



Tredjemansrevision och Fördjupad samverkan -om balansen mellan rättssäkerhet och effektivitet

Av: Christina Karvahall

Handledare: Katarina Fast

Examensarbete 30 hp i Skatterätt

Innehåll

1 Bakgrund	5
1.1 Inledning.....	5
1.2 Syfte	9
1.3 Disposition.....	9
1.4 Avgränsning	10
1.5 Metod och material.....	10
1.5.1 Metod	10
1.5.2 Komparativ metod och förståelsen för skattekultur	11
1.6 Svensk, nederländsk och tysk rättskultur i komparation	14
1.7 Material	16
2. Tvångsmedel och rätten till privatliv, hem och korrespondens.....	17
2.1 Allmänt om Europakonventionen samt EU:s stadga om grundläggande rättigheter.....	17
2.2 Allmänt om artikel 7 EURS – Respekt för livet och familjelivet.....	18
2.3 Allmänt om artikel 8 EKMR - Rätten till respekt för privat- och familjelivet	20
2.4 Tvångsmedel och artikel 8 EKMR.....	23
2.5 Sammanfattning kapitel 2.....	25
3. Tredjemansrevision	26
3.1 Allmänt om skattekontrollen	26
3.1.2 Undantagande av handlingar och sekretess	28
3.2 Tredjemansrevision - bakgrund.....	30
3.2.1 Reglering av tredjemansrevision	32
3.2.2 Tredjemansrevision – praxis.....	33
3.3 Sammanfattning kapitel 3.....	35
4. Förslaget om fördjupad samverkan	37
4.1 Inledning.....	37
4.2 Förslagets bakgrund och syfte	38
4.2.1 Reglering av fördjupad samverkan.....	42
4.3 Målgrupp	42
4.4 Förfarandesätt	43
4.5 Likabehandling.....	48
4.6 Företag som väljer att inte samverka	49
4.7 Sammanfattning kapitel 4.....	50
5 Nederländsk rätt	52
5.1 Inledning.....	52
5.2 Europakonventionen och nederländska skatteförfarandet	53

5.3 Allmänt om skattekontrollen i nederländsk rätt	55
5. 4 Tredjemansrevision – Derdenonderzoek.....	59
5.5 Fördjupad samverkan - Horizontaal toezich.....	62
5.5.1 Allmänt om fördjupad samverkan	62
5.5.2 Reglering av fördjupad samverkan.....	65
5.5.3 Målgrupp	67
5.5.4 Avsiktsförklaring.....	67
5.5.5 Förfarandesätt.....	69
5.5.6 Likabehandling.....	70
5.6 Sammanfattning kapitel 5.....	71
6 Tysk rätt.....	73
6.1 Inledning.....	73
6.2 Taxeringsförfarandet och skyddet av den enskildes privatliv	73
6.3 Skatteförfarandet i tysk rätt	75
6.4 Taxeringsrevision i tysk rätt	76
6.5 Tredjemansrevision i tysk rätt	77
6.6 Sammanfattning kapitel 6.....	78
7 Konklusioner	79
7.A.1 Rätt till privatliv och skattekontroll.....	79
7.A.2 Tredjemansrevisioner – en kontroll i samverkan eller ”fishing expedition”?.....	79
7.A.3 Generella tredjemansrevisioner och artikel 8 Europakonventionen	81
7. B Fördjupad samverkan.....	82
7.B.1 Bakomliggande behov utav fördjupad samverkan.....	82
7.B.2 Fördjupad samverkan – arbetsmetod eller kontrollform?	83
7.B.3 Fördjupad samverkan och lagreglering.....	84
7.B.4 Målgrupp och omfattning av fördjupad samverkan.....	85
7.B.5 Förfarandesätt	85
7.B.6 Avsiktsförklaringen	86
7.B.7 Likabehandling	87
7.B.8 Fördjupad samverkan och rättighetsskyddet.....	88
7.C Avslutande reflektioner	89
7.C.1 Förslag till framtida forskning	89
7.C.2 Sammanfattning kapitel 7	89
Källförteckning.....	91
Bilagor	101

Förord

Inledningsvis vill jag framföra ett stort tack till min handledare Katarina Fast som vid författandet av denna uppsats, genom sin breda kunskap och sitt engagemang för ämnet, varit en stor inspirationskälla under hela arbetets gång. Författandet av denna uppsats har varit en mycket lärorik resa som förankrat mitt stora intresse för skatterätt, ett intresse som inledningsvis haft sitt ursprung i mitt första möte med Katarina Fast under grundkursen i ämnet.

Ett stort tack även till advokat och adjungerad professor Börje Leidhammar, advokat Peter Nordqvist, advokat och civilekonom Carl Lindstrand, professor Gerard Meussen, ambassadör och tidigare rättschef Hans Corell, professor Anders Hultqvist, professor Manfred Mössner, professor Christina Moëll, jur. dr Mats Höglund, Elias Melki vd och ägare av Effekt Svenska AB, chef för Skatteverkets processenhet Anders Thylin och skatterevisorer vid Storföretagarregionen Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson. Genom att dela med er av er erfarenhet och kunskap inom ämnet har ni berikat denna studie, era synpunkter och råd har varit högt uppskattade.

Slutligen vill jag också framföra ett tack till er andra, som inte nämnts vid namn, men som ställt upp på andra sätt och gett av er tid, era råd och ert stöd.

Christina Karvahall, 2011

Abstract

Titel: *Fördjupad samverkan och tredjemansrevision – om balansen mellan effektivitet och rättssäkerhet.*

Tredjemansrevision är en kontroll av tredjeman genom revision hos en annan skattskyldig. Det finns inte något krav på att den som revisionen avser finns namngiven och inte heller finns något krav på att närmare specificera vilka handlingar som eftersöks. Denna kontrollåtgärd har därför kritiserats för att vara en så kallad "fishing expedition", det vill säga att planlöst sökande utan närmare angivelser om vare sig kontrollobjekt eller de handlingar som kontrollen avser. I uppsatsen studeras gällande rätt avseende tredjemansrevisioner i svensk rätt i relation till det europarättsliga skyddet för den personliga integriteten enligt artikel 8 i Europakonventionen och artikel 7 i EU:s rättighetsstadga. I såväl Europakonventionen som i EU:s rättighetsstadga är så kallade fishing expeditions förbjudna. Det svenska stadgandet om tredjemansrevisioner i 3:8 TL synes vagt och har givit utrymme till utökade kontrollmöjligheter i form av generella kontroller. Detta synes svårt att förena med europarättens krav på angivelse om vem som kontrolleras samt på specificering av de handlingar som skall granskas.

I tysk rätt är tredjemansrevision förbjudet och kontroll av tredjeman får istället göras genom tredjemansföreläggande. I nederländsk rätt är tredjemansrevisioner tillåtna, ehuru ett sätt att försöka minimera användandet av denna ingripande tredjemanskontroll har utformats genom införande av en ny proaktiv kontrollform, fördjupad samverkan. I och med detta synes antalet taxeringsrevisioner och tredjemansrevisioner ha minskat i Nederländerna samt den därmed förenade rättssäkerhetsproblematiken. Förfarandet innebär att den nederländska skatteförvaltningen och den enskilde ingår en avsiktsförklaring enligt vilken den enskilde förbinder sig att rapportera så kallade skatterisker till Skatteverket på ett så tidigt stadium som möjligt. Skatteförvaltningen ger i sin tur besked till det samverkande företaget om sin syn på saken.

Det svenska Skatteverket har med inspiration av det nederländska systemet lagt fram förslag på att introducera kontrollformen i Sverige. Emedan fördjupad samverkan anses vara förenlig med den nederländska förvaltningstraditionen, har ett liknande förfarande som introducerats i Tyskland slopats av rättssäkerhetsskäl. Förfarandet ger upphov till viktiga rättssäkerhetsfrågor avseende likabehandling, den juridiska definitionen av de proaktiva beskeden, möjligheterna till besvärspåbud, hanteringen av överskottsinformation m.m. Det synes nödvändigt att rättssäkerhetsfrågorna vid fördjupad samverkan blir föremål för närmare utredning.

