



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Edit Feleki

Rättssäkerhet kontra effektivitet inom svensk skattekontroll

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Höstterminen 2006

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	2
1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte	5
1.3 Metod och material	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition	6
2 RÄTTSSÄKERHET VID BESKATTNING OCH KONTROLLVERKSAMHET	7
3. SKATTEVERKETS KONTROLLMÖJLIGHETER FÖRE LAGÄNDRING	9
3.1.1 Kontroll i samverkan med den skattskyldige enligt taxeringslagen	9
3.1.1.1. Skrivbordsgranskning	9
3.1.1.2. Taxeringsbesök	10
3.1.1.3 Taxeringsrevision	10
3.1.2 Kontroll genom tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen	12
3.1.2.2 Revision i den reviderades verksamhetslokaler	12
3.1.2.3 Eftersökande och omhändertagande av handlingar	14
3.2 Kontrollmöjligheter för Skatteverkets brottsutredande del	15
3.2.1 Medverkan vid förundersökning	15
3.2.2. Möjlighet till straffprocessuella tvångsmedel	16
3.2.2.1 Beslag	17
3.2.2.2 Husrannsakan	17
3.2.3. Spaning samt underrättelseverksamhet	18
3.2.4. Skattebrottsenheternas tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen	18
4. UTVÄRDERING AV SKATTEVERKETS KONTROLLMÖJLIGHETER FÖRE LAGÄNDRING	21
4.1 Den konstaterade problematiken	21
4.2 Varför räcker inte den skattekontroll vi har idag?	21
4.2.1 Kontrollmöjligheter för Skatteverkets fiskala del	21

4.2.2 Kontrollmöjligheter för Skatteverkets brottsutredande del	24
4.2.2.1 Tvångsmedel	24
5.2.2.2 Direktåtkomst till beskattningsdatabasen	26
5 SKATTEVERKETS KONTROLLMÖJLIGHETER TILL FÖLJD AV ÄNDRAD LAGSTIFTNING	29
5.1 Skattekontrollagen	29
5.1.1 Ny kontrollform och utvecklad dokumentation av arbetskraft	29
5.1.1.1 Personalliggare	29
5.1.1.2 Oannonserade kontrollbesök och begränsad revision	29
5.1.2 Administrativa sanktioner	30
5.1.2.1 Kontrollavgift	30
5.1.2.2 Vite	31
5.2 Utökade befogenheter för utredarna vid skattebrottsenheten	31
5.2.1. Beslag	31
5.2.2. Husrannsakan	31
5.3 Skattebrottsenheternas direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen	32
6. UTVÄRDERING	33
6.1 Medför lagändringarna ett eftersättande av rättssäkerhetskraven? Är lagändringarna tillräckliga?	33
6.1.1. Skattekontrollagen	33
6.2.1. Skattebrottsenheternas utökade befogenheter	36
7. SLUTDISKUSSION	39
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	41
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	43

Sammanfattning

Att på olika sätt undandra sig att betala skatt är en företeelse som blivit alltmer utbredd i vårt samhälle. Utförandet av exempelvis svartarbete och därvid uppbringade oredovisade inkomster omfattade under år 2002 ett belopp om cirka 67 miljarder kronor.

Regeringen har i många år strävat efter att på något sätt minska skatteundandragandet genom olika metoder. Arbetet går dock långsamt då detta anses utgöra ett känsloladdat ämne. Rätten för det allmänna att styra och kontrollera den enskilda människans beteende möter nämligen alltid på motstående krav. Den enskilda människans personliga integritet och rättssäkerhet får inte sättas åsido; detta faktum gör att vi här har att göra med en inte alltför enkel balansgång. Hårda krav på en effektiv skattekontroll möter lika hårda krav på rättssäkerhet. Under åren 2006 och början på 2007 har dock lagändringar skett som till viss del satt den effektivare skattekontrollen i första rummet.

I denna uppsats undersöks de kontrollbefogenheter som stått till Skatteverkets förfogande före lagändring, både i dess fiskala och i dess brottsutredande verksamhet. Det utreds huruvida dessa varit tillräckligt effektiva, och om inte, om detta berott på värnandet om den enskildes rättssäkerhet. Vidare utreds även de kontrollbefogenheter som erhållits efter lagändring, och huruvida lagstiftaren härigenom eventuellt satt rättssäkerheten åsido.

Förkortningar

JO	Justitieombudsman
MvL	Lag (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar
RF	Regeringsformen (1974:152)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TvL	Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
RÅ	Regeringsrättens Årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I dagens Sverige föreligger det såsom i många andra länder en omfattande problematik med den alltmer frekvent förekommande och i allehanda skepnader gestaltade ekonomiska brottsligheten.

En betydande förgrening av den ekonomiska brottsligheten utgörs idag utav skatteundandragande. Detta begrepp innebär i vanligt språkbruk en medveten handling varmed aktörens syfte är att undgå skatt. Detta kan uppnås genom att aktören undanhåller en inkomst eller en inkomstkälla, redovisar en inkomst för lågt eller medvetet gör ett för stort avdrag. Skatteundandragande kan även ske omedvetet p.g.a. slarv eller ren okunnighet, denna del torde dock vara en mindre summa av det totala skatteundandragandet. Med ett gemensamt begrepp kallas medvetna samt omedvetna skatteundandraganden för skattefel.¹ Det totala skattefelet i Sverige beräknades år 2002 till cirka 100 miljarder kronor, vilket motsvarar cirka 9 procent av statens skatteinkomst. Av detta belopp bedöms bortåt två tredjedelar, d.v.s. cirka 67 miljarder kronor belöpa på svartarbete samt oredovisade inkomster.²

Vid Skatteverkets analysenhet har under åren 2005-2006 genomförts en kartläggning av svartarbetet; detta för att belysa dess utbredning, omfattning och vad som kan göras för att motverka det. Indikationer ges på att en stor del av svartarbetet avser egenföretagare. Egenföretagare är överrepresenterade inom jordbruk, byggverksamhet och hushållsinriktade tjänster som hårvård, restauranger och taxi.³

De negativa konsekvenserna av svartarbete är givetvis många. Skattebördan vältras över på andra skattskyldiga, konkurrensen snedvrids och seriösa näringsidkare riskerar att slå ut av skattefusande konkurrenter. Kan vissa skattskyldiga lägga över en del av sin skattebörda på andra, rubbas dessutom förtroendet för den demokratiska beslutsordningen och rättssamhället.

Regeringen har således under en lång tid försökt att finna olika förfaringssätt för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten och därmed även skatteundandragandet. Ett betydelsefullt steg togs när man 1998 införde den nya myndighetsstrukturen för bekämpning av ekonomisk brottslighet genom upprättandet av Ekobrottsmyndigheten samt Skatteverkets skattebrottsenheter.

¹ Begreppet är myntat av Skatteverket.

² Se Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2006 s. 233 ff.

³ Svartköp och svartjobb i Sverige Del 1: Undersökningsresultat. Rapport 2006:4 s.50.

För att bekämpa skatteundandragande krävs emellertid förutom adekvat materiell lagstiftning och kompetenta myndigheter att dessa de facto har en verkningsfull arbetsmetod samt att det finns möjligheter till slagkraftig kontroll av att de skattskyldiga efterlever de lagar som finns. Syftet med skattekontroll är ju att det skall verka preventivt; man skall förebygga skattebrott genom att försvåra möjligheten till fusk samt öka upptäcktsrisken och för genomförandet av detta krävs effektiva kontrollmetoder.

I flertalet utredningar av myndigheter och organisationer har man således undersökt samt föreslagit åtskilliga metoder varigenom man velat uppnå en mer effektiv skattekontroll.⁴ Dock har förslagen inte alls eller endast delvis lett till lagstiftning, vilket visar att dessa frågor är mycket komplexa och svårbedömbara. Svårigheten grundar sig i att krav på utökad kontroll från det allmännas sida väcker spörsmål om hur den personliga integriteten och rättssäkerheten samtidigt skall kunna tillgodoses. De grundläggande kraven på rättssäkerhet för den enskilde individen får inte åsidosättas.

År 2004 lade regeringen dock återigen fram ett direktiv där man föreslog att de schablonbeskattningssystem som redan fanns föreslagna skulle utvärderas och att man därefter skulle välja den modell som bäst kompletterar och stöttar det beskattningssystem som vi har idag. Man ville härigenom åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och minska omfattningen av skattefusk och svartarbete. Arbetsgruppen som tillsattes för detta kom dock efter ekonomiska beräkningar fram till att schablonbeskattning inte skulle leda till ett mer rättvisande skatteuttag samt att det skulle leda till förhållandevis stora anpassningskostnader för Skatteverket och fullgörandekostnader för de skattskyldiga. Arbetsgruppen valde följaktligen att endast redovisa systemet som en illustration på hur ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen skulle kunna utformas och inte presentera det som ett förslag.⁵ Istället valde man, efter att ha konstaterat och identifierat arbetskraften som den faktor som skattefusk främst utövas genom, att lägga fram ett förslag om ett nytt kontrollsystem.

Detta ledde till att regeringen 2005 lade fram en proposition innefattande förslag på bl.a. en ny lag om särskild skattekontroll i vissa branscher, hädanefter kallad skattekontrollagen, samt diverse ändringar i befintliga lagar, ämnade till att effektivisera den skattekontroll som finns idag. Skattekontrollagen innebär att det införs ett krav för näringsidkare inom restaurang- och frisörbranschen att föra personalliggare. Skatteverket skall få rätt att företa oannonserade kontrollbesök och i samband med dessa utföra en oannonserad begränsad revision samt ta ut en kontrollavgift vid överträdelse. Lagen föreslogs träda i kraft den 1 januari 2007.

⁴ Framförallt har utredningarna berört olika schablonbeskattningssystem. Se t.ex. Branschsaneringsutredningens betänkanden: Licensavgift – en principskiss SOU 1996:172, Branschsanering och andra metoder mot ekobrott SOU 1997:111. Se även Skatteverkets promemorior: Schablonbeskattning? – Kartlägningspromemoria, Schablonbeskattning – en principskiss RSV Rapport 2002:3.

⁵ DS 2005:28 s. 17 och s. 99 ff.

I propositionen föreslogs dessutom att utredare vid Skatteverkets skattebrottsenheter skulle ges en lagstadgad rätt att medverka vid husrannsakan och aktivt eftersöka handlingar. Utredare vid skattebrottsenheterna skulle ges rätt att, efter beslut av åklagare, ta handlingar i beslag i den mån våld mot person inte behöver användas. Det föreslogs även att skattebrottsenheterna skulle medges en mer omfattande direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen. Dessa lagändringar skulle träda i kraft den 1 juli 2006.

Propositionen antogs sedermera av riskdagen och är i skrivande stund gällande lag.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är således att undersöka samt analysera de möjligheter till effektiv skattekontroll stående till Skatteverkets förfogande före och efter lagändring; detta under en rättsäkerhetslupp.

Avsikten är att besvara följande frågeställningar:

- Varför räckte inte den skattekontroll till som funnits före lagändring? Var den att anse som ineffektiv?
- Var detta i så fall en följd av att man vid tidigare lagstiftning tagit för mycket fasta på rättsäkerheten för den enskilde individen?
- Har lagändringarna medfört ett eftersättande av den enskildes rättsäkerhet?
- Räcker lagändringarna till för att uppnå en effektiv skattekontroll?

1.3 Metod och material

För att finna svar på de frågeställningar som jag ställt upp, har jag använt sedvanlig rättsdogmatisk metod. Studier har genomförts av förarbeten, lagtext, rättspraxis samt i någon mån även doktrin. Då uppsatsen undersöker bakgrunden till de regler som åtgärdar skattekontrollen idag, samt utvärderar lagstiftarens tankesätt inför den nya lagändringen, har naturligtvis förarbetena ägnats mycket tid och utrymme. På grund av att lagändringen är rykande färsk, har följaktligen doktrin som specifikt behandlar detta område inte funnits att tillgå. Ett fåtal artiklar i skatterättsliga tidskrifter samt i traditionella dagstidningar har dock bidragit genom att ge nya perspektiv samt uppslag i mitt skrivande.

Därutöver har en telefonintervju genomförts med Anders Karlsson, utredare vid skattebrottsenheten i Malmö för att särskilt kartlägga deras arbete.

1.4 Avgränsningar

I propositionen som lades fram år 2005, lades förutom ovan beskrivna förslag, även fram tre andra förslag som således också antogs av riksdagen. Det förslögs en skyldighet för internationella företag att skriftligen dokumentera transaktioner med företag i intressegemenskap, en ändring i skattebetalningslagen gällande räntekompensation samt att innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt vid utdelning skulle sänkas i ett andra steg. Då dessa förslag skiljer sig avsevärt samt behandlar något annorlunda områden än de om skattekontrollagen samt skattebrottsenheternas befogenheter, väljer jag att lämna dessa utanför denna uppsats ramar.

