
240

Generell tredjemansrevision – fishing expedition?

AV ANDERS HULTQVIST

I. INLEDNING

Sedan den allmänna självdeklarationens införande år 1902 har möjligheterna och befogenheterna att kontrollera uppgifterna utvidgats successivt. Redan 1928 infördes bokföringsgranskningen och 1956 togs steget fullt ut genom möjligheten att företa en *taxeringsrevision* för kontroll av att deklarationsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt sätt. Några år senare infördes också en möjlighet att med tvång hämta räkenskapsmaterial m.m. genom lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision, vilken 1975 ersattes av den mer långtgående bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen.

Under tiden byggdes systemet med uppgifter från *tredje man*, dvs. annan än den vars självdeklaration som är föremål för granskning, ut i rask takt. Det var inte längre bara uppgifter från arbetsgivare som skulle lämnas in till skattemyndigheterna, utan också uppgifter från banker m.fl. om banktillgodohavanden, värdepappersinnehav, försäkringssparande etc. Vid 1990 års lagreformer (skattereformen och den nya taxeringslagen (1990:324), TL) kom alla dessa tredjemansuppgifter att samlas i en särskild lag, lagen (1990:325) om självdeklaration och kontroll-

uppgifter och därefter i 2001 års dito (SFS 2001:1227), LSK.¹ Många uppgifter ska lämnas obligatoriskt, medan andra på anfordran från Skatteverket.

Det är viktigt att notera att detta uppgiftslämnande har varit föremål för starka politiska dragkamper och därför reglerats strikt och noggrant i lag av riksdagen. När ett förslag till den allmänna självdeklarationens införande låg på riksdagens bord 1897 föll det efter ett brandtal av riksdagsmannen Forssell.² Vid dess införande några år senare och under de första decennierna av 1900-talet fastställdes deklara-tionsformulärets utseende av riksdagen. Det räckte senare med att det i samfällad lagstiftning angavs de uppgifter som skulle lämnas. Likadant har det naturligtvis varit med de uppgifter som under 1900-talets senare del i allt större omfattning ålagts tredje man att lämna. Vid ett tillfälle på 1980-talet fick vi dessutom en mycket omfattande ”angiveridebatt”, när sådana uppgifter skulle lämnas in av privatpersoner i särskilda fall, och ett lagförslag om uppgiftsskyldighet kom att kallas ”angiverilagen”.³ Detta visar hur känslig i integritetshänseende frågan är.

Tredjemansrevision var inte given från början. Allteftersom har dock riktad kontroll av viss tredje man (A) för att egentligen få uppgifter om en (bestämd) annan person (B) accepterats som en nödvändig del i en fullgod deklara-tions- och räkenskapskontroll. De *generella tredjemansrevisionerna* har dock ingalunda vunnit allmän acceptans. Med uttrycket avses revision av en viss person (A) för att finna intressanta uppgifter om någon annan, vem som helst (B, C, D, ..., Ö). Det uttrycktes tidigare i lagstiftningen som ”revision som förberedande åtgärd för kontroll av annan”, men som jag ska visa nedan försvann uttrycket när det under en het politisk strid gällde att undvika uppmärksamhet och tolkningsdiskussioner. (Mer om bakgrunden i avsnitt 3 nedan.)

Nu har frågan aktualiserats igen när ett mycket omfattande sökande efter uppgifter inletts hos banker, internetoperatörer och andra stora aktörer där finansiell information passerar (en skatterättsens ”FRA-lagdebatt”). Under 2009 kom domar om tredjemansrevisioner avseende internetföretaget Bahnhof, Swedbank och Centralen för Elektroniska Kort-

1. Bestämmelserna i både LSK och TL är nyligen överförda – endast i vissa avseenden ändrade och/eller omformulerade – till den nya skatteförordningen (2011:1224), SFL. I denna artikel ska jag hänvisa till både den äldre och den nya lagstiftningen i möjligaste mån, och jag påpekar skillnader endast om det är av betydelse för de diskuterade frågorna.

2. Se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995 s. 194.

3. Se riksdagens protokoll 1982/83:113, debatt mellan K-O Feldt och Knut Wachtmeister, angående lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar och prop. 1982/83:11.

transaktioner AB (CEKAB), men där fördes och avgjordes talan endast ifråga om undantagande av handling vid revision.⁴ Prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) meddelades inte.

Den 28 februari i år meddelade HFD däremot sin dom avseende en tredjemansrevision hos Skandinaviska Enskilda Banken (SEB), där Skatteverket (SKV) begärt att få vissa slumpmässigt utvalda uppgifter från bankens klientmedelskonton. Sådana konton innehåser bl.a. av advokater, för att dessa ska hålla sina klienters medel åtskilda från sina egna, varför även advokatsekretessen stod på spel. SEB vann målet, men just därför att det var advokatsekretessen som stod i fokus, inte revisionsändamålet i allmänhet, även om det var så talan huvudsakligen fördes, och domen väcker därför fler lagtolknings-, lagtillämpnings- och integritetsfrågor än den besvarar.

Den 8 mars 2012 beslöt regeringen också att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att lämna förslag på hur rättssäkerheten i vissa delar av skatteförfarandet kan stärkas ytterligare, utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskar, bl.a. avseende tredjemansrevisioner, dubbelbestraffningen (skattebrott-skattetillägg), nivåerna för skattetillägg och reglerna om ersättning för ombud m.m.

För tredjemansrevisionernas del är direktiven till en början ambitiösa, men snart dock försiktiga. Det sägs att förslag kan avse att Skatteverket i första hand bör söka informationen hos den som uppgifterna avser, att krav på specificering vad revisionen syftar till och motivering till varför efterfrågade uppgifter är relevanta för ändamålet införs samt ändrade regler för beslutsordningen. Det bör vidare övervägas om skyddet för den enskilde kan stärkas med en underrättelse till denne m.m.⁵ Det är med andra ord inga djärva grepp som utredaren förväntas ta, men slutresultatet beror naturligtvis på hur denne tolkar uppdraget och i den kreativitet som visas i att identifiera rimliga, godtagbara kontrollbehov och hur ett rättsligt skydd mot missbruk bör se ut. Här gör sig bestämdhetskravet i legalitetsprincipen gällande med kraft, vilket jag ska återkomma till i det följande.

I denna artikel ska jag först redovisa innehållet i domen, eftersom den knappast hunnit refereras utförligt än, och därvid peka på HFD:s olika vägval i resonemangen (avsnitt 2). Därefter kommer jag att ta sikte på den generella tredjemansrevisionen som fenomen och dess problem i ett

4. Se Kammarrätten i Stockholms domar 2009-09-29, mål nr 8949-07 (Bahnhof), mål nr 8858-07 (Swedbank) och mål nr 8969-08 (CEKAB).