Nyckelord: *taxeringsrevision, taxeringskontroll, tredjemansrevision, derdenonderzoek, fördjupad samverkan, horisontell kontroll, horizontaal toezicht, rättssäkerhet, likabehandling, rätt till privatliv, taxeringskultur, legal transplant, komparativ metod.*

1 Bakgrund

1.1 Inledning

"För att verkligen kunna analysera maktens regler ska man inte sträva efter att finna någon fast och konkret kärna hos makten, istället ska man söka sig till extremiteten där makten drabbar samman med lagkraftens regler..." Cit. Michel Foucault (1926-1984), fransk filosof och idéhistoriker.¹

Skydd för den personliga integriteten mot ingripande åtgärder finns i bl. a i regelverken Europakonventionen och Europeiska Unionens rättighetsstadga. Undantag från detta skydd kan göras med stöd av lag till förmån för statens intresse av att driva in skatter. Skatt är faktiskt det som finansierar utveckling av infrastruktur, utbildningsväsen och social trygghet² och för att säkerställa att korrekt beskattning utförs i Sverige årligen ungefär sex tusen taxeringsrevisioner.³ Bestämmelserna om taxeringsrevision utgör en avvägning mellan intresset av att kunna utföra en effektiv kontroll och den skattskyldiges rättsskydd. Beskattning kan ses som ett stort ingripande för den enskilde individens samt företagets ekonomi varför en intresseavvägning mellan dessa intressen måste vara så preciserad som möjligt både för den som belastas och för staten som utövar makt.⁴ Fördjupad samverkan är en kontrollform som är på initieringsstadiet i Sverige och inspiration till införandet av fördjupad samverkan har tagits från bl. a Nederländerna. Kontrollformen avses bättre återspegla samhällsutvecklingen samt integrera företaget i kontrollen genom dess utformning av frivilligt, proaktivt samarbete med Skatteverket. Men förfarandet ska även hjälpa Skatteverket att komma tillrätta med problematiken kring aggressiv skatteplanering som dagens internationalisering starkt bidragit till.⁵ I Nederländerna har utvecklingen avseende taxeringsrevision lett till att vertikal kontroll sakta fått ge mer plats åt en horisontell sådan. Tanken om fördjupad samverkan som kontrollform har sitt ursprung i en rapport från Vetenskapliga rådet för regeringens politik (WRR) från 2002⁶ med namnet "Framtiden för den nationella rättsstaten." I rapporten pekade WRR på flera samhällstrender som påverkar funktionen i den moderna rättsstaten. WRR förespråkade, som ett svar på denna utveckling, ett modernare förhållningssätt mellan stat och medborgare med mer utrymme för självreglering och delat ansvar. För taxeringsrevisionens del ledde detta i Nederländerna, genom lyckade pilotprojekt företagna under 2006, till skatte-

¹ Aanund 1986. Sid 29.

² Pahlsson 2009. Sid 15.

³ www.skatteverket.se. Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2010. Sid 13.

⁴ Vid intervjun med professor Anders Hultqvist 2011-09-27 diskuteras att detta även är en fråga om rättsekonomi. För den enskilde kan det vid otydlig reglering vara svårt att förutse de ekonomiska konsekvenserna varför individen blir beroende av externa skatterådgivare. Skatteverket å sin sida tar frågan till domstol, vilket för båda parterna ökar de processuella kostnaderna.

⁵ www.skatteverket.se Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 2011-03-31.

⁶ www.wtr.nl "De Toekomst van de Nationale Rechtsstaat." Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) från 2002. WRR fungerar som ett rådgivande råd till regeringen avseende den framtida utvecklingen av allmänhetens intressen. Regeringen kan använda dessa rekommendationer i syfte att justera befintlig samt utveckla ny politik, eller som stöd för beslutsfattande. Rådet försöker också stimulera den akademiska debatten.

kontroll i form av fördjupad samverkan.⁷ Kontrollformen fördjupad samverkan är inte reglerad lag i Nederländerna, inte heller finns det avsikter att lagreglera motsvarigheten i Sverige, då kontrollformen bygger på frivillighet. I nederländsk rätt har några tvister mellan parter i fördjupad samverkan inte prövats. I den nederländska doktrinen anges dock att reglerna för taxeringsrevision ska anses omfatta skattemyndighetens befogenheter vid fördjupad samverkan. Det blir därför intressant att studera den rättssäkerhetsproblematik som tolkningen av 3:8 Taxeringslagen 1990:324 (TL), samt dess nederländska motsvarighet artiklarna 47 och 50 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR), kan ge upphov till. Förståelse för hur denna rättssäkerhetsproblematik gestaltar sig och hanteras bidrar till att ge en bild av vilka situationer av intressekollision som kan uppkomma vid kontroll av skatteafterlevnad. Vid en intresseavvägning innefattar det enskilda företags intresse även olika affärskontrahenters intressen. När man då nämner att intresseavvägning ska göras mellan individens och statens intresse avses med det första även olika tredjemäns intressen medan statens intresse även på något plan representerar samhället som kollektiv. För att kunna presentera en helhetsbild av rättssäkerhetsproblematiken kring taxeringsrevision avser jag just att inrikta mig på tredjemansaspekten. Information avseende annan än den reviderade får enligt 3:8 st. 2 TL inhämtas av Skatteverket och förfarandet kallas för tredjemansrevision. Även om tredjemansrevision kan vara ett effektivt förfarande för att komma tillrätta med skattefusk så kan det kritiserats för att utgöra en brist för rättssäkerheten.⁸ Problematiken kring tredjemansrevisioner illustrerar tydligt och konkret den rättssäkerhetsproblem som kan uppstå då vitt tolkningsutrymme av en ingripande reglering föreligger. Det är t. ex överhuvudtaget omtvistat huruvida generella tredjemansrevisioner kan anses rymmas inom befogenheterna enligt 3:8 st. 2 TL.⁹ Det bör även nämnas att s. k *fishing expedition* uttryckligen förbjuds genom Preamble 9 EU-direktiv 77/799/EEC om administrativt samarbete inom området för beskattning.¹⁰

Avseende proportionalitetsprincipen och generella tredjemansrevisioner så utgår bedömningen, om åtgärden är proportionell i förhållande till ändamålet med åtgärden, både från artikel 7 EURS, Europakonventionens artikel 8 samt förvaltningsrättslig praxis. I fallet med generella tredjemansrevisioner är det svårt att tala om ett definierbart ändamål. Om det ändå är så att ett ändamål föreligger brukar det vara diffust och odefinierat. Men också i de fall då ett uttryckligt ändamål föreligger måste frågan om ändamålets vikt ställas. I Europadomstolens praxis uppställs ett krav på att sådana åtgärder ska vara väl avgränsade.¹¹ Även i fall då ett ändamål för den generella tredje-

⁷ <http://www.europesefiscalestudies.nl>. *Horizontaal toezicht en de trends in de EU*. M.W. Kouwenberg 2010/2011. Sid 6.

⁸ www.advokatsamfundet.se. *Advokatsamfundets generalsekreterare om rättssäkerhet och skatter 2008*. Anne Ramberg.

⁹ *Skatteverkets snokande måste prövas rättsligt*. Anders Hultqvist. Dagens Industri (Debatt) 2010-02-23.

¹⁰ EU-direktiv 77/799/EEC 2011/16/EU från 15 Februari 2011, om administrativt samarbete inom området för beskattning.

