mikrofilmen. Banken erbjöd sig att lämna ut information om granskningsledaren kunde namnge personerna som skulle granskas samt utfäste också att inte lämna ut information, till de som avsågs granskas, om att uppgifter lämnats ut till Skatteverket. Granskningsledaren vägrade uppge vilka personer kontrollen avsåg. HFD fastslog att det enligt förarbeten framgår att handlingar med betydelse för taxeringsrevision endast får avse handlingar som kan få

---

<sup>209</sup> Se 4.5.

<sup>210</sup> Se 3.4.

<sup>211</sup> Se 2.1 - 2.7.

<sup>212</sup> Se 2.4.2, och 2.5.

<sup>213</sup> Se 7.1.

betydelse för taxeringen. Den som verkställer en taxeringsrevision för att få uppgifter om någon annan än den som revisionen avser kan inte åberopa berörd bestämmelse och inte är den som revideras pliktig att lämna ut andra handlingar. Det var således ej förenligt med bestämmelsen att företa den typ av revision där granskningsledaren inte uppger vem eller vad revisionen avser. Banken var också bunden av de bestämmelser enligt Lagen om bank rörelse hindrad att tillhandahålla handlingar som inte omfattades av skyldigheter enligt taxeringslagen<sup>214</sup>.

### **5.3 RÅ 1986 ref 69 ”Häglöfs-målet”**

I detta målet ville Skatteverket granska bolaget Richard H Fondkommission Aktiebolag. Syftet med revisionen var att få ut handlingar avseende transaktionssammandrag och depåförteckningar avseende samtliga bolagets kunder för året 1983. Bolaget ville inte medverka till revisionen då de ansåg att Skatteverket saknade lagligt stöd för att utföra denna typ av tredjemanskontroll. Bolaget förklarar vid vite att inkomma med handlingarna och Skatteverket ansökte därefter hos Länsrätten om uttagande av vite. Efter att HFD granskat förarbeten fann domstolen att bestämmelsens<sup>215</sup> ordalydelse kunde innebära att Skatteverket kunde företa den typen av kontroll, d.v.s. generell kontroll av ej namngivna personer, men domstolen menar också på att vid tolkning av bestämmelsen måste den restriktivitet beaktas avseende syftet med taxeringsrevision som förarbetena tydligt pekar på. Domstolen menar på att vid en taxeringsrevision måste en viss eller vissa personer namnges innan skattemyndigheten företar en revision.

### **5.4 Mål nr 8849-07 ”Bahnhof-målet”**

I ett mål rörande internetleverantören Bahnhof begärde Skatteverket ut uppgifter rörande bolagets kunder för att identifiera och kontrollera att dessa redovisar skatt och avgift enligt lag. Bahnhof begärde att få undanta handlingar från tredjemansrevisionen då de hävdade att Skatteverkets föreläggande omfattade uppgifter som enligt 6 kap 20 § LEK<sup>216</sup> utgjorde uppgifter om abonnemang och således var förlagd med sekretess. Bolaget menade också på att föreläggandet innebar en massinsamling av information där en stor del av materialet även var ”onödigt” och således ej skulle vara vägledande eller användbart för ändamålet med kontrollen. Bolaget menade också på att Skatteverket

---

<sup>214</sup> 56 § 1 mon Taxeringslag (1956:623).

<sup>215</sup> 56 § 1 mon Taxeringslag (1956:623).

<sup>216</sup> Lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation.



och Förvaltningsrätten gjort en felaktig tolkning av ett begrepp och således hade detta lett till att Skatteverket kunde formulera ett generellt ärende som sedan innebar att de kunde begära in en massinsamling av uppgifter. Bolaget hävdade också att Skatteverket brutit mot proportionalitetsprincipen och att de uppgifter som begärts in likaledes kunde begärs in från Post och Telestyrelsen. Kammarrätten fann i sitt avgörande att bestämmelser enligt LEK inte var tillämpliga eftersom prövning görs enligt bestämmelsen i 3 kap 13 § TL, således fanns ingen grund för att tillämpa reglerna avseende tystnadsplikt enligt LEK. Kammarrätten höll även med Förvaltningsrätten vad gällde att handlingarna inte skulle få undantas eftersom kontrollintresset i detta fall vägde tyngre än skyddsintresset.

## **5.5 Mål nr 8858-07 ”Swedbank-målet”**

I detta mål rörande Swedbank ville bolaget undanta handlingar från tredjemansrevision enligt bestämmelsen 3 kap 13 § 1 st TL. Skatteverket begärde att bolaget skulle lämna ut uppgifter om tjänster med anknytning till betalningsförmedling gällande bank- och betalkort för åren 2003-2005. De uppgifter som Skatteverket ville ta del av var bl.a. kontonummer, inköps- eller uttagsställe samt belopp som Swedbank vidarebefordrat avseende kort som utgivits av kortutgivare i andra länder. Syftet med tredjemansrevisionen var att Skatteverket ville få del av uppgifter avseende bankkontokort som utställts av utländska banker för att kontrollera vissa transaktioner avseende tillgångar i utländska skatteparadis.