5. Se dir. 2012:14 s. 16.

legalitets- och integritetsperspektiv (se avsnitt 3). Frågan är nämligen inte längre endast av nationellt intresse, utan implicerar både EU-rätt, konventionsrätt om mänskliga rättigheter och dubbelbeskattningsavtalsrätt (informationsutbyte), vilket också redovisas (avsnitten 4–5), innan jag gör en sammanfattande bedömning av den rättsliga problematiken.

2. SEB-DOMEN

2.1 OMSTÄNDIGHETERNA

I HFD:s dom den 28 februari 2012 (mål nr 7066-10) var frågan om en tredjemansrevision – alltså inte kontroll av banken, utan av någon annan, via banken – fick avse klientmedelskonton hos banken. Det var således inte fråga om någon signifikant annan, som skulle kontrolleras, utan en allmän, generell, insamling av uppgifter från dessa klientmedelskonton.

Av domen följer att SKV redan under 2006 hade upplyst SEB bl.a. om att uppgiftsinhämtandet skulle företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än SEB (en s.k. generell tredjemansrevision). I ett tilläggsbeslut den 18 september 2006 angavs att revisionen avsåg samtliga transaktioner på klientmedelskonton under 2005 och andra uppgifter avseende dessa konton. SEB lämnade inte ut det av Skatteverket begärda materialet.

SKV bantade då sina krav och förelade SEB i februari 2007 att inkomma med uppgifter avseende sådana klientmedelskonton med slut-siffra fem som påbörjats före 2006 och som fanns kvar vid utgången av 2005 eller hade avslutats under 2005. Föreläggandet omfattade transaktioner under 2005 och avsåg bl.a. kontonummer, kundnummer, kontohavare, text i utrymme om drygt 30 tecken ifyllt efter kontohavarens eget val, saldo, bransch, bokföringsdag, kontokuranttext ifyllt efter kontohavarens eget val samt insatta och uttagna belopp. SEB följde inte föreläggandet.

Skatteverket förelade den 2 april 2007 banken med stöd av 3 kap. 12 § fjärde stycket TL vid vite om en – symbolisk – krona (1 kr) att komma in med begärda uppgifter. När vitesföreläggandet inte följdes ansökte SKV hos länsrätten om utdömande av vitet.

Eftersom det var ostridigt att SEB inte följt vitesföreläggandet var frågan i målet om vitet skulle dömas ut, varvid det först måste bedömas om de revisionsbeslut vitesföreläggandet vilade på var lagligen grundade, och

på så sätt var dagordningen satt för att få till stånd en rättslig prövning av de generella tredjemansrevisionerna som fenomen.

Det bör noteras att detta var den ordning som gällde fram till årsskiftet 2011/2012, när beslutet om föreläggande av vite inte kunde överklagas separat, utan vitets lämplighet (och storlek) endast kunde prövas i samband med talan om *utdömande* av vite.⁶ Med den nya skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, som trädde ikraft den 1 januari 2012, kan ett föreläggande förenat med vite överklagas separat, varför ”symboliska” belopp sannolikt inte kommer att föreläggas i framtiden.

2.2 HFD:S BEDÖMNING

HFD konstaterade att enligt vad som framgick av utredningen i målet syftade revisionen till att hos SEB hämta in information om konton med klientmedel, som underlag för kontroll av *att andra*, vid tidpunkten för revisionsbesluten *inte identifierade personer, fullgjort sin uppgiftsskyldighet*. Innehavare av kontona var enligt SEB till övervägande del advokater eller advokatbyråer, men kunde också vara t.ex. fastighetsmäklare, försäkringsmäklare, begravningsbyråer, vårdföretag eller fondkommissionärer.⁷

SEB hade invänt att denna typ av revision – generell tredjemansrevision – inte är laglig, då den inte omfattades av 3 kap. 8 § 2 st. TL.⁸ Genom hänvisningen till paragrafens första stycke måste en tredjemansrevision, enligt banken, avse någon identifierad person som samtidigt är föremål för en pågående utredning. 3 kap. 8 § 1–2 st. TL har följande lydelse:

Skatteverket får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att deklara-
tions- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer
och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar
finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Skatteverket får besluta om taxeringsrevision också för att inhämta uppgifter
av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en annan bedömning och anförde följande:

6. Se 6 kap. 2 § och 7 kap. 2 § 2 st. TL, RÅ 1986 ref. 69 och – numera – 41 kap. 12 §, 44 kap. 1 § och 67 kap. 2 § (och 5 § 2 p. e contrario) SFL.

7. Många syssломän håller – och t.o.m. ska hålla – andras pengar avskilda enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel, för att skydda huvudmannens medel från eget obestånd och för att undgå straffansvar för förskingring (10 kap. 1 § BrB).

8. Det bör i sammanhanget framhållas att jag själv hyste denna uppfattning och hade givit uttryck för den i ett rättsutlåtande i målet.

”Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär hänvisningen i andra stycket endast att den grundläggande förutsättningen för att besluta om en tredjemansrevision är densamma som när revisionsbeslutet riktar sig mot den som kontrollen avser, dvs. att revisionen måste ha till syfte att kontrollera att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Av hänvisningen kan däremot inte utläsas att en tredjemansrevision förutsätter att det redan finns någon annan identifierad person som är föremål för kontroll. Lagens ordalydelse omfattar således även den nu aktuella typen av revision. Att avsikten också varit att bestämmelsen ska förstås på detta sätt framgår klart av förarbetena (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 472 ff.).”

Generella tredjemansrevisioner är således enligt HFD tillåtna och omfattas av den nämnda bestämmelsen.⁹ (Mer om detta i avsnitt 3 nedan.)

SEB:s argument att denna informationsinsamling står i strid med Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR) och EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna och unionsrätten i övrigt avfärdades av HFD med följande motivering:

”Den praxis från Europadomstolen som banken hänvisar till [Niemietz, Funke, Sallinen, André m.fl.] avser avgöranden där den enskilde varit föremål för någon form av tvångsmedel. Ett beslut om revision utgör emellertid inte i sig ett tvångs-medel och kan inte anses strida mot vare sig Europakonventionen eller EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.”

Eftersom en skatterevision inte är ett tvångsmedel gäller enligt HFD så-ledes inte skyddet i Europakonventionen eller unionsrätten. (Se vidare avsnitt 4 och 5 nedan.)

SEB vann emellertid målet genom att HFD fann att revisionsbesluten stred mot *proportionalitetsprincipen*, dock inte för att en omfattande generell uppgiftsinsamling hos tredje man är oproportionerlig i sig, utan för att det saknats effektiva möjligheter att från granskning undanta upp-gifter om vad advokaters klientuppdrag avser (med referens till 3 kap. 13 § TL).