¹¹ I *Aleksanyan mot Ryssland* 46468/06, 2008-12-22, som dock gällt husrannsakan vid straffprocessuellt ansvar, anförde domstolen att den husrannsakan som utfärdats mot sökanden varit formulerad i alltför grova drag och att detta gav myndigheterna en alltför vidsträckt rätt att avgöra vilka handlingar som varit av intresse för brottsutredningen. Ett brott mot artikel 8 EKMR ansågs därför ha skett. I *Imakayeva mot Ryssland* 7615/02, 2006-11-09, kunde myndighet-

mansrevisionen går att urskönja så föreligger svårigheter att argumentera för proportionalitet då några på förhand kända misstankar om skatteundandragande inte finns preciserade.¹² Europadomstolen har tidigare vid proportionalitetsbedömning avseende kränkning av artikel 8 i straffprocessuellt ärende tagit hänsyn till att sökningen gällt tredjeman samt att den enskildes anseende skulle komma att skadas.¹³ Tredjemansrevision kan, bl. till följd av att tredjeman föregåtts i samtyckeshänseende och då någon annan än den som utredningen avser blir reviderad, ses som ett ännu längre gående ingrepp i den enskildes privata sfär än taxeringsrevision generellt. Dess legitimitet ur ett rättssäkerhetsperspektiv kan därför ifrågasättas. Detta gäller särskilt generella tredjemansrevision.¹⁴ Även om Skatteverket i sådana situationer har ett starkt effektivitetsintresse så är den kritik som framförts bl. a att det bör fästas större vikt vid rättssäkerhetsintresset och att andra lösningar där detta tillgodoses inte bör vara omöjliga att utarbeta.¹⁵

Praktiska exempel på denna problematik är t. ex fallet med Bahnhof Internet AB¹⁶ där uppgifter begärdes ut för att kontrollera att handel som bedrivs på internet beskattas på rätt sätt. Ett annat mål som nu fått prövningstillstånd i Högsta Förvaltningsdomstolen behandlar frågan om Skatteverket vid tredjemansrevision av en bank kunnat förelägga banken att vid vite lämna ut uppgifter rörande advokatbyråers klientmedelskonton.¹⁷

Den temporära upphävningen av tredjemansrevisionsreglerna som skedde under 90-talet hade sin grund i viljan att tydliggöra gränsen mellan frivillighet och tvång i kontrollverksamhet samt förbättra rättssäkerheten. Reglerna om tredjemansrevision ersattes då med en möjlighet att förelägga tredjeman att utge uppgifter eller handlingar och utformningen av reglerna präglades av tanken om ett samverkansförfarande.¹⁸ Men då taxering i grunden inte är ett valfritt eller frivilligt fenomen måste Skatteverket ha tillgång till en effektiv kontroll av den beskattning som utförs, det var också det senare som blev anledningen till att reglerna om tredjemansrevision kom att återinföras.

erna inte lämna några detaljer om orsakerna till husrannsakan eller beslagtaget som gjorts därmed. Domstolen fann att husrannsakan som genomförts utan tillstånd eller garantier inneburit en kränkning av artikel 8 EKMR. I fallet *Bisir och Tulus mot Moldavien* 42973/05, 2011-05-17, hade husrannsakan vid misstanke om ekonomisk brottslighet företagits nattetid. Nattliga sökningar var förbjudna enligt Moldavisk lag om inte särskilda skäl förelåg. Myndigheterna hade i fallet inte presenterat belägg för att situationen varit exceptionell. En kränkning av artikel 8 EKMR ansågs ha förelagat.

¹² Skatteverkets snokande måste prövas rättsligt. Anders Hultqvist. Dagens Industri (Debatt) 2010-02-23.

¹³ I fallet *Buck mot Tyskland* 41604/98, 2005-04-28, beaktade domstolen de särskilda omständigheterna i fallet, som i detta fall varit att husrannsakan initierats av en mindre lagöverträdelse som begåtts av en tredje person samt att den klagande var bosatt på liten ort och både han och hans företags anseende ansågs ha tagit skada av den husrannsakan som utförts. Åtgärderna ansågs inte stå i rimlig proportion till det legitima mål som eftersträvats och ansågs strida mot artikel 8 EKMR.

¹⁴ www.skatteverket.se Handledning för skatterevision 2004. Sid 135. En försvårande omständighet för den reviderades räkning vid tredjemansaspekten är enligt min mening även det faktumet att vitesförbudet inte gäller tredjemansföreläggande. Förbud mot utfärdande av vite föreligger om det finns anledning att anta att den reviderade begått en straffbelagd gärning eller gärning som kan leda till skattetillägg (3:6 st. 2 TL, se även 17:9 LSK).

¹⁵ Motion 2009/10:Sk553 Avskaffande av tredjemansrevision.

¹⁶ KamR 8949-07.

¹⁷ Mål nr 7066-10.

¹⁸ *Rättssäkerhet vid beskattning*. Svensk skattetidning 1994, häfte 5. Karin Almgren.

I propositionen till nya Skatteförfarandelagen markeras att institutet tredjemansrevision ska vara kvar, även om regleras nuvarande utformning om möjligt ska överses.¹⁹

Revisionsreglerna i Taxeringslagen är enligt 3:10 TL uppbyggda på en samverkan mellan Skatteverket och den granskade. I det fall att den reviderade inte samverkar tillämpas, vid sidan av vitesföreläggande, tvångsåtgärder enligt lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TvL).²⁰ Tredjemansrevision har tidigare kritiserats för att utgöra ett tvångsmedel.²¹ För den enskilda individen kan taxeringsrevision många gånger upplevas som en integritetskränkning. Gränsdragningen mellan en taxeringsrevision som bedrivs i samverkan med den granskade och en revision som mer antar formen av en tvångsåtgärd är därav svår att dra.²² I praktiken kan den reviderade även känna att denne inte har några valmöjligheter.²³ Det kan därför ifrågasättas om beslut avseende integritetskränkande revisioner ska tas av domstol eller Skatteverket.²⁴ Rättssäkerhetskommittén har i SOU 1993:62 preciserat en för frågan central problematik:

”Det ligger i skattekontrollens natur att nästan varje åtgärd mot enskild är integritetskränkande och den från rättssäkerhetssynpunkt viktiga frågan är att avgöra i vad mån kontrollen är tillfredsställande reglerad och försedd med rättsliga garantier mot övertramp.”²⁵

Det kan därför argumenteras för att rättssäkerheten skulle stärkas av att det klagjordes i lagtext vilken information som ska delges den reviderade om de tredjemän som revideras. I annat fall bör tredjemansrevision läggas över i tvångsåtgärdsinstitutet. Samtycket kan anses vara lämnat i en olämplig ordning då rättssubjektet som revideras inte får möjlighet att komma med sin mening, vilket inte blir korrekt ur rättssäkerhetsaspekt.²⁶ Fördjupad samverkan är å ena sidan en frivillig arbetsmetod men samtidigt en kontrollform som till viss del ska ersätta traditionella kontroller. I grund och botten handlar det om gränsen mellan frivillighet och tvång.

”...Jag upplever det som ett problem att man på Skatteverket har attityden att agera polis och vara kritisk granskare snarare än att hjälpa till och stödja enskilda medborgare och företag. Jag hoppas på en förändring,

¹⁹ Prop. 2010/11:165.

²⁰ Lagen reglerar de särskilda befogenheterna som tilldelats Skatteverket då en utredning inte kan ske i samverkan med den granskade. TvL är enligt lagens första paragraf tillämplig inom hela skatte- och avgiftsområdet, dess tillämplighet omfattar både revision och föreläggande. Enligt tvångsåtgärdslagen kan beslutas om fyra olika åtgärder, dessa är: revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 § TvL), eftersökande och omhändertagande av handlingar (6–9 §§ TvL), granskning utan föregående föreläggande (10 § TvL) samt försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 § TvL). 4 § TvL återger proportionalitetsprincipen, där stadgas att beslut om åtgärd enligt TvL endast får fattas om skälen för åtgärden uppväger intrånget för den enskilde. Normalt ska en tvångsåtgärd enligt TvL föregås av domstolsbeslut, men om domstolens beslut inte kan inväntas kan en särskild förordnad tjänsteman på Skatteverket fatta beslutet. Algren & Leidhammar 2004. Sid 80.

²¹ *Rättssäkerhet vid beskattning*. Almgren. Svensk skattetidning 1994. Sid 348-359

²² Höglund 2008. Sid 20

²³ Höglund 2008. Sid 193.