Dessa uppgifter har ett betydande skyddsintresse men Kammarrätten menade att det handlade om ett någorlunda begränsat antal länder samt att skatteundandragandet avseende dessa länder uppgår till stora belopp, således var kontrollintresset större än skyddsintresset. Swedbank fick således inte undanta några handlingar från kontrollen.

## **5.6 Mål nr 2592-07 ”S Reg-målet”**

I detta målet begärde Skatteverket att S Reg AB skulle lämna ut handlingar avseende andra än den som reviderades. Uppgifterna avsåg kundavtal för en spärrservice och stöldskyddsregistrering för kontokort samt rättshandlingar med denna sammanhängande uppgifter. Bolaget begärde att få handlingarna undantagna från tredjemansrevisionen. Bolaget tillhandahöll ett digitalt kassavalv där kunder kunde registrera sina tillhörigheter såsom kontokort och pass. Även en spärrtjänst tillhandahölls av bolaget där kunderna

kunde spärra sina bankkort. Bolaget framförde att uppgifterna hade ett betydande skyddsintresse och att dessa uppgifter således inte skulle lämnas ut för generell granskning utan endast vid misstanke om brott. De framförde även att om bolaget var tvunget att dekryptera systemet skulle detta innebära stora kostnader att skriva om programvaran och sedan återställa den samt att systemet skulle blottas för hackers och andra obehöriga. Skatteverket hävdar att de endast är intresserade av uppgifter om bankkort från skatteparadis. Kammarrätten menar i domskälen att även om ett beslut om revision ej går att överklaga enligt 6 kap 2 § TL borde ett besluts rimlighet och riktighet kunna bedömas i ett fall med begäran att undanta handlingar. Vidare menar Kammarrätten att de har att ta ställning till om Skatteverkets ändamål med revisionen, att granska själva kundavtalet avseende spärrservice samt stöldskyddsregistring. Här finner Kammarrätten att det är tillräckligt preciserat och kan lämnas ut. Det andra som Kammarrätten har att ta ställning till är det ändamål som uppgetts som skäl för revisionen; att granska med kundavtalet sammanhängande uppgifter. Här finner Kammarrätten att Skatteverket inte uppgett att särskilda skäl föreligger för att inte ange vilka rätthandlingar som avses. Rätten anser att Skatteverkets begäran är oprecis och vidlyftig och omfattar en stor mängd uppgifter som inte anses vara nödvändiga för kontrollen och således kan kontrollen omfatta mer än vad som är nödvändigt ur kontrollsynpunkt. Rätten finner här att handlingarna inte behöver lämnas ut av bolaget.

## **5.7 Mål nr 7066-10 ”SEB-målet”**

I ett mål rörande SEB utförde Skatteverket en generell kontroll då myndigheten ville ha tillgång till bankens klientkonton för att få fram uppgifter. SEB hävdar i målet att denna generella kontroll inte var stadgad i lagtext enligt bestämmelsen<sup>217</sup> i Taxeringslagen. SEB hävdade att för att få utföra en generell tredjemansrevision måste det redan finnas en pågående utredning hos någon annan redan identifierad person. HFD domstolen avfärdar detta och menar på att det tydligt framgår av förarbeten att den tolkningen inte var avsedd. HFD menar att generell tredjemansrevision omfattas av lagen ordalydelse och således är denna aktuella typ av revision tillåten. SEB hävdade även att denna informationsinsamling som Skatteverket utförde skulle stå i strid med Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. SEB hänvisade till praxis från Europadomstolen där den enskilde varit

---

<sup>217</sup> 3 kap 8 § Taxeringslagen (1990:324).

föremål för avgörande gällande någon form av tvångsmedel. Detta avfärdade HFD och menade att ett revisionsbeslut inte är ett tvångsmedel och kan således ej anses stå i strid med Europakonventionen. HFD menade också att eftersom skatterevision inte är ett tvångsmedel gäller inte skyddet i Europakonventionen. I de handlingar som Skatteverket ville få fram genom revisionen fanns konton tillhörande bl.a. advokater. Dessa konton var avsedda för att avskilja advokaters medel från sina klienters och således berördes dessa handlingar av advokatsekretessen. I målet avgjordes sedan att revisionsbeslutet stred mot proportionalitetsprincipen. Skatteverkets kontrollintresse var oproportionerligt eftersom HFD fann att det saknades effektiva möjligheter att från granskningen undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser.