HFD konstaterade nämligen att klientsekretessen inte upphört när uppgifterna finns hos banken, eftersom advokater är skyldiga att hålla klienters medel avskilda från sina egna och det råder tystnadsplikt hos en bank, och att det därmed kunde finnas uppgifter på klientmedelskon-tona om vad advokaters klientuppdrag avser. Den enskildes intresse av att undanta sådana uppgifter kunde enligt HFD inte tillräckligt väl till-godoses av att banken (tredjeman) förde talan om undantagande.

9. Jfr 41 kap. 2 § SFL.

Omvänt uppkommer då frågan om HFD – särskilt som domstolen betonar att ett underkännande av ett myndighetsingripande knappast kan komma ifråga i andra fall än där det råder *ett klart missförhållande* mellan det allmänna intresset av åtgärden och den belastning som åtgärden innebär för den enskilde – öppnar upp för andra omfattande generella tredjemansrevisioner, där sådana särskilda skyddsbehov inte gör sig gällande.

I det följande ska jag först ge en bakgrund till de generella tredjemansrevisionerna i svensk och internationell rätt, varefter HFD-omen och andra synpunkter reflekteras mot varandra.

3. GENERELLA TREDJEMANSREVISIONER

3.1 BAKGRUND

Som beskrivits i inledningen har skatterevisioner (ursprungligen benämnda taxeringsrevisioner) förekommit sedan 1956. På 1980-talet uppkom frågan om huruvida det var tillåtet för skattemyndigheterna att leta efter uppgifter, utan att en förundersökning eller ens en revision av en annan skattskyldig var inledd. I rättsfallet *RÅ85 2:29 (mikrofiche-målet)* konstaterade HFD att den som verkställer revision i syfte att få uppgifter till ledning för annans taxering inte kunde åberopa 56 § 2 mom. i 1956 års taxeringslag (bestämmelserna om taxeringsrevision). Banken var tvärtom tvungen att upprätthålla banksekretessen i 192 § bankrörelselagen för att inte röja hemliga uppgifter. Så utgången blev att det var oförenligt med bestämmelserna om taxeringsrevision att genomföra denna typ av revision utan att myndigheten uppgav vems taxering revisionen gällde.

Året därpå fick HFD anledning att pröva frågan igen, i *RÅ 1986 ref. 69 (Hägglöfs-målet)*, varvid HFD efter förnyad granskning av förarbeten m.m. fann att *även om lagtextens ordalydelse kunde medge* en så generell angiven revision som den i målet aktuella, ”måste enligt regeringsrättens [HFD:s] mening vid tolkningen av lagrummet avgörande betydelse tillmätas den restriktivitet i fråga om syftet med taxeringsrevisionen”, som förarbetena till 1956 års taxeringslag gav uttryck för. I det sakkunnigförslag, som departementschefen anslöt sig till, hade förvisso begränsningarna att revision endast fick avse egen deklarations- eller uppgiftsskyldighet tagits bort, men HFD fann ändå att revisionen rimligen måste avse en viss eller vissa andra *bestämda* personer sedan taxeringsarbetet inletts. Det betonades även att det inte heller berörts i vad

mån en beskattningsmyndighet genom en taxeringsrevision generellt kunde inhämta uppgifter om annan skattskyldig än den reviderade *vid sidan om eller i stället för* att begagna sig av taxeringslagens *föreskrifter om uppgiftsskyldighet* – ett systematiskt tolkningsargument, som jag ska återkomma till nedan.

Sedan blev det en politisk strid och frågan återkom i ett lagstiftningsärende år 1987, där dåvarande regeringen föreslog vad de uppfattade som ett klarläggande av rättsläget avseende generella tredjemansrevisioner.¹⁰ Lagrådet var dock mycket kritiskt och påpekade att det var fråga om ett *utvidgande* av bestämmelsen, vilket varken framhållits ordentligt eller föranlett de analyser som fordras från grundlagssynpunkt. Enligt 2 kap. 6 § regeringsformen (RF) är nämligen varje medborgare skyddad från husrannsakan eller liknande ingrepp. Detta skydd får endast inskränkas genom lag och under förutsättning att åtgärden är godtagbar i ett demokratiskt samhälle och en begränsning aldrig får gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till de ändamål som har föranlett den (dåvarande 2 kap. 12 § RF).¹¹ Lagrådet konkluderade:

”Lagrådet vill därför starkt understryka vikten av att revisionsinstitutet ges en klar och tydlig utformning och att tillämpningen av reglerna kommer att präglas av restriktivitet och urskillning.”

Mot denna bakgrund föreslogs en bestämmelse i 56 § i 1956 års taxeringslag som angav att revision även fick företas hos bokföringsskyldiga för att *”insamla uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker”*. Reglerna fördes sedan, endast språkligt modifierade, över till 3 kap. 8 § i 1990 års taxeringslag.

År 1994 avskaffades dessa regler på förslag av Rättssäkerhetskommittén,¹² men de återinfördes den 1 november 1997, efter ett förslag av Skatteflyktskommittén, under stor politisk oenighet.¹³

3.2 NUVARANDE LAGSTIFTNING

Till skillnad från bestämmelsens utformning mellan 1988 och den 1 juni 1994 kom den nya bestämmelsen 1997 inte att innehålla den tidigare, av

10. Se prop. 1987/88:65 s. 38 ff.

11. Se prop. 1987/88:65 s. 120 f.

12. Se SOU 1993:62 och prop. 1993/94:151.

13. Se SOU 1996:79. Kommittén var oenig. En ledamot reserverade sig (s. 149) och en expert var emot förslaget (s. 161). Även remisskritiken var omfattande, men förslaget togs ändå in i propositionen om ny skattebetalningslag, prop. 1996/97:100. I riksdagen ledde förslaget om generell revision till stor politisk oenighet och blev nu en s.k. blockpolitisk fråga (se 1996/97:SkU23).

Lagrådet påtalade, tydliggörande formuleringen om generella revisioner, när tredjemansrevision återinfördes. I 3 kap. 8 § 2 st. TL stod endast:

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 och förstått detta som att denna bestämmelse avser kontroll av tredje man för att få uppgifter som är av betydelse för en (pågående) kontroll enligt första stycket, dvs. en pågående skatterevision av en viss person, dvs. läst *så här*:

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

HFD har, som ovan redovisats, emellertid (med hänvisning till förarbetena) läst bestämmelsen annorlunda, kanske *så här*:

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

Illustrationen är måhända inte så bra, men en sak är klar: det är inte fråga om en klaggörande text, och få jurister jag har talat med läser den som att det är eller kan vara fråga om ett letande efter uppgifter för att se om man hittar något av värde, som kan leda till att man först med dessa uppgifter som grund *inleder* en kontroll av någon annan.¹⁴ Det är detta som, såvitt jag begriper det, avses med uttrycket *fishing expedition* (se vidare avsnitt 5 nedan). I SEB-målet var det helt klart att det var fråga om ett sådant letande av uppgifter, särskilt slumpvalsmetoden (konton med slutsiffra 5) visar detta.