²⁴ Höglund 2008. Sid 20.

²⁵ Höglund 2008. Sid 193.

²⁶ Intervju med advokat Börje Leidhammar 2011-09-05.

framför allt just att Skatteverket ska ta en stödjande roll. Statsvetenskapligt bygger samhället på att vi har någon form av samhällskontrakt, det vill säga att det finns ett förtroende mellan medborgarna och myndigheten i ett samhälle. Det är det som bygger själva grunden för ett samhälle...” Riksdagsledamot Per Bolund (mp) i boken ”När Skatteverket anfaller”²⁷

Citatet är hämtat ur en bok skriven av Elias Melki. Boken förtäljer författarens egna upplevelser av taxeringsrevision och presenterar därmed den enskilde företagarens perspektiv. Man måste vara medveten om att statens maktutövning vid ekonomiska intressen kan få en förödande verkan för den enskilde samt upplevas som en långtgående kränkning av privatlivet.²⁸

1.2 Syfte

Denna uppsats har tre syften: 1) Utvärdering av gällande rätt. 2) Komparativrättslig studie. 3) Lämna synpunkter de lege ferenda. I syfte att redogöra för hur rättssäkerhetsproblematik hanteras görs en studie av gällande rätt avseende tredjemansrevision i taxeringslagen och relationen till rätten till personlig integritet, såsom den regleras i artikel 7 EU:s rättighetsstadga (EURS) och artikel 8 Europakonventionen (EKMR). Avsikten är vidare att göra en komparativ studie av tredjemansrevision i Sverige och Nederländerna, vidare att utifrån dessa slutsatser undersöka om fördjupad samverkan kan vara ett rättssäkert alternativ för svensk rätt. Den tyska rättsordningens bestämmelser kring taxeringsrevision används exemplifierande då denna rättsordning inte tillåter tredjemansrevision och inte har någon kontrollform motsvarande fördjupad samverkan.

Fördjupad samverkan som är en kontrollform under förslag i Sverige, undersöks här genom en genomgång av institutet i nederländsk rätt för att ta reda på hur ett sådant system fungerar i praktiken. Rättssäkerhetsproblematiken kring tredjemansrevisioner kommer att ställas mot konceptet fördjupad samverkan för att illustrera hur rättssäkerhetsproblematik regleras i de två länderna och hur sådan kan manifesteras sig även i fallet med fördjupad samverkan.

1.3 Disposition

I det första kapitlet återges ämnets bakgrund, syfte och frågeställningar, disposition, avgränsning samt material och metod. Andra kapitlet behandlar tvångsmedel och rätten till privatlivet, däribland Europakonventionens och EU-rättens inflytande på taxeringsrevision beaktat avgränsningen. Kapitel tre behandlar tredjemansrevision samt taxeringsrevisionen allmänt. Kapitel fyra presenterar det svenska förslaget avseende fördjupad samverkan. Kapitel fem återger nederländsk rätt avseende taxeringsrevision, tredjemansrevision samt fördjupad samverkan. Kapitel sex behandlar tysk rätt. I det sjunde kapitlet presenteras konklusionerna.

²⁷ *När Skatteverket anfaller*. Elias Melki. 2010. Utdrag ur kapitlet ”Utgångspunkten är att människor vill göra rätt, intervjú med riksdagsledamoten Per Bolund.” Sid 228.

²⁸ Melki 2010.

1.4 Avgränsning

I denna uppsats kommer jag att redogöra för tredjemansrevision så som den framgår i Taxeringslagen. Rättssäkerhetsbestämmelserna, såsom de framgår i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga, samt närmare bestämt artikel 8 EKMR kommer att behandlas utifrån sin relevans för taxeringsrevision. Artikel 6 EKMR kommer inte att behandlas inom ramen för denna uppsats då det är rätten till privatlivet, samt intresseavvägningen vid inskränkningen av denna, som står i centrum för studien. Tredjemansföreläggande kommer att nämnas endast översiktligt och där så fordras eftersom rättssäkerhetsaspekterna kring tredjemansrevisioner på ett fullgott sätt illustrerar den problematik som kan uppstå även vid tredjemansföreläggande. Då den nederländska rättsordningen kommer att användas i ett tjänande komparativt syfte kommer jag att ge den svenska rättsordningen ett större utrymme i uppsatsen, särskilt tydligt blir detta i avsnittet där de sammanfattande konklusionerna presenteras. Detsamma gäller den tyska rätten, denna kommer dock att presenteras ännu mer kortfattat och endast utgöra ett exempel på rättsordning med avsaknad av institutet tredjemansrevision samt horisontella kontroller.

1.5 Metod och material

1.5.1 Metod

I denna uppsats studeras gällande rätt enligt den rättsdogmatiska metoden. Lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin studeras i enlighet med rättskälleläran. Den komparativa juridiska metoden blir ett verktyg för förståelse av den utländska rättsordningens institut i svensk rättsmiljö. Den rättsdogmatiska metoden används här även för att kunna blicka framåt i rättsutvecklingen.²⁹

Syftet med att göra en komparativ studie i detta fall är att få en ökad förståelse för hur tredjemansrevision hanteras och legitimeras i svensk och nederländsk rättsordning, samt se om utvecklingen mot horisontell kontroll likt den som ägt rum i Nederländerna bättre uppfyller rättssäkerhetskrav uppställda bl. a genom fundamentala rättsstatliga principer. Vid en komparativ studie ställs två eller flera med varandra jämförbara element mot varandra för att se hur problem reglerats.³⁰ I denna uppsats används den komparativa analysen av tredjemansrevision i syfte att kunna studera hur rättssäkerhetsproblematik vid taxeringsrevisioner hanteras i olika länder. Då fördjupad samverkan ännu är på utvecklingsstadiet i Sverige vore det omöjligt att enbart undersöka förfarandets bäring ur svenskt rättsperspektiv. Det senare skulle riskera att tendera att bli en alltför hypotetisk utredning.

Min avsikt är att använda den nederländska rättsordningens lösning i ett s. k tjänande syfte. Med det senare avses att den nederländska rätten ska få utgöra ett exemplar i vars kontext den svenska ordningen studeras och analyseras, detta är också anledningen till att jag avser att lägga rättsut-

²⁹ *Rättsdogmatik som vetenskap*. Svensk Juristtidning 2004. Nils Jareborg. Sid. 4

³⁰ Bogdan 2008. Sid 56-57.

redningens tonvikt vid den svenska rättsordningens lösning. Den nederländska rättsordningen blir ett stöd och komplement för förståelsen av de svenska reglerna. Enligt Bogdan är den komparativa metoden just lämplig att använda för en fördjupad förståelse av den egna rättsordningens institut. Då många rättsinstitut importeras från andra rättsordningar eller utvecklas snarlikt i respektive rättsordning är utländska lösningar på rättsliga problem av hög relevans även för oss.³¹

Likheter och skillnader bör studeras ur ett funktionellt perspektiv, dvs. hur de jämförda rättsordningarnas rättsregler fungerar när de reglerar samma praktiska situation.³² Inom ramen för den aktuella uppsatsen innebär detta att reglerna om taxeringsrevision, tredjemansrevision och kontrollformen fördjupad samverkan studeras och tolkas utefter deras praktiska funktion samt konsekvenserna av denna. Jag har därför inom ramen för studien beaktat det funktionella ändamålet med taxeringsrevision, tredjemansrevision och fördjupad samverkan – nämligen effektiv kontroll. Bogdan poängterar att en utländsk rättsordning, även då man bara är intresserad av en mer ingående fråga, bör studeras i sin helhet. Man ska därför inte begränsa sig till ett visst instrument utan måste beakta dess utveckling och samspel med andra juridiska åtgärder och styrmedel.³³ Det är även av denna anledning som denna uppsats behandlar och problematiserar inte enbart fördjupad samverkan utan även tredjemansrevision. Ser man till reglernas funktionella syfte avser de att lösa samma effektivitetsproblem. Fördjupad samverkan avser i sin tur även till viss del reglera den rättssäkerhetsproblematik föregångaren gett upphov till. Då denna uppsats behandlar särskilda regler och rättsinstitut är det fråga om en multilateral mikrojämförelse som utgår från ett helhetsperspektiv. Jämförelseobjekten (*comparatum* och *comparandum*) studeras med hjälp av en gemensam nämnare (*tertium comparationis*) som i detta fall är hantering av rättssäkerhetsproblematik kring taxeringsrevision och särskilt tredjemansrevision.³⁴ Problematiken kring tredjemansrevision illustrerar på ett tydligt sätt de rättssäkerhetsaspekter som är viktiga att beakta vid taxeringsrevision och blir ett nödvändigt verktyg i analysen av fördjupad samverkan som ännu inte existerar fullt ut i den svenska rättsordningen och som inte är lagstadgat i Nederländsk rätt.