## **5.8 Mål nr I 173-12 ”SE-målet”**

Skatteverket beslutade att genomföra en tredjemansrevision hos Stiftelsen för Internetinfrastruktur. Stiftelsen begärde att få handlingar undantagna från revision. De handlingar som Skatteverket vill ta del av var ett domännamnregister. Stiftelsen hävdar att kontrollen är oproportionerlig och att handlingarna ska undantas kontrollen p.g.a. skyddsintreset för de enskilda. Stiftelsen menar också på att revisionsbeslutet är oprecist och vidlyftigt samt innefattar en stor mängd uppgifter där Stiftelsen anser att en stor del av dessa uppgifter är onödiga ur kontrollsynpunkt. Stiftelsen menar att dessa uppgifter inte kommer ligga till grund för kommande urvalsrevisioner utan att Skatteverket kommer använda detta i sin löpande verksamhet då myndigheten vill skapa en kopia av det svenska toppdomänregistret. Skatteverket menar på att ändamålet med revisionen är angivet och att det inte föreligger något krav på någon närmare beskrivning av vilka kontroller som kommer utföras med hjälp av de handlingar som begärts in. Kammarrätten menar, med hänvisning till förarbetena, att det räcker med att Skatteverket i revisionsbeslutet anger att syftet med revisionen är att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den som revideras och vilka handlingar som avses. Kammarrätten finner att revisionsbeslutet är tillräckligt precist och att det inte finns skäl att bifalla begäran att undanta handlingar p.g.a. beslutets utformning och angivna ändamål. Kammarrätten finner i sitt avgörande ändock att kontrollen omfattar en stor mängd material och kontrollen är således mycket omfattande i förhållande till det av Skatteverket angivna syftet. Att ta in samtliga begärda handlingar ger således en avsevärd mängd överskottsinformation för Skatteverket. Kammarrätten avgör således att Skatteverket genom att utföra en mer precis begäran kan få del av de uppgifter som

eftersöks. Handlingar ska därför undantas från revisionen då dess skyddsintresse är större än Skattemyndighetens kontrollintresse och tredjemansrevisionen är således oproportionerlig.

## 5.9 Sammanfattning och avslutande kommentarer

- Legalitetsprincipen förutsätter att myndigheter har lagstöd i sin myndighetsutövning men utesluter inte helt att det sker ett viss mått av tolkning. Myndigheter får ej heller överskrida sina befogenheter och korrigera eventuella brister i lagstiftningen genom att tolka bestämmelser extensivt eller reducerande. Domstolarna företar en exentsiv tolkning av lagrummet i 3 kap 8 § TL. Enligt bestämmelsen ordalydelse framgår nämligen att en tredjemansrevision ska utföras p.g.a. en tidigare kontroll av känt objekt. Tolkningen har inte ett objektivt stöd i bestämmelsens ordalydelse.<sup>218</sup>
- Domstolen företar en subjektiv lagtolkning i SEB –och Bahnhof-målen. Detta då domstolen söker stöd i förarbetena för att kunna tolka lagregeln.<sup>219</sup> Detta sker till stor del när det gäller att beskriva bakgrunden till tredjemansrevision samt tolka bestämmelsen i 3 kap 8 § TL.
- Skatteverket begär stora mängder uppgifter – detta är något som accepteras då det inte finns några bestämmelser i lag om vilka uppgifter och rättshandlingar som Skatteverket får begära in. Det som aktualiseras är således rätten att undanta handlingar.<sup>220</sup>
- Kammarrätten konstaterar i S Reg-målet att även om revisionsbeslutet ej går att överklaga enligt 6 kap 2 § TL ska dess riktighet och rimlighet kunna komma att bedömas i ett mål om begäran att undanta handlingar. Kammarrättens uttalande kan här uppfattas som rent lagstridigt.

---

<sup>218</sup> Se 2.4, 2.4.3 och 2.5.

<sup>219</sup> Se 2.5.

<sup>220</sup> Se 3.4.

## 6 Tredjemansrevision utomlands

### 6.1 Introduktion och återkoppling

Så här lång i uppsatsen kan således konstateras att den generella tredjemansrevisionen är ett omdiskuterat skatteförfarande. Som en aspekt kan nu föras in att tredjemansrevision och generella kontroller är förbjudna i vissa länder. I Tyskland är också ett revisionsbeslut överklagbart. Nedan kommer det översiktligt att beskrivas hur andra länder tillämpar eller inte tillämpar tredjemansrevision och generella kontroller.

### 6.2 Tredjemansrevision i Tyskland

Tredjemansrevision i Tyskland är inte tillåtna utan kräver den skattskyldiges medgivande. Således har myndigheten ingen rätt att framtvunga information om den som revideras motsätter sig att lämna ut information om tredje man. Inte heller får myndigheten utföra taxeringsrevision enbart i syfte att få in uppgifter om tredje man. Den åtgärd som skattemyndigheten istället kan företa är att begära in uppgifter från tredje man, om man inte når framgång med detta kan myndigheten istället försöka få fram uppgifter via andra informationskanaler. Då den reviderade motsätter sig att lämna ut information kan skattemyndigheten också göra en skönsmässig bedömning av intäkter och kan även neka yrkade avdrag.<sup>221</sup> Så kallade *fishing expedition* anses inte heller tillåtna.<sup>222</sup>

Ett beslut om taxeringsrevision ska innehålla uppgifter om vilka personer eller företag som ska granskas. Även innehåll som vilka skatter, vilken tidsperiod och besvärshänvisning ska vara med i beslutet.<sup>223</sup> Ett beslut om taxeringsrevision kan inte överklagas särskilt men själva innehållet i beslutet kan överklagas. Detta innebär att revisionens genomförande och annat innehåll kan överklagas till Skattemyndigheten.<sup>224</sup> Även formella fel och brister i revisionsbeslutet kan överklagas.<sup>225</sup> Ett överklagande av Skattemyndighetens beslut kan sedan prövas av skattedomstol om den skattskyldige inte är nöjd med det beslut som Skattemyndigheten fattat.<sup>226</sup> Skattemyndigheten behöver dock inte invänta en dom från domstol utan kan utföra revisionen i väntan på dom, detta då den skattskyldige inte ska kunna utnyttja situationen med ett överklagande och

---

<sup>221</sup> Höglund, M, SN 2010 s 8-9 och Höglund, M s 317-318.