För syftet av effektivare skattekontroll, lades i en utredning även fram ett förslag om att för kontantbranscherna införa krav på typgodkända kassaregister.⁶ Detta förslag skall dock lämnas till EG-kommissionen för godkännande och regeringen kommer därför att återkomma med en särskild proposition i denna del. Därav behandlas inte detta förslag i denna uppsats utan lämnas avsiktligt därhän.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med att det i kapitel 2 ges en kort beskrivning av begreppet rättssäkerhet, framförallt inom området för beskattning samt kontrollverksamhet.

I kapitel 3 redogörs för de kontrollformer som stått till Skatteverkets förfogande före lagändring, varefter det i det därefter följande kapitel 4 görs en utvärdering av dessa kontrollformer. Svar söks på huruvida dessa kontrollformer inte har räckt till och om detta således berott på att lagstiftaren fäst för stor uppmärksamhet vid rättssäkerheten för den enskilde individen.

Kapitel 5 innefattar en redogörelse för det nya lagförslaget.

I kapitel 6 analyseras det nya lagförslaget där utvärdering sker av huruvida rättssäkerheten i och med lagförslaget eftersatts och om lagändringarna kommer att räcka till.

Slutligen knyts säcken samman i kapitel 7, där det redogörs för de slutsatser som kunnat dras av den kunskap som framkommit under resans gång.

⁶ SOU 2005:35.

2 Rättssäkerhet vid beskattning och kontrollverksamhet

I den allmänna diskussionen råder ingen enighet om betydelsen av detta begrepp. I debatt och media betyder det vanligen olika saker för olika personer. En gemensam nämnare torde dock vara att rättssäkerhet handlar om den enskildes rättsskydd gentemot den offentliga makten.⁷ Staten och dess organ är skyldiga att följa gällande regler och det skall för den enskilde finnas garantier mot missbruk från den offentliga maktens sida.

Rättssäkerhetsbegreppet, intagande olika skepnader, förekommer såväl uttryckt i lagtext samt även som endast målprinciper för lagstiftaren i dennes arbete.

Ett uttryck för rättssäkerheten ger den så kallade legalitetsprincipen. Denna princip innebär att det allmännas handlande skall regleras med stöd av klar och tydlig lag; i detta inbakat ett krav på förutsebarhet.⁸ Gällande rätt och rättstillämpning skall inte vara godtycklig utan vara förutsebar för den enskilde; den enskilde skall således kunna förutse de rättsliga följderna av sitt handlande. Härav följer även kravet på att lika fall skall behandlas lika utan ovidkommande hänsyn till personen i fråga.⁹

En annan aspekt av rättssäkerheten är myndigheters skyldighet till objektivitet. I kontrollverksamhet är i synnerhet den enskildes rätt till opartisk domstolsprövning av stor betydelse.

När det gäller Skatteverkets kontrollverksamhet anses även proportionalitetsprincipen vara en central komponent av rättssäkerheten. Innebörden av denna princip skall förstås som att det allmännas åtgärder alltid skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med dem.¹⁰ Det måste således göras en rimlig avvägning av vad det allmänna vinner och vad den enskilde förlorar och om den börda som läggs på den enskilde är oskäligt tung är ingreppet inte acceptabelt.

Mot rättssäkerheten ställs dock ofta kravet på effektivitet. I Skatteverkets kontrollverksamhet är det väsentligt att effektivitets- och rättssäkerhetsaspekterna är väl avvägda mot varandra då de ofta tenderar att hamna i konflikt. Kontrollverksamheten måste vara väl utbyggd, annars riskerar olikhet vid beskattningen uppkomma till nackdel för dem som är ärliga. Å andra sidan, måste hänsynen till den enskilde tillmätas betydande

⁷ Å. Frändberg, Juridisk tidskrift 2000/01 häfte 2, s. 269.

⁸ Jfr prop. 1993/94:151 s. 70, SOU 1993:62 s. 75.

⁹ SOU 1993:62 Rättssäkerhet vid beskattningen, s. 75. Jfr. prop. 1993/94:151 s. 69. Jfr även med likhetsprincipen.

¹⁰ Jfr. prop. 1993/94:151 s. 70.

vikt, eftersom det ofta handlar om intrång i mycket känsliga uppgifter. Här gör sig ett stort antal rättssäkerhetsaspekter gällande, inte minst respekten för medborgerliga fri- och rättigheter och framförallt skyddet för den personliga integriteten.

3. Skatteverkets kontrollmöjligheter före lagändring

3.1 Kontrollmöjligheter för Skatteverkets fiskala del

I första delen av kapitel 3 kommer att redogöras för de möjligheter till skattekontroll som står till förfogande för Skatteverkets fiskala del. Inom detta område för skattekontroll upprätthålls en skiljelinje mellan åtgärder som bygger på frivillighet och samverkan enligt taxeringslagen samt de åtgärder som bygger på tvång enligt tvångsåtgärdslagen.

3.1.1 Kontroll i samverkan med den skattskyldige enligt taxeringslagen

3.1.1.1. Skrivbordsgranskning

Den vanligast förekommande kontrollformen är skrivbordsgranskning, varmed avses att kontakt tas med den skattskyldige genom en skriftlig förfrågan eller telefonsamtal. Om den skattskyldige inte är villig att svara eller om det finns skäl att anta att de lämnade uppgifterna är felaktiga får Skatteverket förelägga den skattskyldige att inkomma med kompletterande uppgifter och handlingar som krävs för kontroll av de lämnade uppgifternas riktighet. Den skattskyldige har en skyldighet att svara, dock står ingen sanktionsmöjlighet till Skatteverkets förfogande ifall den skattskyldige skulle vägra.¹¹ Ett föreläggande får visserligen förenas med vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige annars undandrar sig att följa föreläggandet, denna åtgärd styrs dock av proportionalitetsprincipen och skall endast nyttjas om det är högst nödvändigt.¹² Finns det brottsmisstanke mot den skattskyldige eller om det kan antas att gärningen kan leda till skattetillägg får inhämtning av uppgifter inte ske med hjälp av vitesföreläggande.¹³ Denna begränsning grundar sig på artikel 6 i Europakonventionen som stadgar varje människas rätt till en offentlig och opartisk rättegång och infördes i svensk lagstiftning år 1997.¹⁴ Europadomstolens praxis har fastställt att det i denna rättighet ingår rätt för en för brott misstänkt person att inte behöva lämna ut uppgifter som är

¹¹ TL3:5 samt Wennergren, Taxering, Taxeringsförfarande och taxeringsprocess enligt nya taxeringslagen s. 36.

¹² TL3:6 st 1 samt Wennergren, Taxering, Taxeringsförfarande och taxeringsprocess enligt nya taxeringslagen s. 36 samt RÅ 1989 ref. 68.

¹³ TL3:6 st 2.

¹⁴ Se prop. 1997/98:10 s. 59 ff.

belastande för honom själv, d.v.s. en rätt att förhålla sig passiv.¹⁵ Förbud mot vitesföreläggande i skatteutredningar syftar således till att garantera enskilda det rättssäkerhetskrav som uttrycks genom passivitetsrätten.¹⁶

3.1.1.2. Taxeringsbesök

Om uppgifter i en självdeklaration behöver kontrolleras genom avstämning mot den skattskyldiges handlingar kan Skatteverket utföra taxeringsbesök hos den skattskyldige. För att denna kontrollåtgärd skall komma till stånd måste tre förutsättningar vara uppfyllda. Frågan som skall utredas skall ha aktualiserats av uppgifter i den skattskyldiges självdeklaration. Frågan skall dessutom vara av sådan art att klarhet kan erhållas genom en enkel avstämning mot handlingar eller genom besiktning av fastighet eller andra tillgångar. Slutligen måste Skatteverket och den skattskyldige vara överens om att taxeringsbesök bör företas.¹⁷ Syftet med ett taxeringsbesök är således att utreda specifika, avgränsade frågeställningar och skall inte företas för att ge Skatteverket en allmän uppfattning om den skattskyldiges räkenskaper eller förhållanden i övrigt. Det är den skattskyldige som avgör vilka handlingar som Skatteverket skall få se samt hur en besiktning skall gå till.

3.1.1.3 Taxeringsrevision

Den sista kontrollåtgärden till Skatteverkets förfogande enligt taxeringslagen är taxeringsrevision. Genom taxeringsrevision kan Skatteverket kontrollera att den skattskyldige fullgjort sin deklarations- och annan uppgiftsskyldighet men även kontrollera om den reviderade på ett tillförlitligt sätt kan tänkas fullgöra sin uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Taxeringsrevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och hos annan juridisk person än dödsbo.¹⁸

Vid taxeringsrevision får Skatteverket granska den reviderades räkenskapsmaterial och alla andra handlingar som rör verksamheten. För att värna om den enskildes integritet får dock handlingar innehållande uppgifter som t.ex. advokater, läkare och psykologer anförtrots i sin yrkesutövning undantas från revision på den enskildes begäran.¹⁹ Även handlingar med

¹⁵ Se fallen *Funke mot Frankrike* (dom den 23 februari 1993), *Saunders mot Storbritannien* (dom den 17 december 1996), *John Murray mot Storbritannien* (dom den 25 januari 1996) och *J.B mot Schweiz* (dom den 3 maj 2001).

¹⁶ Prop. 2002/03:106 s. 232.

¹⁷ Skatteförfarandet, Almgren, Leidhammar, Supplement 14, april 2006.

¹⁸ TL3:8.

¹⁹ TL3:13 Det gäller handlingar som ej får tas i beslag enligt 27§ rättegångsbalken. I RÅ 2001 ref. 67 medgavs undantag beträffande uppgifter om vad vissa betalningar avsåg, som hade gjorts från ett depåkonto hos en fondkommissionär till en advokatbyrå. Vidare medgavs undantag beträffande om och hur betalning från advokatbyrån till klienten hade skett. I RÅ 2001 not. 184 uppkom fråga om undantag rörande en av en advokatbyrå utställd faktura beträffande uppgifter om namnet på klienten, dennes motpart och frågan vad uppdraget avsett. Här medgavs undantag för vem motparten var och vad uppdraget avsett. I notisfallet medgavs således inte undantag för klientens namn och debiterade belopp.

annat betydande skyddsintresse skall undantas om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Är skyddsintresset markerat är det angeläget att den skattskyldiges intresse beaktas så långt som möjligt. Det kan i många fall ske genom att nödvändiga uppgifter lämnas i en annan handling eller muntligen.²⁰

Revisorn får utöver att granska handlingar även inventera kassa, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. Vidare får revisorn ta prov på varor som tillhandahålls i verksamheten samt prova bl.a. kassaapparat.

Den reviderade skall i regel underrättas om revisionsbeslutet innan revision verkställs. Inventering av kassa, granskning av lager, maskiner och inventarier samt besiktning av lokaler får dock ske överraskningsvis, om kontrollen annars kan mista sin betydelse.²¹ I förarbetena betonas att huvudregeln skall vara att den reviderade skall underrättas i förväg och att möjlighet till underrättelse först vid verkställigheten kan komma i fråga endast om det är sakligt motiverat och med bibehållande av den beskrivna skiljelinjen mellan tvång och frivillighet; detta för att trygga den reviderades rättssäkerhetsgarantier.²²

Den reviderade skall ge revisorn den hjälp han behöver genom att tillhandahålla behövda handlingar, ge tillträde till de utrymmen revisorn vill besiktiga samt i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen. Om den reviderade inte medverkar får Skatteverket förelägga honom vid vite att fullgöra sina skyldigheter, detta dock endast om den reviderade inte har begått en straffbelagd gärning eller en gärning som kan leda till skattetillägg.²³

Taxeringsrevision är således en ingripande åtgärd varför det är av största intresse att en avvägning görs mellan å ena sidan kontrollintresset och å andra sidan integritets- och rättssäkerhetsaspekter. Utgångspunkten för taxeringsrevision enligt taxeringslagen är dock att det skall ske i samverkan med den reviderade. Den reviderade skall underrättas om beslutet om revision innan det verkställs. Dessutom skall det skötas på ett sådant sätt att det inte onödigt hindrar verksamheten och inte pågå längre än nödvändigt.²⁴ Mycket viktigt är att revisionsinstitutet och tvångsåtgärder som man måste kunna ta till för att säkerställa en effektiv skattekontroll inte jämföras. För att en lagstadgad befogenhet skall kunna betraktas som tvångsmedel bör

²⁰ Se prop. 1993/94:151 s. 170. Se även RÅ 2005 ref. 40 där handlingar med vissa uppgifter som arbetsgivaren tillhandahållit inte undantagits från revision enligt 3 kap 13 § taxeringslagen.

