

2014-01-23

Dnr SU FV-1.1.3-2873-13

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättsäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62), avseende tredjemanskontroll och ersättning för processkostnader

Sammanfattning

Juridiska fakultetsnämnden avstyrker att utredningens förslag om *ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning* (kap. 11 i betänkandet) och förslaget om *tredjemanskontroll* (kap. 12 i betänkandet) läggs till grund för lagstiftning och förordar att frågorna utreds på nytt.

Tredjemanskontroll

Frågan om tredjemanskontrollens existens, omfattning och närmare reglering har alltsedan RÅ 1985 2:29 (*Mikrofiche-målet*) och RÅ 1986 ref. 69 (*Hägglöfs-målet*) varit föremål för debatt och delade meningar. Reglerna om s.k. generell tredjemansrevision (prop. 1987/88:65) antogs mot den dåvarande borgerliga oppositionen inställning (SkU 1987/88:17). Därefter avskaffades generell tredjemansrevision (SOU 1993:62, prop. 1993/94:151), för att sedan återkomma i ett förslag om ett nytt system om skattebetalningar (prop. 1996/97:100, kap. 27).

Innebörden av den lagregel som gällt sedan den 1 november 1997 (numera införd i 41 kap. 2 § andra stycket skatteförfarandelagen, SFL) är oklar i flera avseenden. Det är även oklart hur den i alla avseenden förhåller sig till europarätten, bl.a. den praxis från Europadomstolen som avser artikel 8 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna (EKMR).

Frågan har varit omtvistad i flera fall i underrätterna och i HFD 2012 ref. 12 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att generella skatterevisioner i princip är tillåtna enligt lagstiftningen, att skyddet i EKMR eller EU:s rättighetsstadga inte omfattade revisionsbeslutet, men också att beslutet var oproportionerligt eftersom det saknades effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser. En liknande dom meddelades av kammarrätten i Stockholm samma år (2012-05-22, mål nr

Juridiska fakulteten

1173-12), med ungefär samma motivering avseende Skatteverkets (SKV) begäran att få ut uppgifter om domännamnsinnehavare hos Stiftelsen för internetinfrastruktur (som hantearar huvuddomänen .se), dvs. en mycket omfattande kontroll i förhållande till det angivna syftet kombinerat med ett stort antal uppgifter med betydande skyddsintresse.

Rättsläget får nu anses vara att den generella skatterevisionen i princip ger Skatteverket rätt att hos varje företag inhämta information om vem som helst och att den enda begränsningen är skyddsvärda handlingar eller annan skyddad information. Det har dock ansetts som oproportionerligt att kräva att en bank eller ett internetföretag ska klara av att göra denna bedömning när ett stort antal uppgifter begärs in av SKV.

Utredningen föreslår att denna befogenhet tydligt kommer till uttryck i lagtext (41 kap. 2c § 1-2 st SFL): ”Tredjemansrevision får användas även för att samla in uppgifter för att förbereda kontroll av någon annan än den som revideras. – En sådan tredjemansrevision får dock användas endast om det finns anledning att anta att uppgifter från den reviderade är av betydelse för kontrollen.”

Med ”kontroll av någon annan” avses vem som helst, som ännu inte är känd. I motiven sägs: ”Det bör föreligga anledning att anta att kontrollen rörande den skatteundrande företeelsen typiskt sett kan förväntas möjliggöra kontroll av kontrollvärda subjekt” (s. 414). Tanken är att det inte ska ställas några högre krav för att uppgifter från den reviderade ska anses vara ”av betydelse för kontrollen”, vilket upprepas i betänkandet (s. 415, 499). När och under vilka förutsättningar en sådan ”kontroll” får inledas lämnas oregerat.

Sammantaget innebär den föreslagna lagregleringen med rekvisit såsom ”kontroll av någon annan” (i syfte att finna ”kontrollvärda subjekt”) och med den enda begränsningen att det finns anledning att anta att uppgifterna är ”av betydelse för kontrollen” att befogenheten att hos företag och andra bokföringsskyldiga söka uppgifter om andra än den reviderade, är omfattande och utan klara gränser.