<sup>222</sup> 93 § AO och Höglund, M s 318.

<sup>223</sup> 196 AO och Höglund, M s 314 med hänvisning till Mösbauer.

<sup>224</sup> 347 § AO och Höglund, M s 314.

<sup>225</sup> 193 § AO och Höglund, M s 314 med hänvisning till Mösbauer.

<sup>226</sup> 40 § FGO och Höglund, M s 314.

således fördröja själva revisionsförfarandet. Dock kan den skattskylige i vissa fall få uppskov genom att begära anstånd med genomförande, detta av hänsyn till rättssäkerhetsskäl.<sup>227</sup>

### 6.3 Tredjemansrevision i Danmark, Norge och Storbritannien

I Danmark är tredjemansrevision tillåtna men mer vanligt är att skattemyndigheten utför revisionen i form av ett föreläggande. Proportionalitetsprincipen gör sig här gällande och det ska finnas en god grund för inhämtande av uppgifter avseende tredje man.<sup>228</sup> I Norge däremot är tredjemansrevisioner inte tillåtna men skattemyndigheten har vidsträckta befogenheter att istället begära in uppgifter från tredje man som är uppgiftsskyldig enligt Ligningsloven<sup>229, 230</sup>. I Storbritannien är tredjemansrevision inte heller tillåten. Skattemyndigheten har inte heller någon formell rätt att utföra taxeringsrevisioner, endast om det föreligger någon misstanke om brott kan myndigheten granska bokföring mot den reviderades vilja.<sup>231</sup> Skattemyndigheten kan inte heller skicka en förfrågan, avseende inkommande av uppgifter, utom i vissa särskilda fall.<sup>232</sup> Så kallade *fisibing expeditions* är inte tillåtna i Danmark eller Storbritannien men kan förekomma i Norge.<sup>233</sup>

---

<sup>227</sup> 361 § AO, 69 § FGO och Höglund, M, s 314.

<sup>228</sup> Höglund, M, SN 2010 s 3-4.

<sup>229</sup> Ligningsloven kan likställas med Skatteförfarandelagen och Taxeringslagen (1990:324).

<sup>230</sup> Höglund, M, SN 2010, s 6.

<sup>231</sup> Höglund, M, s 375.

<sup>232</sup> Höglund, M, SN 2010 s 10-12.

<sup>233</sup> Höglund, M, s 375.

## 7 Analys och diskussion

### 7.1 Rättsfallsanalys

De rättsfall som tidigare i uppsatsen har berörts kommer nu närmare granskas och analyseras. Hur tolkar och tillämpar domstol bestämmelsen om generella kontroller, vilka rättskällor tillmäts betydelse och vilka tolkningsmetoder används är något som kommer diskuteras nedan.

I Mikroficher målet finner HFD ledning i förarbetena och klargör rättsläget genom att konstatera att lagstiftningen på området enligt gamla taxeringslagen innebär att Skatteverket inte kunde genomföra en tredjemansrevision med stöd av 56 § 2 mon gamla taxeringslagen. HFD går således in och gör en subjektiv tolkning av lagtext som således stödjer sig på förarbetsuttalanden.<sup>234</sup> Det efterkommande Hägglöfsmålet får en eftersmak av tidigare avgörande men där menar HFD att trots att lagtextens ordalydelse kan ge uttryck för att en revision av den typ som Skatteverket företagit, i detta målet en generell kontroll, måste ändå revisionsinstitutet tillmätas den restriktivitet som förarbetena ger uttryck för. HFD tolkar således lagrummet utifrån förarbetsuttalanden om restriktivitet, återigen en subjektiv lagtolkning. Den senare praxis som nu kommer berör mestadels rätten att undanta handlingar.<sup>235</sup> I Bahnhof-målet är det som gör sig påtagligt, och som berör själva revisionsändamålet, är bolagets yttrande rörande massinsamling av uppgifter. Bolaget hävdar här att en del av uppgifterna som Skatteverket begär in är ”onödiga” uppgifter som inte behövs för det ändamål som Skatteverket angivit som grund för kontrollen. De anser att uppgifter som är ”onödiga” inte kan vara av väsentlig betydelse för kontrollen. Det fanns inte heller något skäl angivet till varför man begärde in en sådan massinsamling med uppgifter. Bolaget hävdar också att Förvaltningsrätten genom sin dom godtagit att Skatteverket i sitt vitesföreläggande ökat omfånget från sitt tidigare föreläggande och genom detta har utökat uppgiftsinsamlingen till att omfatta även andra uppgifter än vad som framgått av föreläggandet. Kammarrätten tydliggör här att det inte finns några begränsningar när det

---

<sup>234</sup> Se 5.2.