1.5.2 Komparativ metod och förståelsen för skattekultur

Genom den komparativa metoden kan medborgares förhållningssätt till taxering samt olika aktörers agerande i olika rättssystem studeras.³⁵ En sådan infallsvinkel i denna studie kan bistå med hypotetisk förkunskap om hur ett koncept av horisontell kontroll kan komma att bemötas i den svenska miljön. Fördjupad samverkan, som redan existerar i andra rättsordningar kan här ses som ett s. k *legal transplant* om det i väldigt snarlik form importeras in i svensk rättsordning. Vid tillämpning av en mer historisk metod, som även den är nödvändig att tillämpa inom ramen för stu-

³¹ Bogdan 2008. Sid 22-27.

³² Bogdan 2008. Sid 58.

³³ Bogdan 2008. Sid 75.

³⁴ Bogdan 2008. Sid 57.

³⁵ Miller 2003. Sid 839-846.

dien, studeras lagens utveckling över tiden i de olika länderna. Här studeras inte bara den miljö där *legal transplants* uppstått men också den djupare kärnan av deras framgång.³⁶

För att kunna eftersträva en mer komplett förståelse för utländska rättsinstitut måste man även ta hänsyn till landets rättskultur. På ett mer preciserat plan innebär detta då studien faller inom ämnet skatterätt även en förståelse av taxeringskultur. *Legal transplants*, rörelsen av lagar och legala institutioner mellan staterna anses ha en central roll inom den komparativa rätten. Den ekonomiska utvecklingen och globaliseringen har bidragit till att kraftigt öka antalet *legal transplants*.³⁷ Under implementering av riskhantering, som horisontella kontroller baseras på, blir ett flertal utmaningar aktuella. Dessa utmaningar finns inte minst på central och politisk nivå och handlar om en mer omfattande beteendeförändring. Målet med riskhantering är just att ändra beteenden i taxeringskulturen för att nå en högre grad av efterlevnad av skatteregler.³⁸ En studie av den omgivande taxeringskulturen blir därför oundgänglig för en fullgod analys av det implementerade konceptets bäring.

För analysen av dessa *legal transplants* kan ett funktionalistiskt arbetssätt antas. Inom ramen för det funktionalistiska synsättet studeras hur t. ex samma funktioner kan existera i två rättssystem samt i vilken mån en utländsk modell kan anpassas till att uppfylla liknande funktioner i den egna rättsordningen. Anledningen till sådana transplantationer kan självklart variera och hur väl dessa lyckas beror på ett flertal faktorer. Alan Watson argumenterar för lagens autonoma natur, medan andra framhåller att konceptets förmåga att lyckas beror även på den sociala och politiska kontexten i vilken rättsinstitutet placeras. En anledning till transplantation kan vara ekonomisk med syfte att få rättsfiguren att bidra till lägre kostnader en annan kan vara att matcha ett socialt behov eller samhällsutveckling. Vilken den konkreta anledningen än må vara så är ett ständigt närvarande problem frågan om hur nära en lagregel måste passa in i samhällets existerande sociala företeelser och behov.³⁹ Detta även då efterlevnad av taxeringsregler i sig kan betraktas som ett beteendemässigt problem vars framgång är beroende av skatteskyldigas samarbetsvilja.⁴⁰

Det är inte bara beskattningssystemet som sådant som utmärker skattekulturen, utan även den unika relationen mellan skattemyndigheten och skattebetalarna. En för ett visst land specifik taxeringskultur består av alla formella och informella institutioner som är sammankopplade med det nationella skattesystemet och dess praktiska verkställighet, som i sin tur är historiskt präglade av både landets kultur och elementens pågående interaktion. De kulturella normerna och de historiskt utvecklade institutionerna påverkar skattelagstiftningen och bestämmer spelreglerna. Aktörerna som bidrar till denna utveckling av taxeringskulturen är skattebetalare, politiker, Skatteverkets tjänstemän, skatterådgivare och akademiker.

³⁶ Thuronyi 2003. Sid 4.

³⁷ Miller 2003. Sid 839-846.

³⁸ Kwaja m. fl. 2011. Sid 83.

³⁹ Miller 2003. Sid 839-846.

⁴⁰ Kirchler 2007. Sid 71.

'Tax mentality includes all attitudes and also all patterns of behavior which the tax-paying citizens hold against (or with?) the tax and the state' Birger Nerré i "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics."⁴¹

Tittar man på länder som tillhör civil law kulturen i ett större perspektiv så finns en generell attityd att taxeringsmyndigheten enbart tillåts agera enligt sin lagstadgade befogenhet, där proceduren för taxeringsrevision finns utpräglad. Så är fallet t. ex i Tyskland där taxeringsrevisionens formalitet kan likställas straffrättsprocessen och där ett processuellt fel kan leda till ogiltigförklaring. Detta kan dock ställas mot läget i t. ex Belgien där taxeringsmyndigheten i ett sådant fall bara gör en ny bedömning av fallet.⁴²

Att studera "Taxerings kulturer" är förvisso att betrakta som sociologi, men studien är likväl av hög relevans även för juridikens värld. Vid skattereformer är taxeringskulturen relevant på så sätt att reformernas genomslag och acceptans blir beroende av hur pass väl de samspelar och överensstämmer med taxeringskulturen.⁴³ Det blir därför viktigt att beakta Sveriges taxeringskultur och omgivande rättskultur vid analysen av framtida transplantation av kontrollformen fördjupad samverkan. Hur konceptet fungerat i Nederländerna kommer av samma skäl analyseras med hänsyn de angivna faktorerna.

"Many participants in the debate about legal transplantation and the autonomy of law assume that law is autonomous and independent of the society which it governs or, alternatively, that it reflects that society. But in fact law is both autonomous and related to society, depending on the specific phase in the life of the law that we are examining and the actors we are interested in." cit. Assaf Likhovski, Lessons from the history of income tax law in mandatory Palestine.⁴⁴

Genom den pågående interaktionen inom rätts- och taxeringskulturen utvecklas över tiden sociala band och beroenden vilket resulterar i att kulturell historia leder till beteendemässiga konsekvenser. Av denna anledning blir institutionella konflikter oundvikliga när t. ex ett visst taxeringssystem överflyttas till ett annat. Vad som präglar den egna taxeringskulturen blir oftast märkbart först då ändring görs i systemet och dessa orsakar mer eller mindre problem.⁴⁵ Det blir därför inom ramen för denna uppsats oundvikligt att i analysen ta hänsyn till hur den omgivande kulturen bidragit till utvecklingen av rättsinstitutets funktion. Särskilt blir detta aktuellt vid analysen av funktionen av fördjupad samverkan då kontrollformen ännu inte prövats i det svenska klimatet.

⁴¹ *Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics*. Economic Analysis & Policy, Vol. 38 No. 1, 2008-03. Birger Nerre. Sid 155.

⁴² Thuronyi 2003. Sid 214. Belgiens rättsordning har stora likheter med den nederländska rättsordningen.

⁴³ Nerré 2008. Sid 155-158.

⁴⁴ *Comparative Tax Law and Culture. Is tax law culturally specific?* Theoretical Inquiries in Law 2010-07. Lessons from the history of in-come tax law in mandatory Palestine. Assaf Likhovski.