²¹ TL3:9 st 4.

²² Se prop. 1996/97:100 del 1 s. 484.

²³ TL3:10 st 1 och TL3:12 st 4.

²⁴ TL3:10.

krävas att befogenheten kan sättas i verket mot den enskildes vilja och med fysiskt eller psykiskt tvång av något slag.²⁵

3.1.2 Kontroll genom tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen

Skatteverket har även möjlighet till skattekontroll genom användning av särskilda tvångsåtgärder.²⁶ Tvångsåtgärder får vidtas när en revision inte kan genomföras med den reviderades medverkan, när den reviderade tredska eller när det finns påtaglig risk för att den reviderade kommer att undanskaffa eller förvanska handlingar. De tvångsåtgärder som får beslutas enligt lagen är revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersökande och omhändertagande av handlingar, granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift och försejling av lokal samt förvaringsplats.²⁷

Denna rätt till vidtagande av tvångsåtgärder begränsas och styrs upp av en i lagen fastställd proportionalitetsprincip. Principen innebär att en tvångsåtgärd får tillgripas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. Tvångsåtgärden skall avseende art, styrka, räckvidd och varaktighet stå i rimlig proportion till det som skall uppnås med åtgärden. Härav följer bl.a. att en åtgärd inte får vara mer omfattande eller pågå under längre tid än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden.²⁸

För att tillförsäkra den enskilde ytterligare rättssäkerhetskydd skall beslut om tvångsåtgärder enligt denna lag föregås av domstolsbeslut; detta för att garantera den enskilde att åtgärden prövas av en opartisk instans. I de fall då Skatteverket måste agera omedelbart för att inte kontrolländamålet skall gå förlorat kan granskningsledaren i fråga om åtgärder i verksamhetslokalen fatta ett interimistiskt beslut, dock skall även detta omedelbart underställas domstolsprövning.²⁹

3.1.2.2 Revision i den reviderades verksamhetslokaler

Skatteverket får företa revision i den reviderades verksamhetslokaler utan den reviderades medgivande i de delar den inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Detta följer av att intrång i den granskades lokaler endast får ske när det är nödvändigt.³⁰ Revision mot den reviderades medgivande får också företas om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt eller om det finns påtaglig risk för att han kommer att

²⁵ Skatteförfarandet, Almgren, Leidhammar, Supplement 14, april 2006, Del 1.

²⁶ Lag om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (1994:466).

²⁷ TvL2§.

²⁸ Se prop. 1993/94:151 s. 153 samt Skatteförfarandet, Almgren, Leidhammar, Supplement 14, april 2006, Del 2.

²⁹ Se prop. 1993/94:151 s. 102.

³⁰ Jfr 2 kap. 6 och 12 §§ regeringsformen.

undanhålla, förvanska eller förstöra de handlingar som skall kontrolleras, d.v.s. att det föreligger sabotagerisk. Beslut om dessa tvångsåtgärder fattas av länsrätten på ansökan av granskningsledaren.³¹ Då det föreligger sabotagerisk finns möjlighet för granskningsledaren att fatta ett interimistiskt beslut. Detta beslut skall då omedelbart underställas länsrättens prövning.³²

Vid sabotagerisk finns även en möjlighet för Skatteverket att företa en överraskningsrevision. I ett sådant fall kan t.ex. kassainventering eller granskning av lager utföras utan att den reviderade hinner justera kassan eller lagret.³³ Denna möjlighet till överraskningsrevision finns emellertid redan genom taxeringslagens regler som tidigare beskrivits. Först om den reviderade vägrar att gå med på en sådan kontroll och om skälen för hans vägran uppfattas som tredska, bör en tvångssituation anses ha uppkommit. I ett sådant skede bör en prövning ske inom ramen för tvångsåtgärdslagen.³⁴

Vad innebär således påtaglig risk för att den reviderade förvanskar eller undanhåller handlingar som skall kontrolleras och hur sker riskbedömningen? Riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som är av betydelse för frågan. Påtaglig risk avser inte att det skall vara fråga om en mer överhängande risk utan istället att risken i det enskilda fallet skall kunna beläggas. Det skall föreligga en individualiserad risk, d.v.s. en konkret omständighet i det enskilda fallet och inte enbart en allmän risk.³⁵ Omständigheter som kan tyda på sabotagerisk kan vara hot eller förtäckta hot om sabotage, omfattande transaktioner med oseriösa företagare, oklara eller konstruerade ägarförhållanden, tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden eller att grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid.³⁶ I RÅ 1995 ref. 51 där undandragande av inkomster och mervärdesskatt samt indikationer på svart arbetskraft var uppenbar och således en hög risk förelåg för att handlingar skulle förvanskas, valde såväl länsrätten som kammarrätten att anse att påtaglig risk för sabotage inte förelåg och följaktligen avslå Skatteverkets begäran om att vidta en överraskningsrevision enligt tvångsåtgärdslagen. Först i regeringsrätten fick Skatteverket rätt.

Vid bedömningen av den grad av misstanke om sabotagerisk som bör krävas har den i tvångsåtgärdslagen stadgade proportionalitetsprincipen stor betydelse bl.a. vad gäller storleken på befarade skatteundandraganden liksom möjligheten till alternativa kontrollåtgärder.³⁷

³¹ TvL14§. Se även prop. 1993/94:151 s. 102.

³² TvL15§.

³³ Prop. 1993/94:151 s 155.

³⁴ Prop 1993/94:151 s. 481.

³⁵ Prop 1993/94:151 s 102.

³⁶ Prop. 1993/94:151 s 154, RÅ 1995 ref 51, SN 1995 s 716-726 Anders Hultqvist.

³⁷ Prop. 1993/94:151 s 102.

3.1.2.3 Eftersökande och omhändertagande av handlingar

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler får handling som omfattas av revisionen eftersökas och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns risk för sabotage. När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler i annat fall får handling som påträffas eller granskas omhändertas om den behövs för revisionen. I de fall den reviderade har samtyckt till revision i verksamhetslokalerna men motsätter sig att en viss handling eftersöks är det inte möjligt för granskningsledaren att besluta om eftersökning av handlingen. Eftersökning förutsätter nämligen att revisionen har fått karaktär av tvångsåtgärd, dvs. att den sker med stöd av 5§.³⁸ Möjlighet finns att genomföra revision även utanför den reviderades verksamhetslokaler. I dessa fall får handlingar eftersökas och omhändertas endast om föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller att sabotagerisk föreligger. Bestämmelsen ger således möjlighet att eftersöka handlingar i t.ex. den reviderades bostad eller hos en revisor. I förarbetena till tvångsåtgärdslagen betonas dock att eftersökande och omhändertagande av handlingar på annan plats än i verksamhetslokaler typiskt sett kan sägas tillhöra de mer integritetskränkande åtgärderna. Denna möjlighet bör därför, med hänsyn till proportionalitetsprincipens krav på att vikten av åtgärden skall uppväga det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den reviderade, tillämpas med försiktighet.³⁹ Beslut om att eftersöka och omhänderta handlingar tas av länsrätten. Möjlighet till interimistiskt beslut av granskningsledaren finns endast vid eftersökning i den reviderades verksamhetslokaler, inte på andra ställen.⁴⁰

Handlingar som aldrig får tas i beslag enligt tvångsåtgärdslagen är de som är undantagna beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken samt andra handlingar med ett betydande skyddsintresse, om handlingens innehåll p.g.a. särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom. I sistnämnda fall görs en avvägning mellan handlingens skyddsintresse och dess betydelse för kontrollen. Den enskilde måste begära att få dessa handlingar undantagna och då ska den omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten.⁴¹

³⁸ Prop. 1993/94:151 s106.

³⁹ Prop. 1993/94:151 s 106, RÅ 1996 ref. 97.

⁴⁰ Prop. 1993/94:151 s 156.

⁴¹ Prop. 1993/94:151 s. 93.

3.2 Kontrollmöjligheter för Skatteverkets brottsutredande del

Skattebrottsenheterna inrättades med syftet att Skatteverket på eget ansvar skulle kunna handlägga brottsutredningar om ekonomisk brottslighet.⁴² Skattebrottsenheterna är organisatoriskt avskilda enheter, självständiga från Skatteverkets verksamhet i övrigt och skall således inte sammanblandas med Skatteverkets fiskala del. Verksamheten regleras i lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar, hädanefter kallad medverkanslagen.

Skattebrottsenheten får efter beslut av åklagaren utreda brott inom skatteområdet. Förutom brott enligt skattebrottslagen skall skattebrottsenheterna utreda brott som anges i folkbokföringslagen, aktiebolagslagen, lagen om tryggnad av pensionsutfästelse och bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken.⁴³ Därutöver finns en ventil i lagen som tillåter åklagaren att i enskilda fall uppdra åt skattebrottsenheterna att utreda även andra brott än de som särskilt nämns i lagen, om det finns särskilda skäl till detta.⁴⁴

3.2.1 Medverkan vid förundersökning

Det är alltid åklagarens uppgift att besluta om och inleda förundersökning samt att vara undersökningsledare i de förundersökningar som handläggs vid en skattebrottsenhet. Att denna uppgift uteslutet tillkommer åklagaren skall tjäna ett syfte av garanti för såväl effektivitet som rättssäkerhet för den enskilde individen.⁴⁵ Åklagaren får dock anlita skattebrottsenheten som utredande organ vid förundersökning, detta dock endast vid de i medverkanslagen fastställda brotten.⁴⁶ Rättegångsbalkens regler om förundersökning är generellt tillämpliga på skattebrottsenheternas medverkan vid förundersökningar.⁴⁷

Åklagaren har möjlighet att anlita skattebrottsenheten redan på ett tidigare stadium, d.v.s. innan förundersökningen inletts.⁴⁸ Utrymmet för åtgärder inom ramen för en förutredning är dock mycket begränsat och innefattar

⁴² Prop. 1997/98:10 Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, mm.

⁴³ Se Skattebrottslagen, 30 kap 1 § första stycket 4 aktiebolagslagen, 11§ tredje stycket lagen om tryggnad av pensionsutfästelse, folkbokföringslagen och 11 kap. 5 § brottsbalken.

⁴⁴ MvL 1 § 2 stycket. Enligt prop. 1997/98:10 s. 48 är förfalskning ett brott som, med tillämpning av denna ventil, bör kunna utredas av skattebrottsenheterna exempelvis när det ingår som ett led i skattebrottslighet.

⁴⁵ Se prop 1997/98:10 s. 47.

⁴⁶ MvL 2§ första stycket.

⁴⁷ RB kap. 23. Se även förundersökningskungörelsen (1947:948).

⁴⁸ MvL2§.

t.ex. utredningsåtgärder som registerslagning eller inhämtning av andra uppgifter utan att det krävs tvångsåtgärder.⁴⁹

Skattebrottsenheten får dessutom, i fall där det enligt 23 kap. 22 § rättegångsbalken inte krävs någon förundersökning, genomföra brottsutredning på eget initiativ. För att denna förenklade brottsutredning skall få genomföras krävs tillräckliga skäl för åtal, att brottet inte skall kunna föranleda annan påföljd än böter samt att den misstänkte kan antas erkänna gärningen.⁵⁰ Skatteverkets fiskala del kan vid brott som uppfyller alla dessa krav anmäla detta till skattebrottsenhet istället för till åklagare.

3.2.2. Möjlighet till straffprocessuella tvångsmedel

Enligt rättegångsbalkens regler får förundersökningsledaren respektive den som biträder denna besluta om vissa straffprocessuella tvångsmedel. I förundersökningar om misstänkt skattebrottslighet är det främst vissa straffprocessuella tvångsmedel som används. Dessa är beslag, husrannsakan, gripande, anhållande och häktning.⁵¹

Användningen av straffprocessuella tvångsmedel är underkastad vissa allmänna principer för skyddet av den enskilde individens rättssäkerhet.⁵² De viktigaste principerna är ändamålsprincipen, behovsprincipen samt proportionalitetsprincipen. Ändamålsprincipen ger uttryck för att ett tvångsmedel inte skall användas för andra syften än de som anges i lag. Behovsprincipen innebär att ett tvångsmedel får användas endast om det finns ett påtagligt behov av det och man inte kan nå det avsedda resultatet med andra, mindre ingripande medel. Proportionalitetsprincipen kräver att den som beslutar om en tvångsåtgärd i varje enskilt fall prövar om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den misstänkte eller något annat motstående intresse.⁵³

Utredare vid skattebrottsenheten får emellertid inte verkställa beslut om tvångsmedel.⁵⁴ Vid förundersökningar där skattebrottsenheten är inblandad, fattas besluten således alltid av åklagare. I de fall det blir aktuellt med straffprocessuella tvångsmedel i en skattebrottsutredning skall dessa verkställas av polisen, eventuellt med biträde av utredare från skattebrottsenheten.