<sup>235</sup> Se 5.3.

gäller omfattningen av de uppgifter som får hämtas in av Skatteverket. Således kan en relevansprövning av uppgifter inte ske.<sup>236</sup>

I Swedbank-målet avsåg även denna av Skatteverkets utställda begäran ett mycket stort antal uppgifter. Här konstaterades då att lagstiftningen inte ger utrymme för att ta hänsyn till att framtagandet av uppgifterna kan komma att kräva betydande personella och datatekniska resurser. Arbetet är kringgärdat av säkerhetsåtgärder som Skatteverket närmare har redogjort för i målet. Åtgärderna får anses uppfylla rimliga krav på rättssäkerhet för den enskilde och ett skydd för de framtagna uppgifterna. För Skatteverkets hantering i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt gäller vidare sekretess för uppgifter om enskilds personliga och ekonomiska förhållanden.<sup>237</sup>

Kammarrätten i S Reg AB-målet görs ett konstaterande att även om revisionsbeslutet ej går att överklaga ska dess riktighet och rimlighet kunna komma att bedömas i ett mål om begäran att undanta handlingar. Enligt bestämmelsen i 6 kap 2 § TL får beslut om taxeringsrevision ej överklagas. Kammarrätten gör här ett direkt lagstridigt uttalande. Även om detta inte är en prejudicerade dom så är det ändock ett ställningstagande av Kammarrätten som sedan har använts inom praxis och doktrin. Vidare går Kammarrätten in och granskar ändamålet med revisionsbeslutet och finner att en del därav inte är tillräckligt precis och till och med vidlyftig. Kammarrätten, till skillnad mot målen Bahnhof och Swedbank, hänvisar inte till förarbetena vid redogörelse av vad som gäller vid tredjemansrevision. De företar varken en objektiv, subjektiv eller teleologisk tolkning utan en tolkning som kan uppfattas som rent lagstridig. Tolkningen ger upphov till frågor avseende legalitetsprincipens efterlevnad då domstol kan gå in och tolka en bestämmelse rakt emot den objektiva lydelsen.<sup>238</sup>

Vidare kommer nu SEB-målet där avgörande föll till SEB:s fördel där HFD avgjorde att kontrollintresset inte stod i proportion till skyddsintresset. Detta då många utav handlingarna som Skatteverket begärde in var skyddade med tystnadsplikt. Således föll tredjemansrevisionen på proportionalitetsprincipen. Men en stor del av rättsfallet berör också frågan huruvida bestämmelsen i 3 kap 8 § 2 st TL ska tolkas och tillämpas. En

---

<sup>236</sup> Se 5.4.

<sup>237</sup> Se 5.5.

<sup>238</sup> Se 5.6.



uppfattning till hur bestämmelsen *kan* tolkas och hur HFD *faktiskt tolkar* bestämmelsen redogörs enligt följande exempel;<sup>239</sup>

1. Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision också för att *inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket* av någon annan än den som revideras  
eller
2. Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision också för att inhämta uppgifter av betydelse *för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras*

Många har läst bestämmelsen som att bestämmelsen avser kontroll av tredje man för att få uppgifter som är av betydelse för en *pågående* kontroll enligt första stycket (tolkning 1) medan HFD kan ha tolkat bestämmelsen som att det inte behöver finnas en redan pågående kontroll (tolkning 2)

I SEB-målet fastslog HFD att vid tolkningen av 3 kap 8 § 2 st TL behövdes inte en redan pågående utredning äga rum för att tillåta en generell tredjemansrevision. Detta är vad många anser vara en *fishing expedition*, ett så kallat planlöst letande för se vad man stöter på och med hänsyn till de material som hittas inleda en utredning av annan. I just detta fallet med SEB fastslog man att det var en lagenlig revision, många tolkar det som att det var frågan om en *fishing expedition* där Skatteverket letade efter uppgifter enligt någon slumpvals metod där de ville ha fram konton med slutsiffra fem. HFD fastslog att detta förfarande var godkänt, men detta innebär ju inte att liknande kontroller kommer vara tillåtna. En revision är inte den andra lik och en stor del av att få utföra själva revisionen vilar på revisionsbeslutet. Som redogjorts för ovan har Kammarrätten i ett avgörande gått in och granskat själva innehållet i beslutet och även prövat dess rimlighet och giltighet.<sup>240</sup> Så det återstår att se huruvida nästa generella tredjemanskontroll kommer tolkas och hur rättstillämpningen då ser ut enligt skatteförfarandelagens bestämmelser.

---

<sup>239</sup> Hultqvist, A, SvSkT 3.2012, s 248.

<sup>240</sup> Se 5.7.

Kammarrätten och HFD verkar var helt överrens om hur rättsläget avseende generella kontroller ser ut då de i sina avgöranden i Bahnhof, Swedbank och SEB-målen företar nästan exakt samma redogörelse för vad en generell tredjemansrevision innebär och hur bestämmelsen avseende kontrollen ska tillämpas. Detsamma gäller för när kammarrätterna konstaterar att de angiva bestämmelserna i lagen inte ges någon begränsning vad gäller omfattning av de uppgifter som av Skatteverket får begära in. Av dessa konstaterande borde således slutsatsen kunna dras att domstol uppfattar rättsläget som klart. Detta innebär inte isig att generell tredjemansrevision inte är kontroversiellt förfarande för detta kan konstaterats genom studerande av praxis och doktrin.<sup>241</sup>