⁴⁵ Nerré 2008. Sid 155-158.

1.6 Svensk, nederländsk och tysk rättskultur i komparation

Idag kan Sveriges rättskultur beskrivas som heterogen, multikulturell och pluralistisk där rättspluralismen kan ses som ett resultat av uppbrottet från den renodlade nationalstaten. Internationaliseringen av den svenska rättsstaten har starkt präglats av Sveriges inträde i Europeiska Unionen 1995 med resultat av bl. a att alltfler svenska jurister engageras i internationellt beslutsfattande. Andra tendenser inom samhällsutvecklingen som präglat den svenska rättskulturen i nutid är som exempel privatiseringen av rättslivet, som motkraft till den etablerade ställning som välfärdsstatens institutioner byggt upp, samt förskjutningen av gränserna mellan civilrätt och offentlig rätt.⁴⁶

Den historiska utvecklingen av Sverige som rättsstat måste ses mot bakgrund av Tysklands starka utveckling av betydelsefull rättsstat samt att tysk rättsvetenskap och lagstiftning varit viktiga förebilder för svenska jurister. Vid en historisk tillbakablick stod Sverige under slutet på 1800-talet mitt emellan Tysklands civil law kultur och common law kulturen då Sverige varken var ett kodifikationsland eller en kultur präglad av domstolsavgöranden. Tyskland var föregångsland både inom rättsvetenskap och lagstiftning, tyska jurister studerades av de svenska och den tyska jurisprudensen inspirerade den svenska rättsordningen.⁴⁷

Den vidare rättsutvecklingen måste dock ses i relation till första och andra världskrigets händelser. Första världskriget händelser initierade i Tyskland en allmän grundlagsöversyn, medan den konstitutionella förändringen i Sverige genomfördes utan någon egentligen förändring av regeringsformen. I Sverige skedde under denna tid en utveckling mot ytterligare demokratisering.⁴⁸ Den politiska utvecklingen i Tyskland under 1930-talet banade dock väg för en ny rättskultur med värdekonserverna och radikala jurister där korporativa intressen gick före individens rättigheter. Den tyska rättsstatens normer gav alltmer vika för att slutligen sluta fungera som demokratisk rättsstat under Hitlers regi. Trots att Sverige under andra världskriget förde en neutralitetspolitik var banden till tyska rättskulturen även under denna tid starka. Andra världskrigets slut blev, lite som en motreaktion mot den dåvarande tyska rättsstaten, grogrunden för nordisk juridisk renässans.⁴⁹ Man bör dock ha i åtanke att de värderingarna och uppfattningar om det mänskliga värdet som tog form i den tyska rättsstaten som utvecklades efter andra världskriget och i Sverige var båda starkt präglade av tanken på människors jämställda och lika värde. Efterkrigstiden betonade den unika människans värdighet som hade gått förlorad under andra världskriget. För Tysklands del, till följd av Tysklands roll under andra världskriget, innebar detta ett ännu starkare driv mot att erkänna mänskliga rättigheter samt därmed rentvå Tysklands bild av icke-rättsstat. En preambel som betonade den mänskliga värdigheten infördes i den tyska grundlagen. I Sverige kom be-

⁴⁶ Modéer 2009. Sid 359-360.

⁴⁷ Modéer 2009. Sid 166.

⁴⁸ Modéer 2009. Sid 202 ff.

⁴⁹ Modéer 2009. Sid 244.

greppet mänsklig värdighet att spela en viktig roll inom synen på socialrätten och de grundläggande värden som låg till grund för både en nationell och ideologisk syn på solidaritet.⁵⁰

Tyskland och Nederländerna har mycket besläktade rättstraditioner. Ländernas politiska historier delar många erfarenheter och deras rättshistoria präglas av samhörighet. Flertalet av de nederländska institutionerna utgör en kompromiss mellan den franska och den tyska rättstraditionen. Inom t. ex processrätten är Nederländerna närmare den franska traditionen, men där den materiella doktrinen anpassats till nationella värderingar är nederländsk rätt närmare den tyska. Men vid en jämförelse av institutionella legala beteenden så föreligger en klar skillnad mellan den nederländska och tyska rättstraditionen. Medan västra Tyskland rankar högst i antalet processer så rankar Nederländerna den lägsta frekvensen i Europa.⁵¹

En annan skillnad mellan rättsordningarna är uppfattningarna om rättsstaten. I Tyskland finns en stark uppfattning om rättsstaten och myndigheternas lagstadgade befogenhetsbegränsningar. Detta kan ställas mot det historiska faktum att Nederländerna inte etablerade några förvaltningsdomstolar före 1974 och att den rättsliga prövningen av det offentliga handlande dittills varit begränsat. Efter klagomål av en nederländsk medborgare till Europadomstolen för ett byte av klagoproduren gentemot staten. En annan aspekt är att juridisk översyn på konstitutionella grunder anses i Nederländerna vara något främmande, i frånvaro av konstitutionella domstolar är man där beroende av Europadomstolen i det fall att den nationella lagstiftningen ska prövas mot konstitutionen.⁵²

"There is no precise definition of the rule of law. The concept is also not so easily translated into other languages. In French one would for example speak of "état de droit" or "prééminence du droit" and in German of "Rechtsstaat". The meaning of the rule of law can also vary between legal systems and traditions. Basically, what it is all about is to create a system where the citizens and those who reside in a country are protected from arbitrary and abusive exercise of power by the different branches of government." cit. ambassadör Hans Corell.⁵³

Vid närmare studie av lagarnas praktiska funktion i den tyska och nederländska rättsordningen visar dessa skillnader som inte skulle ha kunnat förutses om man enbart betraktade reglerna statiskt. De rättsliga reglerna som producerar skillnader i de rättsliga beteendena är många gånger dolda i detaljerade, till synes sekundära bestämmelser, inom den institutionella eller finansiella infrastrukturen. Medan utbudet av den materiella regleringen i Nederländerna är hög, om inte högre än i Tyskland, och då båda länderna i lika hög utsträckning är engagerade i ekonomiska förordningar, välfärdsstatsbestämmelser samt en öppen demokrati, så visar Nederländerna en be-

⁵⁰ Modéer 2009. Sid 324.

⁵¹ *Patterns of Legal Culture: The Netherlands Compared to Neighboring Germany*. The American Journal of Comparative Law, Vol. 46 1998. Erhard Blankenburg. Sid 2-3.

⁵² *Patterns of Legal Culture: The Netherlands Compared to Neighboring Germany*. The American Journal of Comparative Law, Vol. 46 1998. Erhard Blankenburg. Sid 2-3.

⁵³ www.havc.se/RuleofLaw.htm. Ambassadör Hans Corell om den varierande definitionen av Rule of Law.

tydande större återhållsamhet att formalisera rättsliga förfaranden och institutioner medan Tyskland använder dessa mer än något annat land. Bara genom en jämförelse av antalet domstolar, domare samt praktiserande jurister visar på extrema kontraster, emedan juridiska yrken i Tyskland har den högsta frekvensen i alla civil law länder är den nederländska mycket begränsad. Man kan därför ifrågasätta hur en så stor och modern välfärdsstat som Nederländerna kan klara sig med så få legala institutioner.⁵⁴ Komparationen mellan den nederländska och tyska rättsordningen visar på att rent formella likheter i rättssystemet är dåliga prediktorer för hur rättskulturer faktiskt fungerar rent praktiskt. För att en mer korrekt jämförelse av den levande lagen, dvs. vilka praktiska funktioner lagarna faktiskt har, måste man se till en större helhet som t. ex rättsinstitutionernas agerande och villkor samt de andra juridiska aktörernas funktionella sätt.⁵⁵

1.7 Material

Som material har använts lagtext, förarbeten, praxis, doktrin och intervjuer. Material av betydelse har även varit Skatteverkets information i form av handledande skrifter. För att på bästa sätt följa den pågående debatten om taxeringskontroll och rättssäkerhet har jag även tillgodogjort mig artiklar som behandlar ämnet. För en bättre förståelse av ämnets praktiska problematik har jag genomfört intervjuer, som även använts för att klargöra och exemplifiera vid redogörelsen av de traditionella rättskällorna. Strävan har varit att få ett så brett urval av intervjupersoner som möjligt, dvs. både praktiker och företrädare för skattesubjekten, företagare, akademiker men även representanter för Skatteverket.