Enligt 2 kap. 21 § regeringsformen (RF) får en begränsning av skyddet enligt 2 kap 6 § RF, bl.a. mot husrannsakan och liknande åtgärd, aldrig gå utöver vad som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle och vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den (dvs. ett i det närmaste identiskt krav som i artikel 8 EKMR). Utredningen beskriver i allmänna ordalag grundlagsskyddet i 2 kap. 6 § RF och artiklarna 8 och 13 i EKMR, men konkluderar endast att skatterevision inte omfattas av skyddet i 2 kap. 6 § RF, då det inte är ett tvångsmedel, och att det såvitt utredningen känner till inte finns något avgörande som talar för att de svenska reglerna om tvångsåtgärder vid tredjemanskontroll skulle strida mot rättigheterna i artikel 8 (s. 382).

Fakultetsnämnden anser att detta bör utredas ytterligare. ”Taxeringsrevision” (som skatterevision då kallades) nämndes i grundlagens förarbeten som en med husrannsakan ”liknande åtgärd” (se SOU 1975:75 s. 146 f.). Med utvidgningen av 2 kap. 6 § RF år 2010 (ett nytt andra stycke) har frågan accentuerats ytterligare (”betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke”). Enligt fakultetsnämnden behövs en bättre precisering i lagen, så att Skatteverket och domstolarna kan pröva – och de reviderade och de kontrollerade kan förutse – när och i vilken omfattning uppgiftsinsamlande avseende andra än den reviderade är godtagbart. Detta måste rimligen också ställas i relation till de kontrolluppgifter som antingen obligatoriskt ska lämnas årligen eller efter anmodan av SKV enligt skatteförfarandelagen.

Europadomstolen fastslår i en dom 2013-03-14 (*Case of Bernh Larsen Holding AS and others v. Norway* (24117/08)) avseende en norsk skatterevision och artikel 8 i EKMR att (p. 116): "Although the disputed measure was not equivalent to a seizure imposed in criminal proceedings or enforceable on pain of criminal sanctions (see paragraph 43 above), the applicant companies were nonetheless *under a legal obligation to comply with the order* to enable such access. The imposition of that obligation on the applicant companies constituted an interference with their "home" and undoubtedly concerned their "correspondence" and material that could properly be regarded as such for the purposes of Article 8." (*kurs. här*)

Även om HFD i SEB-målet ovan utgår från uppfattningen att revisionsbeslutet inte är en tvångsåtgärd och därför inte behöver beakta skyddet i EKMR eller EU:s rättighetsstadga, visar avgörandet i Europadomstolen att både grundlagsskyddet och EKMR kan bli aktuella när revisionen är kopplad till ett viteshot (41:12 och 44:1 SFL) eller läggs till grund för bevissäkring (45:3-7 SFL); se vidare SOU 1992:63 s. 155 ff. Vitesföreläggandet följer direkt, utan ytterligare krav, när den reviderade inte medverkar (se 41:12 SFL), varför redan revisionsbeslutet måste omgärdas med de förutsättningar som fordras för att kraven i 2 kap. 21 § ska anses vara uppfyllda (se HFD:s resonemang i 2012 års rättsfall ovan).

Mot den bakgrund som ges i betänkandet är det också oklart vad ändamålet med generella tredjemansrevisioner är och i vilka fall som denna omfattande befogenhet behövs. Som skäl för kontrollbefogenheten anför utredningen, med hänvisning till SKV:s uppgifter, att generella tredjemansrevisioner i 80-90 % av fallen avser grov ekonomisk brottslighet (se bet. s. 369, 409). I sådana fall borde befogenheterna enligt 28 kap. 1 § rättegångsbalken beröras eller relateras till den generella tredjemansrevisionen, eftersom det redan finns regler om husrannsakan vid misstanke om brott och sådan även får företas hos "tredje man" om det föreligger "synnerlig anledning att det vid rannsakingen ska anträffas föremål som kan tas i beslag eller i förvar eller att annan utredning om brottet eller om förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken kan vinnas".

Det är också oklart vad som avses med den föreslagna rätten för den enskilde som kontrollen avser att begära att uppgift eller handling "undantas från att läggas till grund för beskattning" (se det föreslagna 47a kap. SFL). Undantag får inte begäras förrän underrättelse till den enskilde skett (3 §) och underrättelse ska inte ske förrän "en uppgift eller handling avseende honom eller henne kan komma att läggas till grund för beskattning" (4 §). Då ska domstol kunna besluta att undanta handlingen eller uppgiften om den är skyddsvärd enligt 47 kap. SFL och i sådant fall får SKV inte återge eller återropa innehållet eller handlingen (5 §).