HFD ansåg en sådan revision vara förenlig med lagtexten – ”Lagens ordalydelse omfattar således även den nu aktuella typen av revision” – varefter domstolen påpekade att avsikten också varit att bestämmelsen ska förstås på detta sätt, vilket betonades med tillägget att detta ”klart framgår av förarbetena”.

Det må så vara, att man kan förstå lagtexten så – särskilt om man har tillgång till lagförarbetena – men är detta en klaggörande lagtext, ens den närmast till hands liggande förståelsen, tolkningen? Det är tämligen vågat av en domstol att företa en sådan tolkning/tillämpning av en bestämmelse som gäller en grundlagskyddad rättighet och som vållat en sådan stark politisk oenighet, i stället för att låta den instans det vederbör

14. Jfr Mats Höglund, Skattenytt 2011 s. 563.

– riksdagen – klart uttrycka de gränser som bör gälla för en så ingripande åtgärd. Enligt regeringsformen fordras, som 1987 års lagråd påpekade, att det särskilt ska prövas att åtgärden är godtagbar i ett demokratiskt samhälle och att en begränsning aldrig får gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till de ändamål som har föranlett den.

Återigen aktualiserar den valda lagtolkningen frågan om huruvida HFD är på väg bort från en legalistisk metod eller inte. Jämför HD:s metoduttalande i NJA 2008 s. 946 i fråga om ofredande:

”Det kan diskuteras om bestämmelsen om ofredande genom hänsynslöst betedande fyller rimliga anspråk på klar och tydlig strafflag (jfr [...]). Även om bestämmelsen är vag och lämnar formellt utrymme för högst skiftande tolkningar finns det emellertid, inte minst av legalitetshänsyn, skäl att undvika tolkningar som framstår som pressade (jfr NJA 2005 s. 712).”

I RÅ 1999 ref. 62 i fråga om termen och begreppet *utomstående* i fåmansföretagsreglerna:

”Såvitt Regeringsrätten kan förstå har en sådan långtgående räckvidd av begreppet utomstående inte varit åsyftad (jfr prop. 1995/96:109 s. 65 ff.). Mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående hänföra även exempelvis ett aktiebolag som innehar aktier i de fall då dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av 3 § 12 e mom. SIL kan emellertid inte anses ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående.”

En mer legalistiskt präglad lagtolkningsmetod, med hänsyn till kravet på klar och tydlig utformning av lagtexten vid frihetsinskränkande ingrepp, hade rimligen lett till ett annat resultat. Det kvardröjande intrycket är således att de utvidgande – enligt min mening också otydliga – förarbetsuttalandena fått företräde framför lagbestämmelsernas vaga lydelse, vilket enligt min mening är djärt på grund av kraven vid begränsning av skyddet i 2 kap. 6 § och 20–21 §§ RF. HFD har emellertid undvikit denna fråga och skyddet i EKMR med hänvisning till att ett revisionsbeslut inte är ett tvångsmedel, vilket jag därför övergår till att diskutera.

3.3 ÄR EN SKATTEREVISION EN TVÅNGSÅTGÄRD ELLER INTE?

Frågan om huruvida en skatterevision är ett tvångsartat ingrepp eller inte har diskuterats fram och tillbaka i decennier. Flertalet vet att en revision inte är något den reviderade ”frivilligt” underkastar sig, men sedan Tvångsmedelskommittén (SOU 1984:54) skulle försöka reglera *tvångsmedlen* i en tvångsmedelslag har den distinktion kommittén då gjorde präglat debatten. *Vitesföreläggandet* och *bevissäkring* (enligt dåvarande bevissäkringslagen) kom att utgöra tvångsmedel, medan själva revisions-

beslutet inte kunde sägas ha denna karaktär.¹⁵ Under debatten inför den år 1988 införda tredjemansrevisionen lyftes denna distinktion av Tvångsmedelskommittén fram.¹⁶ Även Rättssäkerhetskommittén godtog distinktionen att själva revisionsbeslutet inte är ett tvångsmedel, men att en revision kan vara det när den är kopplad till ett tvångsmedel.¹⁷ Det var denna distinktion som nu HFD i den ovan nämnda domen stödde sig på.

Reglerna om revisionens bedrivande finns i 41 kap. 7–11 §§ SFL (3 kap. 10–12 §§ TL). Den reviderade ska lämna över handlingar, lämna tillträde till lokaler, ställa arbetsplats till förfogande m.m. Revisionen ska om möjligt bedrivas i samverkan med den reviderade, men om den reviderade inte samverkar, följer automatiskt möjligheten till vitesföreläggande och särskilda tvångsåtgärder ("tvångsrevision") enligt 44 kap. 1 § SFL och 45 kap. 3–7 §§ SFL, eftersom bristande medverkan är rättsfaktum i dessa senare bestämmelser. I dessa senare bestämmelser finns inga särskilda normer för hur "tvångsrevisionen" får eller ska bedrivas, utan de faller tillbaka på revisionsbestämmelserna.

Skatterevisorn har således rätt till tillträde till verksamhetslokalerna och att få ut alla verksamhetshandlingar – utom sådana som får undantas enligt särskilda bestämmelser därom – antingen under samverkan eller med tvångsmedel. Sedan genomför revisorn revisionen.

Distinktionen mellan revisionsbeslut och tvångsmedel är således subtil. En revision är inte "frivillig", utan skattemyndigheten "har ju alltid ju alltid tvångsåtgärderna i bakfickan", som Almgren uttrycker det.¹⁸ Därför reagerade Baekkevold på rättssäkerhetsreformen 1994 och framhöll att det var egendomligt att regelsystemet utformades som ett institut som bygger på frivillighet.¹⁹ En "samverkansrevision" är således i realiteten "an offer you can't refuse" (ur *Gudfadern*), så vad är då denna distinktion värd?

Almgren hävdade också att den omständigheten att beslutet inte kunde överklagas var viktig, men det fick inte Baekkevolds gillande.²⁰ Det kunde inte heller ett vitesföreläggande, utan som ovan nämnts kunde lämpligheten endast prövas vid talan om utdömande av vite. Frågan om det fordras att beslutet är överklagbart eller ej är nu dessutom

15. Se SOU 1984:54 s. 72.

16. Se vidare prop. 1987/88:65 s. 43.

17. Se SOU 1993:62 s. 159 ff. Som exempel på "husrannsakan eller liknande ingrepp" nämns taxeringsrevision i regeringsformens förarbeten; se SOU 1975:75 s. 146 f. (jfr SOU 1993:62 s. 155).

18. Se Karin Almgren, SvSkT 1994 s. 350.

19. Se Arne Baekkevold, SvSkT 1994 s. 366.

20. Se Almgren och Baekkevold, a.st.

delvis överspelad genom att en möjlighet att överklaga vitesförelägganden införts med skatteförfarandelagen (se ovan).