## **7.2 Är den generella kontrollen ett rättssäkert förfarande?**

Domstolarnas följsamhet till förarbeten är påtaglig som redogjorts för i kap 2 men också genom analys av rättsfall.<sup>242</sup> Vid studerande av förarbetena till taxeringslagen samt gamla taxeringslagen är förarbeten är minst sagt konsekventa eller lätta till sin utformning att följa. Man kan således knappast förutsätta att en skattskyldig upplever förfarandet som förutsebart när man inte ens kan finna ledning i förarbeten till nu aktuell lagstiftning. När tredjemansreglerna överfördes till Skatteförfarandelagen fördes de över oförändrade i sak.<sup>243</sup> Reglerna genomgick således ingen förändring trots hård kritik från remissinstanserna. Om nu själva förfarandet med generell kontroll är så kontroversiellt borde reglerna genomgå en objektiv granskning. Det har i ett direktiv från regeringen förts fram att reglerna avseende tredjemansrevision kommer att ses över. Regeringen anser här att det finns anledning att se över bestämmelsen och utreda dess utformning för att kunna stärka rättssäkerheten för den som revideras och för den som kontrollen avser. Det diskuteras också huruvida den generella kontrollen, som innebär att stora mängder material hämtas in, är ett effektivt arbetssätt för Skatteverket och om ingreppet är proportionerligt. Det återstår således att se huruvida reglerna kommer att genomgå någon förändring och om bestämmelsen om generell tredjemansrevision kommer att bli mer tydlig och klar.<sup>244</sup>

---

<sup>241</sup> Se 5.1.4 och 5.6.

<sup>242</sup> Se 7.1.

<sup>243</sup> Se 3.2 och 3.5.3.

<sup>244</sup> Direktiv 2012.14

### 7.3 Följs legalitetsprincipen?

Det mest naturliga för att upprätthålla legalitetsprincipen och därigenom förutsebarhetskravet borde vara att genom förarbeten ta fram en konstruktiv lagtext där ledning kan finnas för den skattskyldige. Det som borde vara raka motsatsen och som faktiskt har skett är att överföra bestämmelser oförändrade i sak med motivering att det inte finns något genomarbetat underlag för att se över reglerna. Om det nu i remissinstanser, förarbeten, praxis, doktrin och artiklar diskuterats länge huruvida generell tredjemansrevision är tillåten enligt lag måste detta tolkas som att det finns en stor osäkerhet. Att domstol nu i SEB-målet endast nöjer sig med att motivera sitt avgörande med att referera till förarbeten måste ju i sin tur leda till ännu mer osäkerhet då rättsläget anses klart och tydligt enligt domstolen. Ett mer slående avgörande var kanske väntat men framförallt välbehövligt för att tillfredställa rättssäkerheten och den stora osäkerhet som råder avseende förfarandet med generella kontroller.<sup>245</sup>

Som konstaterats i uppsatsen letar många skattskyldiga ledning för hur lagen ska tillämpas i myndighetsföreskrifter och inte i lagtext. Den handledning som finns att tillgå vad gäller handledning för skatterevision är från 2004 och omfattar således ej bestämmelserna i skatteförfarandelagen utan återger bestämmelser från taxeringslagen. Det redogörs därför inte för någon ny rättspraxis avseende tredjemansrevision då handledningen är såpass gammal och flertalet av de berörda rättsfallen i uppsatsen har avgjorts efter 2004. Skatteverket måste således också uppfatta rättsläget som klart då ingen uppdatering sker.<sup>246</sup>

### 7.4 Har Skatteverkets givits för stora befogenheter avseende revisionsbeslutets innehåll?

Kan det vara en trend att domstolen är mer uppmärksam på Skatteverkets vidsträckta befogenheter och således finner att avgörande avseende revisionens syfte och ändamål kräver domstolsavgörande för att uppdatera rättsläget. Det är svårt att veta om Skatteverket går utöver sina befogenheter när de inte behöver precisera syftet mer än *att kontroll utförs i syfte att få in uppgifter för en kontroll avseende annan än den som reviderar*. En viss framgång tycks ändå ha uppnåtts då kammarrätten i SE-målet avgjorde att Skatteverket

---

<sup>245</sup> Se 5.7.

<sup>246</sup> Se 2.6

var tvungen att precisera vilka handlingar som avsågs i revisionsbeslutet för att kunna inhämta de begärda handlingar. Domstolen menade också på att de handlingar Skatteverket hade begärt var mycket omfattande och att detta skulle innebära att Skatteverket fick del av en stor mängd överskottsinformation. Här sätter således domstolen gränsen för omfattning på handlingar som Skatteverket begär in. En del av handlingar har således ansetts vara onödiga för syftet och ändamålet med revision.<sup>247</sup>

Även överklagandeförbudet vad gäller ett revisionsbeslut är intressant ur en rättssäkerhetssynpunkt. Ett överklagande av revisionsbeslut är möjligt i Tyskland medan Sverige istället har valt att tillämpa bestämmelsen om rätten att undanta handlingar från en kontroll. Enligt tyskt rätt kan man överklaga innehållet i revisionsbeslutet vilket inte finns möjlighet till i Sverige p.g.a. effektivitetsskäl. Dock har viss tendens visat åt att domstolen faktiskt har gått in och granskat syftet och ändamålet med revisionen. Dessutom har det framkommit från en av kammarrättens domar att ett besluts rimlighet och riktighet kan prövas i mål om undantag av handlingar. Även om Kammarrättens domar inte har prejudicerande verkan får det ändå ett genomslag i praxis och doktrin.<sup>248</sup>