⁵⁴ Blankenburg 1998. Sid 3-4.

⁵⁵ Blankenburg 1998. Sid 39.

2. Tvångsmedel och rätten till privatliv, hem och korrespondens

2.1 Allmänt om Europakonventionen samt EU:s stadga om grundläggande rättigheter

Ratificeringen av Europakonventionen skedde för Sveriges del 1953, konventionen inkorporerades genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Även om Sverige tidigare varit folkrättsligt förpliktad att följa Europakonventionen så trädde lagen formellt i kraft 1995. I lagen anges att Europakonventionen ska gälla som lag i Sverige. I 2:23 RF anges även att lag eller annan förpliktelse inte får meddelas i strid med Sveriges åtagande pga. Europakonventionen.⁵⁶

Europakonventionens rättigheter tillförsäkras ”var och en” som befinner sig inom en konventionsstats jurisdiktion. Här åsyftas även juridiska personer, ett exempel på fall där en juridisk person tilldelats sådana rättigheter är *Air Canada mot Storbritannien* där flygbolaget hävdade brott mot artikel 6.1 EKMR.⁵⁷ Sveriges tillämpning av Europakonventionen är i hög grad påverkad av Europadomstolens tolkningar. Europadomstolens rättspraxis pekar på att Europakonventionen ska tolkas dynamiskt utifrån förändringar i rättsuppfattning och utveckling i samhället.⁵⁸ Efter att Europakonventionen 1995 blivit direkt tillämplig lag i Sverige började konventionen att i ännu större utsträckning sätta spår i beskattningsfrågor.⁵⁹ Ett tydligt exempel på detta är då lagstiftaren blev tvungen att företa ändringar i dåvarande taxeringslag sedan det konstaterats att passivitetsrätten även gäller i skattesammanhang, något som inte tidigare ansetts vara fallet. Europakonventionen är därför av hög relevans även inom skatteområdet.⁶⁰

I fallet *Stauder*⁶¹ konstaterade EU-domstolen för första gången att mänskliga rättigheter utgör allmänna rättsprinciper inom EU-rätten, vilka rättigheter som avsågs preciserades dock inte. I fallet *Internationale Handelsgesellschaft*⁶² preciserade domstolen rättigheterna något genom att anföra de aktuella att rättigheterna finns förankrade i medlemsstaternas konstitutionella traditioner. Domstolen uttalade även att företrädesdoktrinen gäller i förhållande till nationella konstitutioner. Den tyska domstolen som hänskjutit det tidigare målets fråga till EG-domstolen hänsköt vidare frågan om rättigheterna till tyska författningsdomstolen, Bundesverfassungsgericht. Den senare domstolen uttalade i den s.k. *Solange I*-domen⁶³ att så länge som EG-rätten inte tillhandahåller ett

⁵⁶ Linderl & Leidhammar 2005. Sid 13.

⁵⁷ Fischer 2009. Sid 49.

⁵⁸ Linderl & Leidhammar 2005. Sid 13.

⁵⁹ Ett mål som kom redan 1990-10-23 var målet *Darby mot Sverige* 17/1989/177/233 14. I målet fälldes Sverige för brott mot artikel 14 EKMR samt artikel 1 första tilläggsprotokollet till följd av kärandens förpliktelse att betala den tidigare gällande kyrkskatten.

⁶⁰ www.infotorgjuridik.se. Skattetillägg och skatteförfarandelagen. Mitt i juridiken. Debatt. Claes Sjölin. 20110328.

⁶¹ 17 Mål 29/69 *Stauder* (1969) ECR 419.

⁶² 18 Mål 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft* (1970) ECR 1125.

⁶³ 19 BVerfGE 37, 271.

tillfredsställande skydd för de mänskliga rättigheterna så är det tillåtet att åsidosätta gemenskapsrättsakter i de fall dessa strider mot den tyska grundlagens bestämmelser om de grundläggande fri- och rättigheterna. Den svenska riksdagen⁶⁴ kan anses ha antagit ett liknande förhållningsätt.⁶⁵

Sedan 1 december 2009 då Lissabonfördragen börjat gälla är EU:s rättighetsstadga juridiskt bindande.⁶⁶ Initiativ till utarbetandet av EU:s rättighetsstadga kom från Tyskland redan 1998.⁶⁷ Det officiella syftet med stadgan har varit att synliggöra unionens fördelar för den vanliga medborgaren samt att unionen är mer än ekonomi och marknad. I länder som t. ex Tyskland har domstolarna särskild betydelse för att garantera federala medborgarliga rättigheter. För unionen har EU-domstolen haft en liknande roll och stadgan kan antas ytterligare förstärka denna roll.⁶⁸ Europakonventionens ställning har stärkts ytterligare sedan EU:s rättighetsstadga trätt i kraft och nu hänvisar direkt till Europakonventionen. Detta gör att Europadomstolen nu kan betraktas som högsta uttolkare av mänskliga rättigheter i EU. Resultatet blir även att konventionens regler har direkt företräde och inte enbart ges fördragskomfort tolkning.⁶⁹ Vid genomförande av EU:s rättsakter är medlemsstaterna förpliktigade att respektera de grundläggande rättigheterna. Den skyddsnivå som garanteras av Europakonventionen ska iakttas enligt stadgan och ska inte på något sätt tolkas som en inskränkning av Europakonventionen. Uttryckligen stadgas i artikel 52.3 EURS att stadgan får tillförsäkra en högre skyddsnivå.⁷⁰ Stadgan ska dock inte ses som en dubblering av Europakonventionen, dessa löper istället parallellt med varandra. Stadgan innebär i sig en framflyttning av medborgares mänskliga rättigheter samt slår fast att ett större antal rättigheter och principer går utöver Europakonventionen och tar sin utgångspunkt i Europarätten.⁷¹ Om taxeringslagen skulle kollidera med Europakonventionen måste taxeringslagen ge företräde för europarätten.⁷²

2.2 Allmänt om artikel 7 EURS – Respekt för livet och familjelivet

Rätten att få ha sitt privatliv fredat från myndigheters maktutövning finns i EU:s rättighetsstadga i artikel 7. Denna rättighet tillförsäkras även juridiska personer då sådana är identifierbara.⁷³

Artikel 7 - Respekt för privatlivet och familjelivet har följande lydelse:

⁶⁴ Avseende denna diskussion se t.ex. *The European Constitutional Project and the Swedish Constitution*, Ulf Bernitz, samt *Constitutional Law* Peter Wahlgren (red.), *Scandinavian Studies in Law*. Stockholm 2007, Sid. 59.

⁶⁵ Mänskliga rättigheter i EG-skatterätten. Katarina Fast. Svensk skattetidning 2008:2. Sid 168.

⁶⁶ www.eu-upplysningen.se/Du-i-EU/Dina-rattigheter-i-EU/Rattighetsstadgan/

⁶⁷ Noteras bör dock att diskursen om de sociala rättigheterna inom unionen även framkommit tidigare, t. ex vid sammanträdet i Hannover i juni 1998.

⁶⁸ *Nationella avsteg från EU:s stadga om grundläggande rättigheter*. Per Hallström. Svensk juristtidning 2002. Sid 753.

⁶⁹ *Dubbelbestraffningsförbud, normhierarki och likabehandling*. Katarina Fast. Svensk Skattetidning 2011:6-7. Sid 524.

⁷⁰ Detta fastställs även i praxis. Se målen Volker och Markus Schecke GbR (C-92/09) samt Hartmut Eifert (C-93/09) mot Land Hessen från 2010 p. 51.