Även om ett revisionsbeslut inte är ett tvångsmedel är det således klart att ett vitesföreläggande är det och att detta kan överklagas. Eftersom bestämmelserna om vitesföreläggande inte innehåller några ramar eller förutsättningar för vad föreläggandet får omfatta bestäms detta rättsligen också av revisionsbefogenheterna, varför den *rättsliga ramen* för vitesföreläggandet bestäms av revisionsreglerna och revisionsbeslutet, även om detta sedan *preciserar* i de specifika kraven i det enskilda föreläggandet.

På samma sätt förhåller det sig med de fysiska tvångsmedlen, numera åter kallade bevissäkring i den nya skatteförfarandelagen. Bestämmelserna i 45 kap. 3–7 §§ SFL innehåller inga närmare begränsningar, utan hänvisar som nyss nämnts tillbaka till revisionsreglerna – se t.ex. 45 kap. 3 § SFL (revision i verksamhetslokalerna) och 45 kap. 6 § SFL (eftersökande av handlingar i verksamhetslokaler), vilka hänvisar tillbaka till reglerna i 41 kap. 8–12 §§ SFL (se ovan).

Så även om flertalet revisioner utförs i samverkan blir det en ”*tvångsrevision*” när den reviderade inte samtycker och SKV därför utfärdar ett vitesföreläggande eller t.o.m. begär bevissäkring.

3.4 DEN GENERELLA REVISIONEN SOM TVÅNGSÅTGÄRD

Av HFD:s dom ovan följer att tillåtligheten och omfattningen av en generell revision kan omfattas av 3 kap. 8 § 2 st. TL (jfr 41 kap. 2 § 2 st. SFL). Här finns varken detaljer eller gränser, utan sedan gäller befogenheter och skyldigheter enligt de vanliga revisionsreglerna (41 kap. 8–11 §§ SFL). Och dessa omfattar alla handlingar, utom de som får undantas enligt särskilt stadgande därom, alla inventarier och alla verksamhetslokaler, dvs. i stort sett allt.

Är generella revisioner tillåtna i lag är således också redan ett vitesföreläggande, baserat på dessa regler, tillåtet, och även ett bevissäkringsbeslut. Någon gräns för vad som får omfattas finns då inte i föreskrift i lag. Vidare är det samma regler som för revisioner i allmänhet som är tillämpliga när tvångsmedel kan användas (se avsnitt 3.3 ovan). Även den *generella tredjemansrevisionen* blir sålunda en *tvångsåtgärd* när den *kopplas till ett tvångsmedel*.

Därmed har en begränsning av skyddet i 2 kap. 6 § RF (bl.a. skydd mot ”husrannsakan och liknande intrång”) skett, och en sådan får endast ske under de förutsättningar som medges i 2 kap. 20–21 §§ RF. Begränsningen har skett i lag, om vi ska förstå HFD:s bedömning på det viset,

men det har knappast artikulerats något om vad det är för ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle och det har inte satts några gränser, så att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att tillgodose det ändamål som föranlett den.

Den föreskriftsreglering som regeringsformen påbjuder – och som påtalades av både 1987 års lagråd och Rättssäkerhetskommittén – saknas således. Riksdagen har därför inte satt de föreskriftsmässiga ramar, som rimligen bör omgärda en sådan begränsning av skyddet enligt 2 kap. 6 § RF.

Det enda som finns – vilket också påpekades av HFD – är *proportionalitetsprincipen*. Och så kom HFD också att avgöra frågan, men med påpekande om att det ska vara fråga om *ett klart missförhållande* mellan det allmänna intresset av åtgärden och den belastning som åtgärden innebär för den enskilde. Detta var således vid tillämpningen av den (åberopade) *förvaltningsrättsliga* proportionalitetsprincipen, men inga resonemang förs ifråga om den proportionalitetsprövning som ska ske enligt 2 kap. 21 § RF eller i mänskliga rättighetskonventionen (EKMR).

Om inte riksdagen har följt påbudet i 2 kap. 21 § RF – att sätta tydliga gränser för begränsningen av skyddet i 2 kap. 6 § RF – kan man åtminstone tänka sig en av två möjligheter för domstolarna. Antingen underkänns begränsningen (tvångsmässiga tredjemansrevisioner) helt, eftersom den inte fått den reglering som påbjuds av regeringsformen eller så blir domstolarna tvungna att i varje fall företa dessa två proportionalitetsprövningar av *ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle* och att åtgärden inte går längre än vad som är *nödvändigt* för att uppnå *ändamålet* med åtgärden. Numera torde det inte heller gå att befria sig från det ansvaret med åberopande av *uppenbarhetsrekvisitet* i 11 kap. 14 § RF, eftersom detta är upphävt och att det länge hävdats inom statsrättslig doktrin att skyddet för de medborgerliga fri- och rättigheterna i regeringsformen kan tillämpas direkt av domstolarna.

Enligt min mening vore det att föredra att domstolarna inte åtog sig detta ansvar – även om grundlagsprövning är ovant för svenska domstolar – utan i stället underlät att läsa och tolka lagen så, dels med hänsyn till dess vaga dubbeltydiga språkliga utformning, dels för att föreskriftsregleringen om dess gränser saknas – en inkonstitutionell lagstiftning helt enkelt. Då får vi en levande grundlag i den svenska rättsordningen. Domstolarna kan försvara sig med att det inte ankommer på en domstol att företa denna avvägning som ålagts riksdagen, men inte genom att tilllåta åtgärden och underlåta en konstitutionell proportionalitetspröv-

ning, utan genom att inte tillåta en tvångsåtgärd som inte har ett tydligt ändamål och där gränser för åtgärden inte bestämts i föreskrift (av riksdagen).

En ny föreskriftsreglering kommer vi inte att få än på många år, eftersom den särskilde utredaren ska komma med förslag först i september 2013, varefter normal remissomgång, lagrådsgranskning och riksdagsbehandling kan förväntas ta något år. Så låt oss gissa på ett par år fram i tiden. Under tiden blir det domstolarna som får lösa konflikter mellan reviderade och Skatteverket.

3.5 UPPGIFTSINSAMLING ENLIGT LAG ELLER GODTYCKLIGA BESLUT?

Som nämndes i inledningen har frågan om vilka uppgifter som ska lämnas till beskattningsmyndigheterna varit en delikat fråga, först genom att hela självdeklarationsformuläret i början fastställdes av riksdagen, för att sedan uppgifterna som skall lämnas åtminstone angavs i lag (TL och sedermera i LSK).

Ett argument som nämndes av HFD i RÅ 1986 ref. 69 (se avsnitt 3.1 ovan), som jag anser vara mycket starkt – systematisk lagtolkning – är argumentet att vi har en föreskriftsreglering om vilka uppgifter som ska lämnas av någon (tredje man) *om andra* än sådant som är av betydelse för den egna taxeringen.