Det finns dock många situationer då utredarna vid skattebrottsenheterna på något sätt kommer i kontakt med främst tvångsmedlen husrannsakan samt beslag i samband med utredning av skattebrott.

⁴⁹ Se JO 1997/98 s. 98.

⁵⁰ MvL3§.

⁵¹ SOU 2005:35 s. 229.

⁵² Se SOU 2005:35 s. 28.

⁵³ Proportionalitetsprincipen är lagfäst i bl.a. 28 kap. 3 a RB för husrannsakan och i 27 kap. 1 § 3 st. RB beträffande beslag. De båda andra principerna följer av allmänna rättsgrundsatser.

⁵⁴ MvL2§ 3 st.

3.2.2.1 Beslag

En utredare vid skattebrottsenheten har inte rätt verkställa beslut om beslag. Det sker dock ofta att utredaren får ta emot handlingar som skall beslagtas, exempelvis då en misstänkt lämnar in en handling frivilligt vid förhör. I detta skede, skall enligt lag, även om utredaren har handlingen i sin hand, åklagaren kontaktas varvid denne beslutar om beslag. Därefter skall ett beslagsprotokoll upprättas av åklagare alternativt polisman där det framgår att handlingen förvaras hos skattebrottsenheten samt en noggrann beskrivning av föremålet samt ändamålet med beslaget.

3.2.2.2 Husrannsakan

Vid husrannsakan i samband med förundersökning av skattebrott är det brukligt att utredare vid skattebrottsenheten biträder polisen. Enligt lagstiftning är detta dock i princip förbjudet; således kan frågan ställas vilken roll utredaren vid skattebrottsenheten intar och vilka befogenheter som följaktligen står till hans förfogande vid en sådan husrannsakan?

Rätten att närvara vid husrannsakan regleras i 28 kap. 7 § rättegångsbalken, enligt vilken förättningsmannen får anlita biträde av sakkunnig eller annan om det behövs. För att bestämma utredarens befogenheter, hämtas således ledning från den roll en skatterevisor har när han biträder polisen vid en husrannsakan i egenskap av sakkunnig, samt de uttalanden JO har gjort om skatterevisorns befogenheter därvid.

Bland annat har det uttalats att en skatterevisor skall kunna biträda vid husrannsakan och därvid tala om vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen. Dock skall det klart framstå för den mot vilken tvångsåtgärden vidtas, vem skatterevisorn är och att han inte ingår i polisstyrkan.⁵⁵ Att en skatterevisor öppnar och går igenom skrivbordslådor vid husrannsakan i en privatbostad ansågs i ett ärende utgöra mer aktivitet än vad som skall anses vara medgivet av skatterevisorns roll i sammanhanget. Enligt JO var detta en åtgärd som endast bör företas av polispersonal, bl.a. av det skälet att en skrivbordslåda kan tänkas innehålla för den aktuella brottsutredningen helt ovidkommande material.⁵⁶

Med hänsyn till att husrannsakan är att anse som en ingripande åtgärd bör man vara restriktiv med tolkningen av skatterevisorns roll när man bestämmer vad en utredare vid skattebrottsenheten skall få vidta för åtgärder. Man torde i vart fall kunna utgå från att utredaren har lika, men inte större befogenheter än en skatterevisor i egenskap av sakkunnig. Utredaren skall vara en resurs att tillgå som rådgivare vad gäller val av handlingar att ta i beslag men inte tillhöra polisstyrkan på något sätt.⁵⁷

⁵⁵ JO 1978/79 s. 280.

⁵⁶ JO 1989/90 s. 187 ff.

⁵⁷ SOU 2005:35 del 2 s. 239.

3.2.3. Spaning samt underrättelseverksamhet

Skattebrottsenheterna får bedriva spaning när det gäller brott inom skatteområdet.⁵⁸ Spaning kan ingå som ett led både i och utanför en förundersökning och syftar i första hand till att hämta in underlag för en konkret brottsmisstanke. Spaningsverksamheten kan också vara mer allmänt inriktad på att samla in, bearbeta och analysera information av betydelse för framtida utredningsarbete.

Skattebrottsenheten har även befogenhet att bedriva så kallad underrättelseverksamhet.⁵⁹ Underrättelseverksamhet syftar bl.a. till att ta fram underlag för analyser som kan läggas till grund för vilken inriktning den brottsbekämpande verksamheten skall ha eller för att initiera konkreta brottsutredningar. Med hjälp av underrättelseverksamheten upptäcks således pågående brottslighet som i sin tur kan leda till att det inleds en förundersökning.

3.2.4. Skattebrottsenheternas tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen

Skatteverkets fiskala del behandlar i sin beskattningsdatabas ett stort antal integritetskänsliga uppgifter. I lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet är det uttryckligen reglerat vilka sorts uppgifter och följaktligen för vilka ändamål dessa uppgifter får behandlas.⁶⁰

Uppgifterna i beskattningsdatabasen ger en tydlig bild av den enskildes ekonomiska förhållanden vilket typiskt sett gör dem känsliga ur integritetssynpunkt. Förutom kontrolluppgifter lämnas uppgifterna huvudsakligen av den enskilde på grund av den lagstadgade skyldigheten att lämna självdeklaration och även på grund av skyldigheten att medverka under en efterföljande skatteutredning. Uppgifterna i beskattningsdatabasen är således på grund av sin karaktär skyddade av absolut sekretess och då uppgifterna är integritetskänsliga skall särskild försiktighet iakttas när det gäller att tillåta direktåtkomst till denna databas.

Beskattningsdatabasen innehåller också elektroniska handlingar. Dessa kan innehålla uppgifter av i stort sett vilken karaktär som helst. Det kan röra sig om av enskilda insända handlingar som finns fotografiskt avbildade i databaserna. Med hänsyn till att det är svårt att förutse exakt vad dessa handlingar innehåller har man betraktat dem som särskilt känsliga ur integritetssynpunkt och endast vissa uppgifter får användas vid sökning efter dem.⁶¹

⁵⁸ MvL4 §, p.1.

⁵⁹ MvL 4§, p.2.

⁶⁰ Se lag om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet 1:4,5 samt 2:3.

⁶¹ SOU 2005:35 s. 256.

Vad innebär direktåtkomst till uppgifter i en databas och vem har således denna sortens åtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen?

Den registerlagstiftning som finns idag reglerar i vilka fall uppgifter ur ett personregister får utlämnas till andra myndigheter med hjälp av automatiserad behandling. I denna reglering går att urskilja direktåtkomst till uppgifter samt övriga former för utlämnande. Direktåtkomst till en uppgiftssamling innebär att användaren på egen hand kan söka i detta och få svar på frågor, dock utan att själv kunna bearbeta eller på annat sätt påverka innehållet. Direktåtkomst kan även ge användaren en möjlighet att hämta hem informationen till sitt eget system och bearbeta den där. Direktåtkomsten kan vara begränsad, t.ex. att den är tillåten endast till särskilt utvalda uppgifter.⁶²

Kronofogdemyndigheten och Tullverket har begränsad direktåtkomst till delar av beskattningsdatabasen.⁶³ Även myndigheter som Centrala Studiestödsnämnden, Försäkringskassan och Statistiska Centralbyrån har direktåtkomst till uppgifter för väl definierade ändamål, begränsade till deras verksamhet.⁶⁴ Ingen regel finns emellertid om skattebrottsenheternas åtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen, istället är det sekretesslagens regler som styr deras åtkomst till dessa uppgifter.

Enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen gäller absolut sekretess för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden i myndighets verksamhet som avser bestämmande av skatt, taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt. Motsvarande sekretess gäller i myndighets verksamhet som avser förande eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt skattedatabaslagen. Denna skatteseekretess gäller inte bara mot enskilda utan även mot andra myndigheter samt mellan olika verksamhetsgrenar inom samma myndighet när de är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra.⁶⁵ Detta gäller således också mellan Skatteverkets fiskala och brottsbekämpande del.

Sekretessen för uppgifterna i beskattningsdatabasen kan emellertid brytas under vissa förutsättningar. Enligt 1 kap. 5 § sekretesslagen utgör sekretess inte hinder mot att uppgift lämnas ut, om det är nödvändigt för att den utlämnande myndigheten skall kunna fullgöra sin verksamhet. Enligt 14 kap. 1 § sekretesslagen hindrar vidare sekretess inte att uppgift lämnas till annan myndighet om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. En sådan föreskrift om uppgiftsskyldighet finns i bl.a. 17 § skattebrottslagen som stadgar att en förvaltningsmyndighet som handlägger

⁶² SOU 2005:35 s 250. Bestämmelser som reglerar åtkomsten till uppgifter i beskattningsdatabasen finns i skattedatabaslagen, förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet samt i sekretesslagen.

⁶³ Enligt SkdbL 2:8 har Kronofogdemyndigheten och Tullverket åtkomst avseende de uppgifter och ändamål som reglerats i SkdbL 2 kap. 3§ 1-5, 9, 10. Se även förordningen 2001:588 4,5 §§.

⁶⁴ Förordning 2001:588 om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet 6-8 §§.

⁶⁵ SekrL 1:3.

skatter eller avgifter, d.v.s. Skatteverkets fiskala del, skall göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att ett brott enligt skattebrottslagen har begåtts.

Uppgifter kan också lämnas ut med stöd av 14 kap. 2 § sekretesslagen. Av den bestämmelsen framgår att sekretess inte hindrar att uppgift som rör misstanke om brott kan lämnas till bl.a. skattebrottsenheterna, om fängelse är föreskrivet för brottet och detta kan antas föranleda annan påföljd än böter. Skattebrottsenheterna får således i sin brottsutredande verksamhet ut uppgifter med stöd av dessa två bestämmelser.

Enligt 14 kap. 3 § första stycket sekretesslagen, får sekretessbelagd uppgift lämnas till myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda. Av förarbetena framgår att denna bestämmelse särskilt ger utrymme för informationsutbyte när det är fråga om myndigheter med samma sakliga behörighet men med skilda lokala kompetensområden eller myndigheter som har närbesläktade funktioner och som båda har rättslig befogenhet att direkt fordra in de utväxlade uppgifterna.⁶⁶ Med stöd av denna bestämmelse får skattebrottsenheterna ut uppgifter från beskattningsdatabasen till sin underrättelseverksamhet.

Med stöd av bestämmelserna i sekretesslagen finns således förutsättningar för skattebrottsenheterna att i princip få ut alla upplysningar i skatteregistren som är relevanta för en brottsutredning. Av avgörande betydelse är dock att utlämning endast kan ske efter sekretessprövning i varje enskilt fall enligt gällande regler, således inte genom direktåtkomst.

⁶⁶ Prop. 1979/80:2 Del A s. 326 ff.

4. Utvärdering av Skatteverkets kontrollmöjligheter före lagändring

4.1 Den konstaterade problematiken

Som skrivet i inledningen är cirka två tredjedelar av det totala skattefelet i Sverige, d.v.s. cirka 67 miljarder kronor, att hänföras till svartarbete och därvid oredovisade inkomster. I nationalräkenskaperna finns en diskrepans mellan inkomsterna i samhället och hushållens konsumtion som indikerar ett svartarbete på cirka 115 – 120 miljarder kronor.⁶⁷ Även om dessa siffror går isär något är det i vart fall uppenbart att detta tillvägagångssätt att genomföra skatteundandragande har blivit ytterst vanligt. Hur skall man komma tillrätta med det?

Den springande punkten för att bekämpa svartarbete och därmed uppnå en mer rättvis beskattning torde vara en ökad, mer effektiv och slagkraftig kontroll av de skattskyldiga. Fungerar kontrollen på ett tillfredsställande sätt, ökar även upptäcktsrisken och således uppnås en preventiv effekt. För att kunna upptäcka svartarbete och därefter kunna använda det som underlag för beskattning, krävs således att Skatteverket kan komma ut på fält och direkt på arbetsplatserna genomföra sin kontroll.