Denna ordning föreslås eftersom det skulle medföra "betydande fördröjningar i revisionsarbetet" om denna möjlighet till prövning gjordes innan handlingarna överlämnades till SKV. Det tyngsta skälet enligt utredningen är dessutom att det i många fall finns ett intresse av att den som kontrollen avser inte känner till beslutet om tredjemansrevision innan den företagits (se betänkandet s. 418).

De föreslagna reglerna medför sannolikt också att det skydd som den nuvarande lagstiftningen ger, och som visade sig verksamt i de båda ovan nämnda målen från 2012, inte längre kommer att bestå, eftersom den reviderade då inte längre kommer anses behöva skyddas dem som kontrollen avser. Den som kontrollen avser kan då sägas ha fått ett an-

nat, kompletterande, skydd, som dock inte hindrar att SKV får tillgång till uppgifterna eller handlingarna men likväl inte kan åberopa dem i processen.

Det är osäkert vad utredningen försöker att åstadkomma. Undantagsreglerna syftar ju till att känsliga uppgifter *inte* ska komma *till myndighetens* kännedom, dvs. att en enskild inte ska behöva lämna ifrån sig dem till en myndighet. Så måste man rimligen också förstå skyddet i 2 kap. 6 § RF och i artikel 8 i EKMR. De föreslagna reglerna riskerar emellertid att medföra att myndigheterna i större utsträckning än nu får tillgång till känsliga uppgifter, även sådana som undantogs i 2012 års rättsfall ovan.

Även den föreslagna regleringen om ”överskottsinformation” visar detta: ”Revisorn får inte söka efter handlingar som inte omfattas av revisionsbeslutet. – Skatteverket får dock återge eller åberopa innehållet i en handling som inte omfattas av revisionsbeslutet, eller uppgift i en sådan handling, om Skatteverket, trots vad som föreskrivs i första stycket, får kännedom om handlingen vid revisionen.”(41:7a SFL i förslaget).

De ovan nämnda oklarheterna medför enligt fakultetsnämnden att förslagen inte kan anses tillräckligt utredda och motiverar att en ny utredning företas om hur reglerna om generella revisioner för allmänt informationsinhämtande ska utformas. Utan en statsrättslig och europarättslig bakgrund riskerar Sverige annars åter att hamna i den situationen att svensk lagstiftning strider mot europarätten.

Fakultetsnämnden avstyrker därför att förslagen läggs till grund för lagstiftning och förordar att frågan ånyo utreds.

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Skälen för att begränsa rätten till ersättning, när den skattskyldige vinner framgång i målet, framstår som oklara. Att endast låta vissa enskilda få ersättning för att de annars inte skulle ha råd med ombud innebär en återgång till läget före rättssäkerhetsreformerna på 1990-talet, en slags rättshjälpslagstiftning.

Principen att en skattskyldig, som vinner framgång i en process, kan få ersättning för sina processkostnader är viktig för att Skatteverket ska ha incitament att fatta riktiga beslut från början och för att den skattskyldige ska kompenseras för att – ofta under långa tidsperioder och omfattande skriftväxling – fått kämpa för att få sin rätt tillvaratagen. Detta gäller även många av de företag som har behövt professionell hjälp för att slutligen få rätt mot Skatteverket.

Under senare tid har i ett inte ringa antal processer mot företag kammarrätterna dömt ut mycket höga ersättningar till de skattskyldiga företagen. Kammarrätten i Stockholm har också i förhållandevis skarpa ordalag ansett att Skatteverket utfört svag och oklar processföring (mål nr 8755-12 NC Advisory AB). I ett fall i kammarrätten i Sundsvall (mål nr 129-12 Exec Finance) dömdes ersättning ut trots att den skattskyldige tappade tvisten, under påpekande om Skatteverkets processföring.

Det finns god grund för att anta att en ersättningskyldighet för tappande part ger incitament att utöva processföringen med noggrannhet och omdöme. Det bör även gälla Skatteverket i tvister mot såväl små som stora företag.

Fakultetsnämnden anser därför att även frågan om processkostnadsersättning bör utredas allsidigt och med beaktande av ovanstående synpunkter, om regeringen överväger att ändra i den nuvarande lagstiftningen.