I svensk rätt finns redan en omfattande skyldighet att förmedla uppgifter om andra, än om den från vilken uppgiften lämnas, i lag – LSK, numera överförd till SFL. Arbetsgivare, banker, värdepappersbolag m.fl. har av riksdagen ålagts en omfattande uppgiftsskyldighet, och de har därmed fått anpassa sina datorsystem för att så smidigt och kostnadseffektivt som möjligt kunna fullgöra denna skyldighet. Skyldigheten är således förutsebar samt behandlad, godtagen och bestämd i den lagstiftande församlingen.

Tredjemanskontrollen bör därför bara vara ett komplement i enskilda eller begränsade revisioner som anges i 3 kap. 8 § TL, inte en generell behörighet att utvidga LSK genom vida generella revisioner när så helst önskas. Motsatsen innebär nämligen att den tidigare gällande ordningen – med demokratiskt beslutade föreskrifter om och i vilka fall sådant uppgiftslämnande ska ske – upphävs, eller i vart fall att gränserna suddas ut.

4. MÄNSKLIGA RÄTTIGHETER

HFD ansåg sig i SEB-målet inte behöva ta någon särskild hänsyn till EKMR ifråga om revisionsreglernas utformning – revisionsbeslutet var inte ett tvångsmedel – utan löste prövningen av vitesföreläggandet till SEB:s fördel med stöd av den inhemska förvaltningsrättsliga proportionalitetsprincipen.

Även om revisionsinstitutet inte är ett tvångsmedel så är det rimligen en tvångsåtgärd när SKV bereder sig tillträde till lokaler m.m. under viteshot eller för bevissäkring. Så låt oss titta något på vad som väntar svenska domstolar framöver, då man inte bara kan förhålla sig till den på svensk förvaltningsrätt baserade proportionalitetsprövningen – som den återopas och formuleras av HFD – utan också måste ta hänsyn till EKMR. Den prövningen har, på grund av den bristfälliga föreskriftsregleringen, som jag påtalat ovan, stora likheter med den prövning som numera (efter uppenbarhetsrekvisitets avskaffande) bör ske enligt regeringsformen (2 kap. 20–21 §§ RF).

Även om det finns flera aspekter som kan aktualiseras i fråga om tredjemansrevisioner som sker under tvång, är det främst artikel 8 i konventionen som är aktuell. Den innehåller uttryckligen ett skydd för envars privat- och familjeliv, hem och korrespondens, men den har genom Strasbourg-domstolens rättspraxis också ansetts innefatta ett skydd för t.ex. ett företags affärshandlingar i kontorslokaler. Strasbourg-domstolen sammanfattade detta på följande sätt 2007:²¹

”The Court reiterates that the search of a lawyer’s office has been regarded as interfering with ‘private life’ and ‘correspondence’ and, potentially, home, in the wider sense implied by the French text which uses the term ‘*domicil*’ (see *Niemietz v. Germany*, judgment of 16 December 1992, Series A no. 251-B, pp. 33–35, §§ 29–33, and *Tamosius v. the United Kingdom* (dec.), no. 62002/00, ECHR 2002-VIII; see also *Petri Sallinen and Others v. Finland*, no. 50882/99, § 71, 27 September 2005, which confirms that the search of a lawyer’s business premises also interfered with his right to respect for his ‘home’). The search of a company’s business premises was also found to interfere with its right to respect for its ‘home’ (see *Société Colas Est and Others v. France*, no. 37971/97, ECHR 2002-III, §§ 40–42).”

Skyddet får bara brytas genom lag och under förutsättning att det i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till landets yttre säkerhet, den allmänna säkerheten, landets ekonomiska välbefinnande, förebyggande av oordning eller brott, skyddandet av hälsa eller moral eller av andra personers fri- och rättigheter.

21. Se *Wieser och Bicos Beteiligungen GmbH mot Österrike*, dom den 16 oktober 2007 p. 43.

Enligt fast praxis sker en prövning i tre steg. Åtgärden ska

1. ha stöd i inhemsk rätt,
2. ha ett legitimt syfte och
3. vara nödvändig i ett demokratiskt samhälle.

Det är vid prövningen av den tredje aspekten som proportionalitetsbedömningen brukar få särskild betydelse. Först ska jag dock säga något om de två första aspekterna.

Avgörandet av om åtgärden har *stöd i inhemsk rätt* ("in accordance with the law") sker genom en prövning av om det finns stöd antingen i skriven rätt eller i rättspraxis.²² I normalfallet och i de ovan nämnda domarna finns det sådant stöd. Förutom denna aspekt ska lagen också vara tillgänglig ("accessibility") och tillämpningen av den förutsebar ("foreseeability"), i meningens rättssäker ("compatible with the rule of law").²³ I *Sallinen*-fallet preciserade domstolen detta på följande sätt (p. 90):

"The Court would emphasise that search and seizure represent a serious interference with private life, home and correspondence and must accordingly be based on a 'law' that is particularly precise. It is essential to have clear, detailed rules on the subject."

Nu har ju HFD funnit att reglerna om generella tredjemansrevisioner framgår av 3 kap. 8 § 2 st. TL. Huruvida de kan kallas klara och precisa återstår att se.

Ifråga om *legitimitetsprövningen* är det nog alltid så att undersökningar av det här slaget ansetts legitima, eftersom de i normalfallet rör brottsutredningar. Säkerligen kvalificerar sig skatteutredningar för att kontrollera egen eller signifikant annans skattskyldighet också hit, men för ändamålet med de generella revisionerna, att finna skäl för att eventuellt få anledning att kontrollera någon annan ("fishing expedition"), så kan naturligtvis utgången av en sådan prövning bli annorlunda.

I fråga om den tredje aspekten ("necessary in a democratic society"), så ges en viss "margin of appreciation", men det sägs också att de angivna skälen för begränsningar av skyddet ska tolkas försiktigt och att behovet av dem måste vara övertygande,²⁴ varför man snarare för "nödvändig" måhända borde tala om "försvarbar" eller liknande.²⁵

22. Se t.ex. *Wieser* p. 53 ("the term 'law' is to be understood in its 'substantive' sence, not in the 'formal' one").

23. Se t.ex. *Petri Sallinen m.fl. mot Finland*, dom den 27 september 2005, p. 80 ff.

24. Se t.ex. *Smirnov mot Ryssland*, dom den 7 juni 2007, p. 43.

25. Jfr 2 kap. 21 § RF, "godtagbar i ett demokratiskt samhälle".

Redan i *Funke mot Frankrike* (dom den 25 februari 1993) slog domstolen också fast att, även om åtgärden var legitim och ändamålet försvarbart, fordras gränser som skyddar den som utsätts för åtgärden ("adequate and effective safeguards against abuse"). Domstolen fortsatte:

"This was not so in the instant case. At the material time – and the Court does not have to express an opinion on the legislative reforms of 1986 and 1989, which were designed to afford better protection for individuals (see paragraph 29 above) – the customs authorities had very wide powers; in particular, they had exclusive competence to assess the expediency, number, length and scale of inspections. Above all, in the absence of any requirement of a judicial warrant the restrictions and conditions provided for in law, which were emphasised by the Government (see paragraph 54 above), appear too lax and full of loopholes for the interferences with the applicant's rights to have been strictly proportionate to the legitimate aim pursued." (Kurs. här.)