Skatteverket har således givits stora befogenheter vad gäller vem och vilka handlingar som får granskas. Här har Skatteverket fått en roll som både rättsskipare och rättstillämpare då de själva sätter ramarna för revisionen. Önskvärt vore istället om det fanns en mer tydlig lagstiftning på området. Således skulle då Skatteverket ha direkt stöd i lag vid myndighetsutövandet vilket också skulle innebära att legalitetsprincipen efterlevs.<sup>249</sup>

Efter granskning av praxis vad gäller generell tredjemansrevision tycks rättsläget uppfattas som klart av domstol. Detta samtidigt som en stor del av Sveriges medborgare uppfattar rättsläget som oklart, lagstiftningen som vag och otydlig och en stor oenighet råder om generella kontroller faktiskt är tillåtna och har stöd i lag. Som aspekt på problematiken kan nämnas att generella tredjemansrevision faktiskt inte är tillåtna i flera länder som Tyskland, Storbritannien och Norge. I Tyskland är även ett beslut om revision överklagbart vilket innebär att beslutet genomgår en rättslig prövning. Det

---

<sup>247</sup> Se 5.8 och 4.5.

<sup>248</sup> Se 4.6 och 6.2.

<sup>249</sup> Se 2.6.

behöver således inte innebära en självklarhet för Skatteverket att kunna utföra generella kontroller då detta verktyg i andra rättsordningar faktiskt inte är tillåtet. Förfarandet behöver således inte anses ha en självklar och given plats i rättssystemet.<sup>250</sup>

## 7.5 Kan generell kontroll bli ett mer rättssäkert förfarande?

Ett revisionsbeslut går inte att överklaga. För att få till stånd en rättslig prövning av beslutet krävs således att den reviderade begär att få handlingar undantagna från revision. Kammarrätten har i ett avgörande uttalat att ett besluts rimlighet och riktighet kan komma att prövas i mål om undantagande av handlingar. Enligt lag ska det inte vara möjligt att kunna pröva innehållet i ett revisionsbeslut. Skatteverket har givits stora befogenheter vad gäller själva innehållet i beslutet, vad och vem som ska granskas och rättshandlingarnas omfattning. Föreligger särskilda skäl kan Skatteverket med stöd i lag besluta att inte närmare precisera vem eller vilken rättshandling som ska granskas. Vad särskilda skäl är finns varken definierat i lagtext eller förarbeten och liten ledning finns att finna i praxis. En lösning på problematiken med generella kontroller kan vara att ett beslut om att få genomföra en sådan kontroll, de lege ferenda, ska fattas av Förvaltningsdomstol på *initiativ* av Skatteverket.<sup>251</sup> Domstol granskar således beslut om generell tredjemansrevision och kan genom ett avgörande besluta om kontrollen får genomföras. Således leder detta inte till någon diskretionär befogenhet för Skatteverket då en utomstående part först granskar revisionsbeslutet samtidigt som beslutet genomgår en rättslig prövning redan innan kontrollen genomförs. Detta innebär också färre processer där den reviderade måste begära att få handlingar undantagna och kontrollen står inte stilla i väntan på en domstolsprövning som kan ta flera år om det ska prövas i flera instanser.<sup>252</sup>

Diskussioner om huruvida ett beslut om revision ska ses som en tvångsåtgärd har cirkulerat länge men detta resonemang har inte fått något vidare genomslag sen det avgjorts i både domstol och genom uttalanden i förarbeten och statens offentliga utredningar. Tanken om att en tredjemansrevision kan utföras som en tvångsåtgärd är ändock inte helt främmande då flera författare i doktrin anser att förfarandet med revision inte direkt sker i *samverkan* med den reviderade. Ett företag som utsätts för

---

<sup>250</sup> Se 6.2 och 6.3.

<sup>251</sup> Höglund, M, s 380.

<sup>252</sup> Se 4.3, 4.6 och 5.8.

revision kan ju inte direkt motsätta sig den. Även vissa utav tvångsåtgärdsbesluten kan överklagas och således genomgår beslutet en rättslig prövning. Om ett revisionsbeslut avseende generell tredjemansrevision utfärdades som en tvångsåtgärd skulle således beslutet omgärdas av rättssäkerhetsgarantier då ett överklagande av vissa tvångsåtgärder kan ske. Detta skulle samtidigt innebära att det sätts en stämpel på att denna typ av kontroll faktiskt inte är en samverkanrevision då den bland många tycks upplevas som ”*an offer you can't refuse*”.<sup>253</sup>

---

<sup>253</sup> Se 4.8.