4.2 Varför räcker inte den skattekontroll vi har idag?

4.2.1 Kontrollmöjligheter för Skatteverkets fiskala del

I den skattekontroll som sker enligt taxeringslagen är rättssäkerheten för den enskilde djupt förankrad. Utgångspunkten för alla kontrollformer är att de skall ske i samverkan med den skattskyldige. Den enskilde skall i möjligaste mån vara informerad om och vara införstådd med vad kontrollen skall avse samt kontrollens effekter. Genom denna samarbetsvilja från det allmännas sida vill man värna om den enskildes rättssäkerhet samt skapa förutsättningar för att de enskilda skall fullgöra sina skyldigheter enligt skattelagarna. Har inte denna samarbetsvilja dock gått så långt att det förtagit kontrollen dess effektivitet?

⁶⁷ Se Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2006 s 5.

Inom ramen för skrivbordskontroll kan Skatteverket ställa förfrågan till den skattskyldige, emellertid föreligger det ingen skyldighet för denne att svara. Den skattskyldige kan då föreläggas att svara, vilket han är skyldig att åtlyda, men drabbas inte av någon sanktion om han inte gör det. Skatteverket kan då förelägga vid vite, dock styrs denna åtgärd av proportionalitetsprincipen, vilket medför att den inte skall nyttjas annat än om det är av största nödvändighet. Möjligheten till vitesföreläggande begränsas dessutom av den i Europadomstolens praxis fastslagna passivitetsprincipen. Antas den skattskyldige ha gjort sig skyldig till något brottsligt eller kan skattetillägg tänkas utgå får Skatteverket inte förelägga vid vite.

Såsom det framgår av ovan skrivna, finner jag denna kontrollform tämligen ineffektiv. Många olika utredningsformer finns inom ramen för skrivbordskontrollen, dock har de blivit ineffektiva, p.g.a. att man vid lagstiftning värvat om den enskildes rättssäkerhet i något för hög grad. Inga direkta sanktionsformer står till buds förutom vitesföreläggandet, dock omgärdas även detta av begränsningar med syfte att skydda den enskilde individen. Då kontrollen sker från skrivbord och således inte på fält, utgör den dessutom en olämplig metod för att motarbeta det problem med svartarbete som föreligger idag. För att ha möjligheten att upptäcka svartarbete och därmed minska det skattefusk som bedrivs därigenom, måste kontrollen ske ute på arbetsplatserna.

Om man ser till kontrollformerna taxeringsbesök samt taxeringsrevision kan noteras att dessa kan ske ute på arbetsplatserna. Dock är det så att man i regel aldrig utför dem utan föregående underrättelse. Den skattskyldige är långt i förväg medveten om en kommande kontroll; detta varande ännu en konsekvens av att kontroll skall ske i samverkan med den skattskyldige. Taxeringsbesök utförs dessutom alltid helt i samförstånd med den skattskyldige där det är helt upp till honom att avgöra vad Skatteverket får besiktiga.

Taxeringsrevision som är den mest ingripande kontrollformen borde således vara den mest effektiva metoden som står till Skatteverkets förfogande. Den måste dock, i mitt tycke, också anses som otymplig i sammanhanget. Den är förvisso inriktad på en ingripande, fördjupad kontroll, dock utav räkenskaper och handlingar och därmed inte alls ämnad för korta besök med kontroll av verksamma personer på arbetsplatsen. Möjligheten till överraskningsrevision finns, men den är begränsad till kontroll och besiktning av föremål samt provtagning av dessa, således har denna kontrollform inte heller syftet att kontrollera yrkesutövande på arbetsplats.

Taxeringsrevision är dessutom utformad för en kontroll i efterhand. Den är tillbakasyftande genom att man utreder om redan lämnade deklarerationer och tidigare taxeringsbeslut är korrekta. Den kontroll som det finns behov av idag skall enligt mig vara framåtsyftande och handlingsdirigerande. Den skall ha ett preventivt syfte och få den skattskyldige att följa det regelverk som finns. Skall en kontroll uppnå denna preventiva effekt måste den vara

väl synlig, den måste även vara träffsäker då kontrollresurser är knappa och framförallt måste den vara oförutsägbar. Ingen person skall kunna gå helt säker och inget område skall utelämnas.

Det är således alldeles uppenbart, att i vart fall de kontrollformer som skall ske i samverkan med den skattskyldige, stående till Skatteverkets förfogande är otillräckliga för att komma tillrätta med den problematik som finns. Hur ser det då ut med de åtgärder som kan vidtas med tvång enligt tvångsåtgärdslagen?

Vad gäller tvångsåtgärdslagen omgärdas den av åtskilliga skyddsbestämmelser för den enskildes rättssäkerhet. Kraven är hårda för att lagen de facto skall komma till användning. Såsom det framkom i RÅ 1995 ref. 51 skall många förutsättningar vara uppfyllda för att sabotagerisk skall anses föreligga och en överraskningsrevision skall få företas. Bolaget i detta rättsfall hade uppvisat mycket låg bruttovinst och det antogs att inkomster av betydande omfattning uteslutits ur bolagets redovisning. Att så var fallet styrktes av de uppgifter som framkommit vid polisspaning och stämts av mot bolagets mervärdesskatteredovisning. Det fanns vidare anledning att anta att svart arbetskraft anlåtats och att bolaget inte hade inkommit med uppbördsdeklaration. Den information som var av intresse i sammanhanget var normalt mycket lätt att undanhålla eller förvanska, således var det av mycket stor vikt att revisionen genomfördes utan att bolaget först underrättades. Trots alla dessa omständigheter fick Skatteverket avslag i såväl länsrätten som kammarrätten. Först i regeringsrätten fastslogs det att Skatteverket fick företa denna överraskningsrevision.

Dessutom tycks tvångsåtgärdslagen användas ytterst lite, om man ser till antalet rättsfall de senaste åren. En av anledningarna till att tvångsåtgärdslagen så sällan kommer till användning borde vara att när alla kraven för lagens tillämpning väl är uppfyllda finns det ofta redan en grundad misstanke om skattebrott. Då utreds ärendet lämpligen under ledning av åklagare och tvångsåtgärdslagen lämnas därhän. En annan orsak torde vara att den berörde vid ett eventuellt avslag av länsrätten eller vid kommunikation dem emellan, får kännedom om de tilltänkta åtgärderna. En tredje bidragande orsak kan vara att lagen är väldigt komplex och det följer således en del merarbete vid nyttjandet därav.

Slutsatsen torde således vara att det behov av kontroll som finns idag inte tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Den kontroll som finns är tandlös, dock inte bara p.g.a. att rättssäkerheten har fått ett stort utrymme utan för att dessa kontrollformer överhuvudtaget inte varit avsedda för kontroll av arbetskraft. Det behövs nya kontrollbefogenheter som medger effektiv tillsyn och skattekontroll.

4.2.2 Kontrollmöjligheter för Skatteverkets brottsutredande del

Skattebrottsenheternas arbete är inte endast inriktat på kontrollen av de skattskyldigas handlande utan utförs snarare i ett senare skede, då det redan föreligger misstanke om skattebrottslighet. Naturligtvis utgör detta en lika betydelsefull del av arbetet för att motarbeta skattefusk, vilket även innefattar svartarbete och därigenom uppkomna skattefel. Således är det av avsevärd betydelse att även denna del av kontrollkedjan fungerar så effektivt och slagkraftigt som möjligt.

Utredarna medverkar vid i lag fastställda brott genom att biträda åklagare och polis vid förundersökningar samt genom att utföra spanings- och underrättelseverksamhet. Dock har utredarnas kontroll- samt medverkansmöjligheter fram till den 1 juli 2006 varit väldigt begränsade. De har inte haft rätt att verkställa straffprocessuella tvångsmedel och inte heller haft direktåtkomst till information i beskattningsdatabaserna från Skatteverkets fiskala del.

Tvångsmedel utgör dock en viktig del av förundersökningsprocessen och det är genom just förundersökningen som de brottsutredande myndigheterna får tillgång till information, säkrar bevis samt säkerställer verkställighet av en kommande dom. Samtidigt skall has i åtanke, att tvångsmedel i förundersökningar är en av samhällets mest ingripande åtgärder och innebär ett allvarligt ingrepp i den enskildes rättssfär. Hur gjorde lagstiftaren avvägningen mellan behovet av en effektiv skattekontroll och rättssäkerhet då man tidigare valt att begränsa utredarnas rätt till att utöva tvångsmedel? Och framförallt, har det de facto förelegat ett behov av utökade befogenheter för utredarna?

De tvångsmedel som berörs och således utvärderas är beslag samt husrannsakan, följaktligen är det dessa som åsyftas även i de fall jag framöver endast använder uttrycket tvångsmedel.

4.2.2.1 Tvångsmedel

Avseende beslag, var de tillfällen då utredarna fick ta emot handlingar utan att på egen hand få ta dem i beslag ofta förekommande. En sådan situation var exempelvis att den misstänkte i samband med förhör frivilligt lämnade över en handling eller i ett senare skede valde att skicka in eller överlämna handlingen personligen till utredaren. Även vittnen kunde vid förhör lämna handlingar såsom avtal och fakturor till utredaren. Det kunde även ske att den misstänkte ville lämna över information till utredaren, men önskade att utredaren kom och hämtade handlingen på hans kontor eller i hemmet. En handling kunde också komma utredaren tillhanda genom att den redan fanns tillgänglig efter att ha överlämnats från Skatteverkets fiskala del eller en konkursförvaltare.⁶⁸

⁶⁸ Se SOU 2005:35 s. 235 ff.

I detta skede fick utredaren inte beslagta handling som kommit honom tillhanda på dessa vis. Åklagaren kontaktades, varvid denne fick besluta huruvida handlingen skulle beslagtas eller inte. Polisen fick därefter i uppdrag att verkställa beslutet och skriva ett beslagsprotokoll. I praktiken gick det dock till på det sätt att utredaren de facto tog emot handlingen och tog hand om den i avvaktan på beslut av åklagaren, dock var det ändå polisen som upprättade beslagsprotokollet. Alternativt kunde utredaren ta en kopia av handlingen. Detta räknades nämligen inte såsom beslag då den misstänkte fick behålla originalhandling. ⁶⁹

Vad gäller husrannsakan, biträdde utredarna ofta polisen. Utredaren bidrog därvid med sin teoretiska kunskap, vetandes vilka handlingar som var av vikt och således borde eftersökas samt tas i beslag, dock utan att själv praktiskt få medverka. Man utgick från de befogenheter som en skatterevisor har i samma situation. Utredarna behövde således ha en polis vid sin sida för att denne skulle utöva det praktiska arbetet, detta då de själva inte ens fick dra ut skrivbordslådor eller på annat sätt eftersöka några handlingar.

Av ovan skrivna kan konstateras att, i vart fall gällande rätten till beslag, ett behov av ökade befogenheter förelegat. Det sätt förfarandet fungerade på framstår som klumpigt och ineffektivt. För att i praktiken fullfölja ett beslag fattades utredarna rätten till att upprätta ett beslagsprotokoll. För detta var polis tvungen att efter åklagarens beslut, ta sig till skattebrottsenheten och upprätta ett beslagsprotokoll. Att upprätta ett protokoll som skall spegla verkställigheten av beslag torde inte innebära en omöjlig uppgift för utredarna, därav anser jag att polisens arbete i detta fall framstår som onödig tidsspilla samt administrativt extraarbete. Jag menar att en ändring i lagen varit nödvändig.

Gällande rätten att medverka vid husrannsakan ter det sig inte lika självklart med ökade befogenheter, detta då tvångsmedlet är av mer integritetskränkande karaktär. Man skall ha i åtanke att husrannsakan i ett hem eller en arbetsplats utgör ett enormt intrång i den enskildes rättssfär. Att skattebrottsutredarna ensamma skulle få verkställa husrannsakan är därmed inte att diskutera. Det skulle vara förenat med starka betänkligheter att överlämna denna befogenhet till en ytterligare yrkesgrupp, utöver polisen. Dessutom har skattebrottsutredarna inte heller den polisiära kompetens som krävs för att värja sig gentemot ett eventuellt motstånd.

Att man emellertid hittills bestämt utredarnas befogenheter utifrån den roll som en skatterevisor har, finner jag anmärkningsvärt. En skatterevisor är en person med bred kunnighet på området, det framstår således som fullkomligt begripligt att denne inte skall få vara särskilt aktiv vid en husrannsakan utan endast dela med sig av sin kunskap. En utredare vid skattebrottsenheten är emellertid en brottsutredare; detta torde i mitt tycke medföra större befogenheter att utöva tvångsmedel. Ingen tvekan råder

⁶⁹ Information mottagen av Anders Karlsson, utredare vid Skattebrottsenheten i Malmö, vid telefonintervju genomförd den 9 januari 2007.

således om att det skulle vara mer ändamålsenligt och produktivt om den person som utreder brottet också har möjligheten att själv söka efter handlingar istället för att endast ge polisen anvisningar om det.