I det närmaste identiska skäl anfördes på denna punkt i *Crémieux mot Frankrike* (dom samma dag, dvs. den 25 februari 1993).

Men *proportionalitetsprövningen* involverar mer än så.²⁶ Av Strasbourg-domstolens praxis följer att den prövar om de åberopade skälen för att rättfärdiga åtgärderna är relevanta och tillräckliga, om lagstiftningen och rättspraxis tillhandahåller adekvata och effektiva säkerhetskydd, om ingreppet i det enskilda fallet är proportionerligt i förhållande till syftet med åtgärden m.m. I *Smirnov mot Ryssland* sammanfattade domstolen dittills formulerad rättspraxis på följande sätt:²⁷

"As regards, in particular, searches of premises and seizures, the Court has consistently held that the Contracting States may consider it necessary to resort to such measures in order to obtain physical evidence of certain offences. The Court will assess whether the reasons adduced to justify such measures were 'relevant' and 'sufficient' and whether the aforementioned proportionality principle has been adhered to. As regards the latter point, the Court must first ensure that the relevant legislation and practice afford individuals adequate and effective safeguards against abuse. Secondly, the Court must consider the particular circumstances of each case in order to determine whether, in the concrete case, the interference in question was proportionate to the aim pursued. The criteria the Court has taken into consideration in determining this latter issue have been, among others, the circumstances in which the search order had been issued, in particular further evidence available at that time, the content and scope of the warrant, the manner in which the search was carried out, including the presence of independent observers during the search, and the extent of possible repercussions on the work and reputation of the person affected by the search (see *Buck*, cited above, § 45; *Chappell v. the United Kingdom*, judgment of 30 March 1989, Series A no. 152-A, p. 25, § 60; *Camenzind*, cited above, pp. 2894–95, § 46; *Funke v. France*,

26. För en omfattande studie av proportionalitetsprincipen; se Christina Moëll, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund 2003.

27. Se *Smirnov* p. 44.

judgment of 25 February 1993, Series A no. 256-A, p. 25, § 57; and *Niemietz*, cited above, pp. 35–36, § 37).”

Men även omfattningen av ett undersökningsbeslut måste vara avgränsad, så att endast de dokument får tas i beslag eller infordras som är relevanta för ändamålet med åtgärden. Ett beslut som är extremt omfattande och vagt formulerat har t.ex. kritiserats som stridande mot artikel 8 i *Smirnov-fallet*.²⁸ Detta gäller som nämnts ovan även för dokument på datorer.²⁹

Så länge riksdagen inte sätter gränser för tvångsmässiga generella revisioner blir det domstolarna som får göra detta varje gång ett vitesföreläggande överklagas eller begäran om bevissäkring görs. Därvid går det knappast längre att bortse från EKMR eller den svenska grundlagen och enbart hålla sig till en mer diffus och – som HFD formulerade den i SEB-fallet – vag svensk förvaltningsrättslig proportionalitetsprincip. Omvänt är det säkerligen så att även den senare kommer att influeras av praxis avseende den proportionalitetsprövning som sker enligt EKMR. För den särskilde utredaren blir både grundlagsregleringen och EKMR-praxis också nödvändiga att beakta vid utformningen av förslaget till nya regler, om och i den mån det finns godtagbara skäl för tvångsmässiga tredjemansrevisioner över huvud taget (se vidare nästa avsnitt).

5. EU-RÄTT OCH DUBBELBESKATTNINGSAVTALS RÄTT

Frågan om hur omfattande informationsinsamling som får ske och vad den får avse diskuteras inte bara i Sverige utan också i många andra länder. Det förefaller som om flertalet europeiska stater inte tillåter ett fritt insamlande av uppgifter från tredje man (generell tredjemansrevision eller tredjemanskontroll), utan att det finns särskilda skäl avseende en viss skattskyldig.³⁰ Detta avspeglar sig också i de internationella dokument som finns avseende informationsutbyte mellan stater.

I OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal finns en bestämmelse om informationsutbyte i artikel 26, och dess första stycke har följande lydelse:

28. Se *Smirnov* p. 47. Beslutet hade följande lydelse i detta avseende: ”any documents that [where] of interest for the investigation of criminal case [no. 7806]”, utan några begränsningar. Även i *Roemen och Schmit mot Luxemburg*, dom den 25 februari 2003, p. 70–71 framfördes motsvarande kritik av domstolen som ansåg att skyddet enligt artikel 8 därmed överträtts.

29. Se t.ex. *Wieser* p. 63–68.

30. Jfr Mats Höglund, *Skattenytt* 2011 s. 562.

”The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is *foreseeably relevant* for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.” (Kurs. här.)

I kommentaren till modellavtalet förklaras vad som avses med *foreseeably relevant*.³¹

”The standard of ‘foreseeable relevance’ is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting States are not at liberty to engage in ‘fishing expeditions’ or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer.”

Artikeln i modellavtalet har använts av Sverige t.ex. i det omförhandlade dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz, varvid det fördes in en motsvarande bestämmelse i artikel 27:

”De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta sådana upplysningar som *kan antas vara relevanta* vid tillämpningen av bestämmelserna i detta avtal eller för administration eller verkställighet av intern lagstiftning i fråga om skatter av varje slag och beskaffenhet som tas ut för de avtalsslutande staterna eller för deras politiska underavdelningar eller lokala myndigheter, om beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artiklarna 1 och 2.” (Kurs. här.)

I protokollet sägs sedan följande i punkt 4b:

”Kriteriet ‘kan antas vara relevant’ avses dels möjliggöra vidast möjliga informationsutbyte i skatteärenden, dels klargöra att det inte står en avtalsslutande stat fritt att genomföra s.k. ‘fishing expeditions’ eller att begära upplysningar som inte kan antas vara relevanta för ett skatteärende avseende en bestämd skattskyldig. Även om punkt c) innehåller viktiga förfarandekrav, vilka syftar till att säkerställa att s.k. ‘fishing expeditions’ inte äger rum, ska 1)–5) tolkas så att de inte motverkar effektivt utbyte av upplysningar.”

Gränsen för vad som är relevant information (”foreseeably relevant”), som är omfattande, dras sålunda när det blir fråga om ”fishing expeditions” och inte längre rör ett skatteärende avseende en bestämd skattskyldig.