## 8 Slutsats

Generella kontroller är ett omtvistat förfarande och har länge varit det. Det är numera avgjort genom en dom från HFD att generella kontroller har stöd i lag och rättsläget på den punkten anses således som klart och tydligt. Skatteverket kan besluta om att utföra en generell kontroll om det föreligger särskilda skäl. Någon närmare definition av rekvisitet finns ej i lagtext och således ges befogenheter till Skatteverket att avgöra vad ett sådant beslut ska innehålla. Att kunna utföra generella kontroller är ett viktigt verktyg för Skatteverket vid avslöjande av skatteundandragande och således anses befogenheterna vara i sådan utsträckning som anses rimlig med hänsyn till rättssäkerheten och föreskriftskravet. Ett beslut om revision kan inte anses vara ett tvångsmedel då detta avgjorts genom en prejudicerande dom och dessförinnan genom uttalande i förarbeten. Att legalitetsprincipen följs framgår genom studerande av rättspraxis. Domstol lägger stor vikt vid lagtextens ordalydelse vid rättstillämpning men söker viss ledning i förarbeten för att tolka oklara och vaga bestämmelser. Det är därför viktigt att redan vid rättsskipandet vara medveten om de befogenheter som kan sanktioneras ut till Skatteverket genom bemyndigande från Riksdagen till Regeringen. Det är således av stor vikt att bestämmelser i lag ges en tydlig och klar utformning där lite utrymme lämnas för tolkning. Rättssäkerheten vad gäller förfarandet med generella kontrollen kan stärkas ytterligare, ett alternativ är att överklagandeförbudet tas bort och ett andra alternativ är att domstol fattar beslut om generell tredjemansrevision på *initiativ* av Skatteverket. Således skulle revisionsbeslutet genomgå en rättslig prövning innan själva utfärdandet av kontrollen. Men så länge som den som revideras har rätt att undanta handlingar genomgår revisionsbeslutet indirekt en rättslig prövning samtidigt som Skatteverket redan innan beslut om generell kontroll utfärdas måste iaktta den numera lagfästa proportionalitetsprincipen där myndigheten måste göra en noga avvägning mellan den skattskyldiges skyddsintresse och ändamålet och syftet med kontrollen. Förfarandet avseende den generella tredjemansrevisionen anses således vara rättssäkert.





## Referenslista

### Offentligt tryck

#### Propositioner

Prop 2010/11:165	Prop 2010/11:165. Skatteförfarande.
Prop 1996/97:100	Prop 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar m.m. Del 1.
Prop 1993/94:151	Prop 1993/94:151. Rättssäkerhet vid beskattning.
Prop 1987/88:65	Prop 1987/88:65 om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m.
Prop 1955:160	Förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september (nr 379) m.m.

#### Förordning

Förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket

#### Statens offentliga utredningar

SOU 1996:79	Översyn av revisionsreglerna.
SOU 1993:62	Rättssäkerheten vid beskattning.
SOU 1984:54	Tvångsmedel Anonymitet Integritet.

#### Kommitédirektiv

Direktiv 2012.14	Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet, 2012-03-08.
------------------	---

#### Litteratur

Bergström, Sture, Andersson, Torbjörn, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Liber AB, Juridikens termer, 9 upplagan, Falköping 2004.

Lagkommentar Zeteo, Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, skatteförfarande, 1992, (uppdaterad 2012-03-01)

Kellgren, Jan, ”Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning”, SvJT 2002 s 514.

Kellgren, Jan, Mål och tolkningsmetoder vid skattelag, Uppsala 1997.

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, Utgåva 6:1, Uppsala 2010.

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995.

Hultqvist, Anders, Rättssäkerheten vid en offensiv kontrollverksamhet, Rapport 1997/98:6, Resursförstärkning till skattemyndigheternas kontrollverksamhet.

Hultqvist, Anders, Skatteverkets snokande måste prövas rättsligt, Dagens Industri (debatt) 2010-02-23.

Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT 2005:5.

Hultqvist, Anders, Tredjemansrevision – *fishing expedition*? SvSkT 3.2012.

Hultqvist, Anders, Vad är rättssäker beskattning, SvSkT 8/98

Höglund, Mats, Tredjemansrevision grundad på bankkontons slutsiffra, SN nr 7-8, 2011.

Höglund, Mats, En jämförelse av taxeringsrevisioner i olika länder, SN 2010.

Höglund, Mats, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, Stockholm 2008

Jareborg, Nils, Rättsdogmatik som vetenskap. Svensk Juristtidning 2004.

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, Utgåva 6:1, Uppsala 2010.

Ljungman, Seve, Om skattefodran och skatterestitution, Stockholm 1947.

Melz, Peter, Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, SN 1992.

Moell, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Lund 2003.

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, Uppsala 2011.

Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer - Allmänna råd och andra uttalande på skatteområdet, Uppsala 1995.

Rabe Gunnar, Melbi, Ingrid, Det svenska skattesystemet, Stockholm 2006.

Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007.

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation, upplaga 2:1, Vällingby 2007.

Sjölin, Claes, Svenska beslut om taxeringsrevision krockar med Europakonventionen, Advokaten 1990 s 287.

Zetterström, Stefan, Juridiken och dess arbetssätt, Upplaga 2, Uppsala 2012.

Skatteverket Handledning skatterevision, SKV 621, Utgåva 2, 2004.

## **Rättsfall**

RÅ 1985 2:29.

RÅ 1986 ref 69.

HFD mål nr 7066-10.

KamR mål nr 1173-12.

KamR mål nr 2592-08.

KamR mål nr 8858-07.

KamR mål nr 8949-00.