Vilka avvägningar gjorde lagstiftaren när dessa begränsningar bestämdes?

Redan inför skattebrottsenheternas införande föreslogs av utredningen att skattebrottsutredarna skulle tilldelas relativt långtgående befogenheter.⁷⁰ I ett första steg skulle utredarna få de befogenheter de har idag, medan andra steget skulle innefatta en rätt för utredarna att själva få besluta om och leda förundersökningar samt utfärda strafförelägganden. Regeringen valde att inte ta ställning till förslagen avseende det andra steget, utan begränsade sig i propositionen till endast befogenheterna i det första.⁷¹

Det föreslogs då också att utredarna i viss mån skulle få utöva tvångsmedel, vilket avsåg just beslag samt husrannsakan. Många remissinstanser avstyrkte detta förslag, med bl.a. argument som att det för svensk rättstradition är främmande med polisiär verksamhet inom en förvaltningsmyndighet.⁷² Regeringen i sin tur, ansåg att det i och för sig kunde finnas skäl att ge skattebrottsenheterna vissa befogenheter i samband med tvångsmedelsanvändning. Man påpekade att tvångsmedelsanvändning faktiskt inte var att anse som något okänt för skatteförvaltningen; dels då man redan verkställde beslut om tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen samt att skatterevisorer ofta biträdde polisen vid husrannsakan. Trots detta ansåg regeringen, utan någon närmare förklaring, att skattebrottsenheterna i detta skede inte borde få använda straffprocessuella tvångsmedel. Det tillades dock att det kunde finnas skäl att på nytt ta upp frågan i samband med en utvärdering av reformen.⁷³

Det framstår som något förvånande att det i förarbetena inte uttryckligen sägs vad lagstiftaren haft i åtanke vid valet att begränsa utredarnas rätt till att utöva tvångsmedel, dock kan det ur förarbetenas helhet skönjas att man värnat om den enskildes rättssäkerhet. Man har inte velat överlåta befogenheter som innebär rätt till utövande av så integritetskränkande handlingar till skattebrottsenheterna i ett så tidigt skede. Det var ett för stort steg att ta direkt vid inrättandet av skattebrottsenheten som ett nytt institut.

5.2.2.2 Direktåtkomst till beskattningsdatabasen

Behövdes det en förändring gällande skattebrottsenheternas åtkomst till beskattningsdatabasen då? Trots att många andra myndigheter har haft direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen sedan länge, tillkom denna rättighet inte skattebrottsenheterna utan deras rätt därtill styrdes endast av sekretesslagens regler.

⁷⁰ Se DS 1997:23 Skattekriminal.

⁷¹ Prop. 1997/98:10 s. 41.

⁷² Prop. 1997/98:10 s. 47.

⁷³ Prop. 1997/98:10 s. 51.

När skattebrottsenheterna i sitt arbete behövde uppgifter ur beskattningsdatabasen, skedde det vid varje tillfälle en sekretessprövning. I deras underrättelseverksamhet kunde uppgifter begäras in via skattebrottsenhetens datoriserade ärendehanteringssystem för förundersökningar, Sebra, varvid efter sekretessprövning begärda uppgifter kunde erhållas efter cirka ett dygn. Skulle nya omständigheter uppstå, resulterade detta i nya förfrågningar samt ännu ett dygns väntetid. Det gick även att hämta in uppgifter genom förfrågningar till Skatteverkets regionala enheter, dock kunde det härvid dröja upp till fyra dagar innan uppgifterna erhöles. Uppgifterna nådde således skattebrottsenheten, dock var tidsutdräkten ett problem. Då det i skattebrottsutredningar ofta handlar om information som måste kontrolleras fortast möjligt för att inte mista i betydelse, kunde det vara av avgörande vikt att få den i tid.⁷⁴ Värdefulla uppgifter som behövdes i underrättelseverksamheten var/är dessutom offentliga och gavs/ges ut av andra myndigheter, exempelvis av Bolagsverket. Skattebrottsenheten fick alltså betala för att få del av uppgifterna via någon privat leverantör på Internet, främst InfoTorg, istället för att genom direktåtkomst enkelt ta del av dem.

I den brottsutredande verksamheten kunde information också begäras in genom Sebra, alternativt kunde utredaren också ställa en begäran om information direkt till berört skattekontor för att få del av revisionsakt där uppgifterna fanns arkiverade eller direkt till en handläggare inom beskattningsverksamheten.⁷⁵

Det är utom rimligt tvivel att det här har förelegat ett behov av förändring. Att man försvårat arbetet genom detta krångliga system är nästan oroväckande. Värnandet om den enskildes rättssäkerhet, genom att exempelvis de integritetskänsliga uppgifter om sin ekonomiska situation som den enskilde tvingats lämna i sin deklaration, skall behandlas i just det syftet de lämnats för och inte i någon brottsutredning, uppfylldes ju ändå inte i detta fall. Skattebrottsenheterna fick efter sekretessprövning ändå ta del av de behövda uppgifterna.

För att uppnå en preventiv effekt med skattekontrollen krävs, såsom jag tidigare konstaterat att man ökar upptäcktsrisken, att man helt enkelt gör det svårare att fuska. Däri ingår att informationsutbytet mellan myndigheter samt de som har att förebygga brott underlättas. En förändring i lagen har således varit av största behov för att uppnå ett tidsenligt arbete för utredarna och komma ett steg närmare en effektiv skattekontroll.

Varför såg lagstiftningen ut på detta vis?

Det kan härledas till att det sedan skattebrottsenheternas inrättande varit av största vikt att Skatteverkets fiskala samt brottsutredande delar hölls isär. I förarbetena betonades vikten av att värna om den enskildes rättssäkerhet genom att det inte skulle råda några som helst tvivel för den enskilde

⁷⁴ SOU 2005:35 s. 267 ff.

⁷⁵ SOU 2005:35 s. 270.

huruvida Skatteverkets olika delar bedrivs åtskilda. En tydlig gräns skulle finnas mellan dem.⁷⁶ Brottsutredningar och skatteutredningar har olika syften. Skatteutredningar syftar till att ta fram underlag för en korrekt beskattning medan brottsutredningsprocessen syftar till att ta fram underlag för bl.a. åklagarens ställningstagande till om åtal skall väckas. Skatteverket skulle iaktta syftet med den utredning som utredningsåtgärden vidtogs inom, och det skulle således inte vara tillåtet att med stöd av regelverket för skatteutredningar ta fram uppgifter som inte behövs i skatteutredningen men som behövs i brottsutredningen eller vice versa.⁷⁷

Men redan samma år som skattebrottsenheterna inrättades föreslogs ju i ett betänkande att skattebrottsenheterna skulle få direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen för att höja effektiviteten i deras arbete.⁷⁸ Regeringen delade uppfattningen om att skattebrottsenheternas arbete skulle kunna bedrivas effektivare om de medgavs direktåtkomst, dock ansåg man att risken för otillbörligt integritetsintrång ökar om fler myndigheter och befattningshavare får tillgång till dessa uppgifter. Behovet av direktåtkomst skulle således vägas mot denna risk. Regeringen ansåg dock återigen värnandet om den enskildes integritet som den tyngre vägande och valde att inte godkänna detta förslag i sin proposition.⁷⁹

⁷⁶ Prop. 1997/98:10 s. 44 -45.

⁷⁷ Prop. 1997/98:10 s. 44.

⁷⁸ Se SOU 1998:9 Integritet – Effektivitet – Skattebrott.

⁷⁹ Se prop. 1998/99:34 s. 60 ff.

5 Skatteverkets kontrollmöjligheter till följd av ändrad lagstiftning

5.1 Skattekontrollagen

5.1.1 Ny kontrollform och utvecklad dokumentation av arbetskraft

5.1.1.1 Personalliggare

I de verksamheter som omfattas av den särskilda skattekontrollen, d.v.s. inom restaurang- och frisörbranschen, skall en personalliggare föras.⁸⁰ Personalliggaren skall innehålla identifikationsuppgifter på näringsidkaren och alla verksamma personer i verksamheten. Den skall föras dagligen, uppdateras i omedelbar anslutning till att en verksam person påbörjar eller avslutar sitt arbetspass och vara tillgänglig i verksamhetslokalen. Då uppgifterna i personalliggaren i första hand skall tjäna ett syfte av underlag för beskattningsbeslut för Skatteverket, skall uppgifterna bevaras till utgången av andra året efter beskattningsåret.⁸¹

Enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make/make eller barn under 16 år är verksamma och även fåmansföretag och fåmanshandelsbolag där endast företagsledaren, dennes make/maka eller barn under 16 år är verksamma är undantagna denna skyldighet.⁸²

5.1.1.2 Oannonserade kontrollbesök och begränsad revision

Skatteverket skall få genomföra oannonserade besök i de berörda näringsidkarnas verksamhetslokaler i syfte att identifiera personer som är verksamma i näringsverksamheten och för att stämma av uppgifterna i personalliggaren, så kallade kontrollbesök.⁸³ Därvid skall Skatteverket kunna begära att de som utför eller kan tänkas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet.⁸⁴ I de fall personalen inte kan eller vill legitimera sig torde Skatteverket ha anledning att fördjupa kontrollen, dock

⁸⁰ Lag (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher 1, 5 §§.

⁸¹ Ibid 6,7 §§.

⁸² Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher, 5 §, prop. 2005/06:169 s. 42-46.

⁸³ P.g.a. detta införs även en ändring i 3 kap. 9 § taxeringslagen för att tillåta övrraskningsrevision även i samband med kontroller enligt den nya lagen.

⁸⁴ Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher 9§, prop. 2005/06:169 s. 46.

bör Skatteverkets rätt att efterfråga identiteten på personalen inte kopplas direkt till någon sanktion.⁸⁵ Utöver kontroll av personal samt personalliggare skall Skatteverket genom en begränsad revision även ha rätt att kontrollera de handlingar som har anknytning till personalen, såsom t.ex. anställningsavtal och uppgifter om utbetald lön och annan ersättning. Denna revisionsform skall såsom den enligt taxeringslagen bygga på frivillighet men skilja sig på det sättet att den reviderade inte behöver underrättas om ett beslut om begränsad revision innan det verkställs. Skulle näringsidkaren vägra att lämna ut de efterfrågade handlingarna blir taxeringslagens regler tillämpliga och således får Skatteverket rätt att förelägga honom att lämna ut handlingarna. Även vitesföreläggande blir möjligt att tillämpa.

Ett kontrollbesök skall genomföras så att det inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än nödvändigt.⁸⁶

Skatteverkets beslut om oannonserade besök och begränsad revision skall inte kunna omprövas eller överklagas.⁸⁷

5.1.2 Administrativa sanktioner

5.1.2.1 Kontrollavgift

Skatteverket skall få ta ut en kontrollavgift när en näringsidkare inte till fullo följer reglerna eller handlar i strid med reglerna om personalliggare.

Om en näringsidkare inte för en personalliggare eller för en för kontroll alldeles för bristfällig personalliggare skall kontrollavgift kunna tas ut. Kontrollavgift skall dessutom också tas ut om näringsidkaren inte bevarar uppgifterna i personalliggaren enligt föreslagna regler eller om personalliggaren inte hålls tillgänglig vid ett kontrollbesök.⁸⁸ Gemensamt för dessa överträdelser av regelverket är att de lätt kan konstateras vid ett kontrollbesök. Man kan konstatera ett starkt stöd för en presumtion att överträdelserna har skett som följd av oaktsamhet eller uppsåt.⁸⁹ Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten. Skulle näringsidkaren inte rätta sig efter föreläggandet eller göra sig skyldig till ytterligare en överträdelse inom ett år skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet.⁹⁰ För personal i verksamhetslokalen som inte är införd i personalliggaren tas en kontrollavgift på 2000 kronor ut. Om överträdelserna är ringa eller ursäktlig eller andra särskilda skäl föreligger härför skall kontrollavgiften kunnas sättas ned helt eller delvis.

⁸⁵ Prop 2005/06:169 s. 47.

⁸⁶ Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher 10§.

⁸⁷ Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher 18§ 1 stycket.

⁸⁸ Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher 12,13§§.

⁸⁹ Prop 2005/06:169 s. 48.

⁹⁰ Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher 14,15§§.

Kontrollavgift får inte tas ut för överträdelse som omfattas vitesföreläggande enligt denna lag, detta för att undvika att dubbla ekonomiska sanktioner döms ut.⁹¹

Skatteverkets beslut om kontrollavgift skall kunna överklagas till domstol enligt skattebetalningslagen såsom även gällande debitering, betalning och förfarandet i övrigt.