Nu har denna OECD-modell också kommit att användas i EU:s nyligen antagna direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskatt-

31. Se Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010, OECD 2010, s. 398. Bestämmelsen har sin motsvarighet i 2002 OECD’s Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (the OECD Model TIEA).

ning,³² med vilket avsikten är att medlemsstaterna ska öka samarbetet i informationsutbytet i skattefrågor. Även i detta görs en reservation för ”fishing expeditions”. I punkt 9 i preambeln anges följande:

”Medlemsstaterna bör utbyta upplysningar om specifika fall om en annan medlemsstat så begär och bör göra de efterforskningar som är nödvändiga för att ta fram dessa upplysningar. Standarden *kan antas vara relevant* syftar till ett utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning och klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genom föra så kallade *fishing expeditions* eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende viss bestämd skattskyldig. Artikel 20 i detta direktiv innehåller formföreskrifter, men de måste tolkas liberalt så att de inte hindrar ett effektivt utbyte av upplysningar.”

Vidare anser EU att direktivet nu står i överensstämmelse med Europeiska stadgan om de grundläggande rättigheterna.³³

Uttrycket ”fishing expeditions” är numera således ett vedertaget begrepp. Klart är att ärendet ska avse *ett ärende avseende en viss skattskyldig* för att inte utgöra ”fishing expedition”, således på samma sätt som 1987 års lagråd tolkade den svenska dåvarande bestämmelsen om tredjemansrevision. Just nu förs diskussioner inom OECD om att ytterligare precisera begreppet, ett arbete som förväntas bli klart under 2013.

6. SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Frågan om Skatteverket fritt ska kunna tvinga fram uppgifter från varje bokföringsskyldig näringsidkare för att få information om vem som helst (tvångsmässiga tredjemansrevisioner) har många bottnar, både i svensk och internationell rätt. Det fordras att många rättskällor beaktas och att metoden hur de vägs samman tydligt redovisas för att vi ska kunna få en fruktbar diskussion och en tydlig gräns för vad som är tillåtet respektive otillåtet, som sedan kan tillämpas på ett rättssäkert sätt i alla de olika fall som uppkommer i praxis, särskilt ifråga om banker, dataförmedlingscentraler och andra informationscentra.

Jag – och många med mig – läste *lagtexten* i 3 kap. 8 § 2 st. TL som att den avsåg en tredjemansrevision avseende en viss eller vissa andra bestämda personer, mot vilken/a en revision pågick, och därför var det inget större rättsligt problem med tredjemansrevisioner.

32. Se rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

33. Se preambeln p. 28

Ett annat starkt argument för en sådan tolkning var *det systematiska argumentet*, att motsatsen, dvs. en allmän befogenhet, att infordra vilka uppgifter som helst, gör alla uppgiftslämnarbestämmelser i LSK (nu överförda till SFL) meningslösa, utom de obligatoriska. Varför räkna upp vilka uppgifter som ska lämnas efter anfordran i lag, om man ändå har lämnat det fritt för SKV att begära in vilka tredjemansuppgifter som helst? Svaret är naturligtvis att detta *alltid*, fram tills nu, krävts i svensk skatterätt. Då fordras det enligt min mening en klar avsikt, formulerad i klar och tydlig lagtext, för att åsidosätta den principen.

HFD har emellertid i SEB- domen framhållit att generella tredjemansrevisioner är tillåtna enligt 3 kap. 8 § 2 st. TL, och därför rimligen, fr.o.m. den 1 januari 2012, även enligt motsvarande bestämmelse i SFL. Enligt min mening är det då också så, att riksdagen fattat beslut om en alldeles för vag lag, kanske t.o.m. en öppen befogenhet, när det gäller inskränkningar i skyddet för privata utrymmen i grundlagen (2 kap. 6 § och 20–21 §§ RF), eftersom tvångsmedlen är direkt kopplade till revisionsreglerna.

Enligt HFD kunde emellertid inte SEB-föreläggandet godtas, eftersom det saknades effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avsåg. Vad som gäller i övrigt är tills vidare öppet. Lagstiftningen ska nu utredas särskilt och preciserande bestämmelser kan sannolikt träda i kraft om ett par år.

Till dess blir det dock så att domstolarna – i avsaknad av särskild lagstiftning – måste pröva varje föreläggande för sig. En sådan prövning kan, enligt min mening, inte begränsas bara till den proportionalitetsprincip – den svenska, förvaltningsrättsliga – som HFD hänvisar till, eftersom RF och EKMR är del av svensk rätt och då, i avsaknad av inhemska specifika rättsregler som avvägs mot dessa lagverk, får tillämpas för att formulera sådana preciseringar som behövs i varje enskilt fall, dvs. på samma sätt som Strasbourg-domstolen gör.

Av relevans vid en sådan prövning bör vara den proportionalitetsprövning som företagits i andra motsvarande lagstiftningsärenden (där begränsningar av 2 kap. 6 § RF diskuterats) och Strasbourg-domstolens rättspraxis samt den rättsliga standard som kommer till uttryck i OECD:s modellavtal (och som utgjort förebild för i Sveriges omförhandlade dubbelbeskattningsavtal med Schweiz) och EU:s informationsutbytesdirektiv.

Efter en sådan prövning har jag svårt att tro att det går att hävda att SKV har en diskretionär rätt att infordra vilka uppgifter som helst. ”Fishing expeditions” är nämligen inte godtagbara i vare sig OECD:s rekom-

menderade dubbelbeskattningsavtal eller EU:s informationsutbytesdirektiv, varför den typen av informationsinsamling knappast kan vara godtagbar ”i ett demokratiskt samhälle” (ett rekvisit som rimligen avser vad som accepteras i moderna demokratiska rättsstater).

I stället bör ändamålet tydligt anges, så att detta kan prövas mot vad som är godtagbart i en modern demokratisk rättsstat. Därefter kan ändamålet vara utgångspunkt för prövningen av hur åtgärderna i detalj relaterar till detta, av att åtgärderna är tillräckligt preciserade och avgränsade samt av att tillräckligt skydd för missbruk eller övertramp föreligger. Listan av vad som ska prövas kan säkert förfinas, men något i den här stilen ser jag framför mig för att tvångsrevisioner av tredje man ska kunna godtas i den rättsliga miljö vi nu lever i.

På sikt är det naturligtvis bäst om den nu tillsatta utredaren och sedan regeringen – efter remissomgång och lagrådsgranskning – tillhandahåller ett underlag för riksdagen att skapa denna struktur, så att både ändamålen och medlen kan formuleras med önskvärd tydlighet i föreskrifter i lag och därmed möjliggöra legitimitet och en rättssäker hantering i framtiden.

Fram till dess vore det nog att föredra att de nu omdiskuterade reglerna inte pressas så hårt. I annat fall övervältras arbetet att finna godtagbara normer på domstolarna, i synnerhet när det gäller bankerna, eftersom dessa, på grund av banksekretessen, sitter i en situation där de av legala skäl inte kan gå med på insyn som inte följer av en klar överordnad rättsnorm.

Anders Hultqvist är jur. dr och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.