5.1.2.2 Vite

Skatteverket får förena ett föreläggande att vidta rättelse med vite.⁹² Eftersom kontrollavgiften är fastställd till beloppet oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden, kan det uppstå situationer då denna kontrollavgift inte är att anse som en tillräckligt hård sanktion för en överträdelse konstaterad vid ett kontrollbesök. Skatteverket skall då ha möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse. Vitesbeloppet bestäms utifrån vad som krävs i det enskilda fallet för att bryta den tredskandes motstånd.⁹³

5.2 Utökade befogenheter för utredarna vid skattebrottsenheten

Utredarna vid skattebrottsenheterna skall ges möjlighet att till en viss del verkställa straffprocessuella tvångsmedel.

5.2.1. Beslag

Skattebrottsenheten får verkställa beslut om beslag i de fall våld mot person inte behöver användas.⁹⁴ De situationer där denna förändring torde medföra effektivitet är just de situationer då utredaren får ta emot en frivilligt lämnad handling. Efter beslut om beslag, kan åklagaren uppdra åt utredaren att verkställa detta istället för att vända sig till polisen.

5.2.2. Husrannsakan

Utredare vid skattebrottsenheten får efter beslut av åklagare medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Utredaren får vid sådan medverkan genomgå de utrymmen som är föremål för husrannsakan.

En utredare på skattebrottsenheten är oftast den som är mest insatt i ärendet och hans medverkan skulle leda till att husrannsakan genomförs snabbare

⁹¹ Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher 16,17§§. Se även prop 2005/06:169 s. 54.

⁹² Lag 2006:575 om särskild skattekontroll i vissa branscher 18§.

⁹³ Prop 2005/06:169 s 55.

⁹⁴ Nya MvL 3§.

och risken för att onödigt material beslagtogs skulle minska. Ett mer aktivt deltagande av utredaren skulle dessutom förkorta tiden för husrannsakan.⁹⁵

5.3 Skattebrottsenheternas direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen

Skatteverkets skattebrottsenheter skall i den brottsbekämpande verksamheten få direktåtkomst till vissa uppgifter i skattedatabaslagen. Endast uppgift om namn eller person- eller samordningsnummer skall användas som sökbegrepp.

De uppgifter som skattebrottsenheterna ska få direktåtkomst till är de som avses i 2 kap. 3 § 1-5, 7, 9 och 10 i skattedatabaslagen.⁹⁶ Detta innebär att direktåtkomst inte kan innefatta uppgifter om innehållet i fastighetsdeklaration samt uppgifter om medlemskap i registrerat trossamfund, medlemskap i fackförening eller uppgifter som inkommit med anledning av bouppteckningar och dödsboanmälningar.

Att man medger direktåtkomst innebär inte att skattebrottsenheterna per automatik kommer att få direktåtkomst till samtliga uppgifter som får behandlas med stöd av bestämmelserna. Uppgifterna får bara behandlas i den utsträckning det är tillåtet att behandla dessa enligt lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar, d.v.s. för bedrivandet av spaning och utredning i fråga om brott som avses i 1 § Medverkanslagen samt för förebyggandet av dessa brott.

Syftet är således endast att effektivisera förfarandet och det blir endast aktuellt med eftersökning i de fall uppgifterna ändå hade kunnat lämnas ut efter en vanlig sekretessprövning. Av stor vikt är också att åtkomsten skall vara begränsad till de personer som har behov av direktåtkomsten för sitt arbete.⁹⁷

⁹⁵ Prop. 2005/06:169 s. 68.

⁹⁶ Se Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet 2 kap. 7 §, 1 kap. 4 § 2 stycket samt Förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet 5a §.

⁹⁷ Prop. 2005/06:169 s. 84.

6. Utvärdering

6.1 Medför lagändringarna ett eftersättande av rättssäkerhetskraven? Är lagändringarna tillräckliga?

Det har i kapitel 3 kunnat konstateras att den nuvarande skattekontrollen genom taxeringslagens och tvångsåtgärdslagens regler samt de befogenheter som utredarna vid skattebrottsenheten innehaft, inte räcker till för att få bukt med den skattebrottslighet som föreligger idag. Som framgått har det delvis berott på att lagstiftaren i många hänseenden tagit fasta på rättssäkerheten i den mån att kontrollen mist sin effektivitet, dels att vissa befintliga kontrollmöjligheter inte är ämnade för att motverka den problematik som finns med svartarbete idag.

Rätten för Skatteverket att företa oannonserade kontrollbesök samt att ta ut kontrollavgift och därutöver ökade befogenheter för skattebrottsutredarna, har således införts för att öka effektiviteten i skattekontrollen. Har lagstiftaren därmed nu lättat något på rättssäkerhetskraven? Kommer de införda förändringarna att räcka till eller förblir kontrollen ineffektiv?

6.1.1. Skattekontrollagen

Denna lag medför flera moment av ingripande karaktär för den enskilde, nämligen oannonserade kontrollbesök av Skatteverket, krav att föra personalliggare samt påförande av administrativ sanktion i form av kontrollavgift.

Genom rätten till kontrollbesök kan Skatteverket således oannonserat dyka upp hos en näringsidkare för att kontrollera de verksamma personerna i lokalen, granska personalliggaren samt utföra en begränsad revision. Det är en omfattande befogenhet som plötsligt tillfaller Skatteverket. Rätten skulle närmast kunna jämföras med en överraskningsrevision; detta institut av rättssäkerhetsskäl omgärdat av otaliga begränsningar enligt såväl taxeringslagen som tvångsåtgärdslagen.

Således är det hädanefter tillåtet för Skatteverket att företa kontrollbesök; detta utan att någon grad av misstanke om oegentligheter föreligger eller riktas mot den berörde näringsidkaren. Dessutom företas det utan att en oberoende part, d.v.s. en domstol, i förväg fått ta del av eller godkänna ett beslut härom. Kritik kan riktas mot att detta medför att man inte längre tillgodoser den enskildes rättmätiga krav på medverkan vid ett sådant

intrång av det allmänna. Han blir inte längre underrättad i förväg och får inte längre vara med och bestämma hur kontrollen skall gå till.⁹⁸

Väljer man att identifiera kontrollbesök som en variant eller en form av överraskningsrevision, såsom Höglund gör i sin kritik gentemot införandet av skattekontrollagen, kan detta tankesätt te sig väl begrundat.⁹⁹ Jag ställer mig dock tveksam till att jämställa dessa två institut. Som bekant är revision en kontrollform som är djupt ingående, ingripande och som avser kontroll av i princip alla handlingar som berör verksamheten. Vid kontrollbesök enligt skattekontrollagen handlar det dock om en begränsad kontrollform som endast fokuserar på kontroll av verksamma personer i arbetslokalen.

Givetvis är ökade kontrollmöjligheter på detta vis en balansgång mellan den enskildes berättigade krav på integritet och Skatteverkets behov av att kunna genomföra en effektiv kontroll i branscher med stora problem med svartarbete och skatteundandraganden. Emellertid vågar jag ha som åsikt, efter att ha studerat och utvärderat den befintliga kontrollmöjlighet som står till Skatteverkets förfogande och blivit varse om dess kraftlöshet, att det är dags att lägga något större tyngd på behovet av en slagkraftig kontroll. Därutöver anser jag, att risken att bli utsatt för denna kontroll inte framstår som varken särskilt tidskrävande, besvärligt eller integritetskränkande. Jag menar att kontrollbesök snarare skall ses som en löpande fiskal kontroll som skall öka upptäcktsrisken och således minska den frizon för svartarbete som finns idag.

Även om ett oannonserat kontrollbesök kan uppfattas som integritetskänsligt, genomsyras ju lagen av proportionalitetsprincipen; kontrollerna kommer att genomföras så att de vållar minsta möjliga kostnad och olägenhet för näringsidkarna. Erfarenheter från såväl den kommunala alkoholkontrollen som Skatteverkets kontroll av torg- och marknadshandeln är mycket goda. Dessa kontroller går till på samma vis som kontrollbesöken skall och därvid har inga integritetsproblem kommit fram; kontrollen utförs med största diskretion.¹⁰⁰ Skulle kontrollbesöken ske genom att man i förväg underrättade de berörda personerna, då skulle ju hela kontrollen mista sin betydelse och vi skulle återigen befinna oss i taxeringslagens kontroll i samverkan med den skattskyldige. Således anser jag inte att rättssäkerhetskraven i och med denna reglering eftersatts nämnvärt utan att en tämligen bra balans hittats.

Att näringsidkarna måste föra personalliggare där höga krav ställs på noggrannhet och precision kan verka arbetsamt, dock är det egentligen en annan frågeställning som tycks vålla bekymmer. Enligt lagtext skall inte alla anställda, utan alla verksamma personer i verksamheten föras in i personalliggaren. Här kan en del gränsdragningsproblem uppstå. Om en restaurang har elever i köket, skall dessa då skrivas in? Om en elektriker

⁹⁸ Se för detta ställningstagande Höglund, Är en effektivare skattekontroll nödvändig? SkatteNytt 2006 nr 12, s. 704-713.

⁹⁹ Höglund, Är en effektivare skattekontroll nödvändig? SkatteNytt 2006 nr 12, s. 704-713.

¹⁰⁰ Se bl.a. DS 2005:28 s. 319.

fixar spisen eller svärfar hjälper till med att byta glödlampor, anses även de vara verksamma i verksamheten? Detta oklara rättsläge måste redas ut; detta för att tillförsäkra de skattskyldiga ett säkert mått av rättssäkerhet. Enligt legalitetsprincipen skall ju det allmännas handlande regleras med stöd av klar och tydlig lag. Lagen skall inte vara godtycklig utan vara förutsebar för den enskilde.

Tittar man vidare på den kontrollavgift som Skatteverket kan komma att ta ut vid överträdelse av reglerna om personalliggare, uppstår även här frågor som är viktiga ur rättssäkerhetssynpunkt. Det har i förarbetena diskuterats huruvida kontrollavgift enligt skattekontrollagen innefattar en anklagelse om brott och således faller under artikel 6 i Europakonventionen. Enligt denna artikel är var och en som blir anklagad för brott berättigad till en rättvis och offentlig rättegång. Man har rätten att bli betraktad som oskyldig till dess att ens skuld lagligen fastställts, man är även garanterad minimirättigheter såsom möjlighet till försvar.

Europadomstolen tillämpar tre kumulativa kriterier för att identifiera begreppet brott, nämligen klassificeringen i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens natur och stränghet.¹⁰¹ Anses således kontrollavgiften utgöra brott i den mening som avses i artikel 6, måste alla rättigheter tillkomma den som blir drabbad av den.

För att ta reda på om det är så, kan en jämförelse av kontrollavgiften göras med de närbesläktade avgifterna skattetillägg samt tulltillägg. I rättsfallen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, har Europadomstolen fastslagit att de svenska bestämmelserna om skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. De är generella och deras syfte är både avskräckande och bestraffande. Sverige fälldes därmed för brott mot Europakonventionen.¹⁰²

Regeringen har dock ansett att kontrollavgiften i många avseenden skiljer sig från skattetillägget. Kontrollavgiften är bestämd till beloppet medan skattetillägg kan uppgå till mycket höga belopp utan någon övre beloppsgräns. Vidare kan kontrollavgiften endast tas ut av näringsidkare i två specifika branscher medan skattetillägg kan tas ut av den mycket vida kretsen skatt- och avgiftsskyldiga. Detta resonemang kan dock ifrågasättas. Det som avgör huruvida en sådan avgift skall anses som brottsanklagelse avgörs faktiskt av de tre ovan nämnda kriterierna. Att det endast omfattar två branscher torde inte ha någon betydelse, något stöd därför går inte heller att finna i Europadomstolens rättspraxis. Dessutom är det så att även tulltillägget omfattas av artikel 6; detta trots att det riktar sig till en begränsad krets om cirka 20 000 företag.¹⁰³

¹⁰¹ Se *Engel m.fl. mot Nederländerna*, dom den 8 juni 1976, *Öztiirk mot Tyskland*, dom den 21 februari 1984 och *Weber mot Schweiz*, dom den 22 maj 1990.

¹⁰² *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, dom den 23 juli 2002 och *Janosevic mot Sverige*, dom den 23 juli 2002.

¹⁰³ Se prop. 2002/03:106 s. 52 ff. Se för denna kritik även Höglund, SkatteNytt 2006 nr 12.

Trots att regeringen ansett att kontrollavgift och skattetillägg inte kan jämföras, har man dock utfärdat omgärdande lagstiftning så att de rättigheter som garanteras enligt artikel 6 skall tillgodoses. Förhoppningsvis kommer kontrollavgiften såsom nytt institut inte medföra några svårigheter ur rättssäkerhetssynpunkt.

Sammanfattningsvis är min uppfattning att denna lag inte kommer att åsidosätta den enskildes rättssäkerhetskrav samt att den i vart till en början räcker till. Faller den väl ut, kan tänkas att den även kunde utökas till andra för svartarbete utsatta branscher, förutom restaurang- samt frisörbranschen, såsom t.ex. byggbranschen och taxibranschen.

6.2.1. Skattebrottsenheternas utökade befogenheter

Skattebrottsenheterna har fått ökade befogenheter så att de kan verkställa beslag då våld inte behöver användas samt medverka vid husrannsakan som verkställs av polis och då genomgå utrymmen som är föremål för husrannsakan. Skattebrottsenheterna har även fått direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen.

Generellt sätt anser jag överlämnandet av rätten till utövande av tvångsmedel till annan än polis, vara förenat med betänkligheter. Då tvångsmedelsutövning är så omgärdad av starka principer och regler, skulle denna utvidgning av den utövande kretsen möjligtvis kunna ses som början till en uppluckring av dessa principer. Utöver detta är det i rent polisiärt arbete alltid av största vikt att objektivitet iakttas, vilket åklagare samt polis rätteligen kan göra. Frågan är huruvida utredarna vid skattebrottsenheten kan beakta samma objektivitet, med tanke på att den egna myndigheten redan intagit rollen som motpart i den materiella skattefrågan. Kan det inte få allmänheten att få minskad tilltro till rättsväsendet?

Dock anser jag inte att man i strävandet efter att upprätthålla rättssäkerheten för den enskilde, helt skall tappa fokus från faktumet att utredarna och följaktligen samhället i sig har ett behov av effektiva arbets- samt kontrollmetoder. Avseende beslag anser jag lagändringen vara helt adekvat, rättssäkerheten tycks inte komma i kläm samtidigt som det ger en enkel och resurssnål effektivitetshöjning. Dock anser jag att lagändringen inte helt räcker till. Såsom det även föreslogs i utredningen, menar jag, att skattebrottsutredarna borde få verkställa beslag vid husrannsakan utan föregående beslut av åklagare, såsom polisen har rätt att göra. Denna uppfattning har även Anders Karlsson, utredare vid Skattebrottsenheten i Malmö. Enligt hans utsago går det efter lagändring till på det viset, att vid husrannsakan där utredarna också medverkar, måste polisen verkställa själva beslaget av den handling som utredaren eventuellt finner. Efter bestyren med beslagen skall föremålet således återigen överföras till skattebrottsenheten från polisen, då det är där utredningen fortlöper. Detta är ännu en gång överflödigt administrativt arbete, vilket är att anse som omotiverat. Karlsson påpekar att denna befogenhet dessutom hade

underlättat skattebrottsenhetens samarbete med polisen. Polisen anser i många fall att det känns meningslöst att uträtta ärenden åt skattebrottsenheten genom att verkställa beslag åt dem, när sedan skattebrottsenheten ändå skall ta hand om den resterande delen av utredningen.

Karlsson menar att det tycks råda oklarhet i rättsläget vad gäller befogenheten till att verkställa beslag i dessa fall. Han menar att det bland vissa utredare samt åklagare i landet råder en uppfattning om att det numera är tillåtet att verkställa beslag även utan föregående beslut av åklagare vid husrannsakan. Karlsson menar att det ivrigt väntas på ett uttalande från JO för att klarhet skall erhållas i situationen. För egen del, anser jag att det tydligt och klart framgår av regeringens proposition att detta inte är tillåtet.¹⁰⁴

Avseende husrannsakan, anser jag det vara riktigt att utredarna nu fått en lagstadgad rätt att medverka samt att de får eftersöka handlingar. Även här har det skett en effektivitetshöjning av utredarnas arbete utan att rättssäkerheten på något sätt har åsidosatts. Som tidigare skrivits ter det sig praktiskt lämpligt att den som är med vid husrannsakan i egenskap av brottsutredare också får vara aktiv och eftersöka handlingar.

Att regeringen inte godtagit utredningens förslag på att utredarna själva skulle få verkställa husrannsakan är också helt korrekt. Då det inte sällan kan bli aktuellt med våldsanvändning vid husrannsakan, skall det naturligtvis finnas polis på plats som har den kompetens som krävs för att bemöta detta. Skattebrottsenheten skall inte bygga upp en polisiär kompetens, således skall de därför inte heller ha befogenheter som innefattar våldsanvändning. Visserligen skulle kunna diskuteras att det vid husrannsakan i bankfack samt revisorer inte föreligger någon risk för våldsanvändning såsom det gör vid husrannsakan i hem och arbetsplatser, och det har dessutom fastställts att polisen vid skattebrottsutredningar sällan behöver använda våld, dock kan detta aldrig säkerligen fastställas innan.¹⁰⁵ En husrannsakan som kan verka enkel och okomplicerad kan utveckla sig så att våld behöver användas.

Att utredarnas skall ha direktåtkomst till beskattningsdatabasen ter sig naturligt. Genom att ge denna rättighet sätts såsom det tidigare framgått inte den enskildes rättssäkerhetskrav åt sidan.

Vad som tål att nämnas är att trots att denna del av lagändringen redan trädde i kraft den 1 juli 2006, har i praktiken inga förändringar skett. Enligt Anders Karlsson handlar det här om en teknisk svårighet. Systemet är upplagt på ett sådant sätt att alla uppgifter ligger i samma databas, d.v.s. även de uppgifter som även framöver skall omfattas av sekretess. Då detta dessutom är landets största databas, är det även förenat med ekonomiska

¹⁰⁴ Se prop. 2005/06:169 s. 63.

¹⁰⁵ Se t.ex. prop. 1997/98:10 s. 33.

faktorer samt behov av tid. När skattebrottsutredarna de facto kan komma att nyttja den rätt de erhållit enligt lag är än idag osäker.

7. Slutdiskussion

Som inledningsvis konstaterats finns en omfattande problematik i Sverige, där skatteundandragande genom svartarbete och oredovisade inkomster uppgår till minst 67 miljarder kronor per år. Om man på ett effektivt sätt vill minska förekomsten av svartarbete och därmed hindra det skattefusksom förekommer, räcker det dock inte med existensen av kontrollmyndigheter eller ens ett sanktionssystem. På så sätt skapas inte preventiv effekt. Det krävs att myndigheterna ges befogenhet att faktiskt avslöja skatteundandragandet; att risken för upptäckt ökar genom en effektiv kontroll; att det inte skall framstå som lönsamt att pröva på att fuska.

Som den första utvärderingen visat är de möjligheter till kontroll som finns och funnits före lagändring otillräckliga och i någon mån även olämpliga för att brottas med problemet. Ser man till början av kontrollkedjan, d.v.s. till taxeringslagens regler, är dessa fullkomligt omgärdade av hänsyn till den enskilde, till att han skall ha ett fullgott skydd mot ingrepp i sin rättssfär, till att han skall medverka i den kontroll som utförs. Tvångsåtgärdslagens regler kommer i sin tur sällan till användning. När det kommit så långt att skattebrottsenheterna är inblandade, hämmas deras arbete av ineffektiva arbetsmetoder.

Givetvis skall den enskilde individen och dennes rättssäkerhet alltid stå i fokus, dock anser jag att man vid stiftande av lagar för kontroll inte helt skall förlora fokus från att den skall vara effektiv. Inte bara staten utan samhället och alla medborgare har ett behov av det. Ingen vinner på att somliga kan undandra sig att betala skatt. Det är faktiskt också en aspekt av likabehandlingsprincipen som är viktig för rättssäkerheten. Även vid betalning av skatt skall de enskilda behandlas lika.

Således tycker jag att den nya skattekontrollagen och ökade befogenheter för skattebrottsenheterna är ett steg i rätt riktning. De förändringarna som införts genom skattekontrollagen framstår inte omvälvande så att rättssäkerheten för den enskilde åsidosätts. Dock har man valt att koncentrera sig mer på kontrollens effektivitet och i vart fall i lagstiftarens avvägningar lyckats att kombinera det med rättssäkerhetskraven. Kanske finns det en möjlighet för ett samspel däremellan trots allt? Givetvis kommer det till en början att kännas som en belastning för näringsidkarna att föra personalliggare men det borde inte vara svårare än att föra annan bokföring av personalens arbetstider. Står dessutom allting rätt till i verksamheten torde ett besök av Skatteverket vara överkomligt. Eventuellt skulle jag även föreslå att de kontrollavgifter som kan tas ut om man väljer att inte ha personalliggare i princip kunde höjas. Sanktion skall upplevas som en börda, denna del är ju också en viktig bit av ett effektivt kontrollsystem.

Gällande skattebrottsutredarnas utökade befogenheter samt ökade direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen har en av mina frågeställningar fått ett tydligt svar. Här framgår det väldigt klart att just kraven på den enskildes rättssäkerhet under en lång tid hindrat lagstiftaren från ändring. Förslagen på utökade befogenheter och direktåtkomst har ju funnits sedan skattebrottsenheternas inrättande. Vid flertalet tillfällen har man alltså lagt den tyngre vägande stenen på rättssäkerheten för den enskilde för att slutligen ändå komma till den punkten att en förändring måste göras. Och inte heller nu har man dock vågat ta ett fullständigt steg, som beskrivits, finns fortfarande frågetecken kring effektiviteten vad gäller faktumet att beslag inte får verkställas utan föregående beslut av åklagaren vid husrannsakan.

Sammantaget menar jag att min utvärdering visat att det förelegat och kanske fortfarande föreligger behov av förstärkta, mer slagkraftiga kontrollmetoder i kampen mot svartarbete och skattefusk. Lagstiftaren har ett hårt arbete i sin intention att förena och balansera de mot varandra stående kraven på effektivitet och rättssäkerhet. Dock verkar det som att genom nu införda regler och kontrollmöjligheter, denna tidigare så ostadiga balansgång faktiskt börjar stabiliseras.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

- Almgren Karin och Leidhammar Börje *Skatteförfarandet,*
Norstedts
Laghandböcker, 2006
- Wennergren Bertil *Taxeringsförfarande
och taxeringsprocess
enligt nya
taxeringslagen*
Upplaga 1:1, Graphic
Systems AB,
Göteborg 1991

Artiklar

- Frändberg Åke *Om rättssäkerhet*
Juridisk Tidskrift
2000/01 häfte 2, s.
269-280
- Hultqvist Anders *Tvångsåtgärdslagen
prövad av
Regeringsrätten*
SkatteNytt 1995,
häfte 12, s. 716-726
- Höglund Mats *Är en effektivare
skattekontroll
nödvändig?*
SkatteNytt 2006,
häfte 12, s 704-713

Offentligt tryck

- DS 1997:23 Skattekriminal
- DS 2005:28 Skattefusk, effektivitet och rättvisa
- SOU 1993:62 Rättssäkerhet vid beskattningen
- SOU 1998:9 Integritet – Effektivitet - Skattebrott

SOU 2005:35 Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott.

Proposition 1979/80:2 Med förslag till sekretesslag m.m

Proposition 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen

Proposition 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar m.m

Proposition 1997/98:10 Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar m.m

Proposition 1998/99:34 Behandling av personuppgifter i skattemyndigheternas brottsutredande verksamhet, m.m

Proposition 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m

Proposition 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m

Betänkande 2005/06:SkU29 Effektivare skattekontroll m.m

JO 1978/79 s 280

JO 1989/90 s 187

Myndighetsskrivelser samt myndighetsrapporter

SKV Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2006 – Tax Statistical Yearbook of Sweden 2006; Nr 152, utgåva 9

Rapport 2001/02: 3 Myndighetssamverkan mot ekonomisk brottslighet

Rapport 2006:4 Svartköp och svartjobb i Sverige

Rättsfallsförteckning

Domar från Regeringsrätten

RÅ 1989 ref. 68
RÅ 1995 ref. 51
RÅ 1996 ref. 97
RÅ 2001 ref. 67
RÅ 2005 ref. 40

RÅ 2001 not. 184

Domar från EGdomstolen

Engel mot Nederländerna, 8 juni 1976.
Özturk mot Tyskland, 21 februari 1984.
Weber mot Schweiz, 22 maj 1990.
Funke mot Frankrike, 23 februari 1993.
Saunders mot Storbritannien, 17 december 1996.
John Murray mot Storbritannien, 25 januari 1996.
J.B mot Schweiz, 3 maj 2001.
Janosevic mot Sverige, 23 juli 2002.
Västberga Taxi Ab och Vulic mot Sverige, 23 juli 2002.