⁷¹ Bernitz 2010. Sid 129-131.

⁷² Höglund 2011. Sid (5).

⁷³ Volker och Markus Schecke GbR (C-92/09) samt Hartmut Eifert (C-93/09) mot Land Hessen från 2010 p. 53.

Var och en har rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer.

Inskränkningar i denna rättighet får göras med tillämpning av artikel 52 - Rättigheternas och principernas räckvidd och tolkning:

Varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i denna stadga ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Begränsningar får, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.

Rättighetsstadgan innehåller inga sanktionsbestämmelser, istället gäller unionsrättens allmänna principer. Stadgans rättigheter har karaktär av primärrättsliga rättsregler vilka kan tillämpas omedelbart enligt unionsrättens princip om direkt effekt. Det är medlemsstaternas skyldighet att ge stadgans bestämmelser genomslagskraft. Men stadgan innehåller även vissa principer, som t. ex proportionalitetsprincipen, som inte är direkt tillämpliga men som har en viktig vägledande funktion vid lagstiftning och som kan fungera som tolkningsunderlag.⁷⁴

EG-domstolen har i ett stort antal avgöranden gjort hänvisningar till proportionalitetsprincipen och angett den vara en grundläggande rättsprincip. De senaste åren har den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen haft ett betydande inflytande även inom skatterättens område. Proportionalitetsprincipen finns nu inskriven i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

Artikel 52 EURS har följande lydelse:

Varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i denna stadga ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Begränsningar får, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.

Proportionalitetsprincipen har tre underkriterier; lämplighet, nödvändighet och proportionalitet. Vad gäller en åtgärds lämplighet är bedömningsmarginalen omfattande. Medlemsstaterna anses till vidsträckt del själva bedöma den ekonomiska politiken. Nödvändighetskriteriet har däremot större vikt, det anger att vid val ska det minst ingripande kriteriet väljas. Kraven för undantag från denna regel enligt artikel 52 EURS kan sammanföras till tre punkter:

1. Krav på lagstöd (direkt effekt i medlemsstaterna).

⁷⁴ Bernitz 2010. Sid 129-131.

2. Kravet på förenlighet med väsentliga innehållet i rättighetsstadgan rättigheter och friheter (direkt effekt i medlemsstaterna).
3. Krav på åtgärdens proportionalitet (vägledande princip vid lagtolkning)⁷⁵ med tre underkriterier:
 - Lämplighetskravet där medlemsstaterna har en vid bedömningsmarginal att bedöma sin ekonomiska politik.
 - Nödvändighetskravet som anger att den minst ingripande åtgärden ska väljas.
 - Proportionalitetskravet innebär att en avvägning mellan det statliga intresset och individens intresse ska göra.⁷⁶

Exempel på konfliktsituationer där den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen kan få betydelse är vid åtgärder som vidtas av gemenskapens institutioner och som kan innebära inskränkningar i såväl medlemsstaternas suveränitet som enskilda medborgares fri- och rättigheter. Vad gäller praxis som gällt gemenskapsorganens åtgärder på skatteområdet är denna ytterst tunn.⁷⁷ Visserligen har EU-domstolen tidigare tillämpat proportionalitetsprincipen för avvägning mellan grundläggande rättigheter för individer och offentliga intressen, men fram tills nyligen har domstolen i de flesta fall mest tagit ställning i sådana fall där grundläggande rättigheter ställts mot gemenskapens åtgärder inom den ekonomiska sfären. EU:s rättighetsstadga får nu den effekten att även andra rättigheter höjs upp till en högre status och domstolen kan antas nu få göra bedömningar i mer komplicerade avvägningar. Första generationens rättigheter kommer nu i högre mån vägas mot social trygghet samt något annat offentligt intresse som inte kan anses ha grundrättsstatus.⁷⁸

2.3 Allmänt om artikel 8 EKMR - Rätten till respekt för privat- och familjelivet

För avvägningen mellan statens och därmed även Skatteverkets intresse av en fullgod kontroll och integritetsskyddet av den enskildes privata sfär är artikel 8 EKMR av vikt. Artikel 8 EKMR behandlar rätten till respekt för privat- och familjelivet och har följande lydelse:

1. Var och en har rätt till respekt för privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens.
2. Offentlig myndighet får inte inskränka åtnjutande av denna rättighet annat än med stöd av lag och om det i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till statens säkerhet, den allmänna säkerheten, landets ekonomiska välbefinnande eller till förebyggande av oordning eller brott eller till skydd för hälsa eller moral eller för andra personers fri- och rättigheter.

Artikel 8 st. 1 EKMR stadgar att förutsättningen är att var och en har rätt till att få ha sitt privatliv fredat från statens maktutövning. Enligt artikel 8 EKMR har den enskilde en rätt till privatliv, en

⁷⁵ Bernitz 2010. Sid 129-131.

⁷⁶ Hällström 2002. Sid 753.

⁷⁷ Moëll 2003. Sid 100-116.

⁷⁸ Hällström 2002. Sid 753.

rätt som för företag omfattar respekt för företagslokaler och kontor.⁷⁹ Den rättighet som denna artikel ger har ansetts vara svårdefinierad och dess aspekter har tydliggjorts i praxis.⁸⁰ Nämnas bör att artikeln inte endast blir tillämplig i förhållande till ingrepp, den ålägger även staten en viss handlingsplikt som t. ex att införa lagstiftning som skyddar de enskilda mot de rättighetskränkningar som artikeln garanterar skydd mot.⁸¹

Ordet ”proportionalitet” förekommer inte någonstans i konventionen eller tilläggsprotokollen. Domstolen anför dock att proportionalitetsprincipen egentligen genomsyrar hela konventionen. Proportionalitetsprincipen uttrycker en strävan efter balans vid mot varandra stående intressen och uppställer ett krav på att staten ska välja den mindre ingripande formen av åtgärd samt att detta ingrepp ska stå i rimlig proportion till syftet med åtgärden ifråga. Principen blir särskilt intressant vid tillämpningen av artikel 8 EKMR. Domstolen kan godta en avvikelse från dessa rättigheter under förutsättning att denna avvikelse överensstämmer med proportionalitetsprincipen.⁸² Att en noggrannare avvägning mellan effektivitet och proportionalitet i Europakonventionens mening bör fästas större vikt vid har framförts i den pågående debatten om tredjemansrevisioners rättssäkerhetsproblematik.⁸³

”Undantag är inte alltid bekräftelsen på gamla regler. De kan också vara förebud om nya.” Cit. Marie von Ebner-Eschenbach.⁸⁴

Undantag från denna rättighet får enligt 8:2 EKMR och Europadomstolens praxis göras om följande krav uppfylls, undantagsregel ska dock tolkas restriktivt:⁸⁵

1. Ingreppet ska ha stöd i lag som även uppställer materiella krav på:⁸⁶
 - Kvalitet⁸⁷ och rättssäkerhet, samt därmed:
 - Tydlighet och precision, med resultat av förutsebarhet.⁸⁸
 - Skydd mot godtycke (dock med rätt till visst tolkningsutrymme).⁸⁹

⁷⁹ *Heino mot Finland* 56720/09 2011-02-15, *Buck mot Tyskland* 41604/98 2005-04-28, *Chappell mot UK* 51 152-A2-A, 1989-03-30 samt *Niemietz mot Tyskland* 251-B, 1992-12-16.

⁸⁰ Moëll 2003. Sid 67.

⁸¹ Petersson 2001. Sid 29.

⁸² Moëll 2003. Sid 58-60.

⁸³ *It har gett Skatteverket för stor makt*. Carl Lindstrand. DI Debatt. 15 juni 2011.

⁸⁴ Cit. Marie von Ebner-Eschenbach, tysk författarinna (1830-1916).

⁸⁵ *Cremieux mot Frankrike*, 1993-02-25.

⁸⁶ I *Valenzuela mot Spanien* 58/1997/842/1048, 1998-07-30, konstaterade domstolen att ”i överensstämmelse med lag” kräver någon form av lag men även att denna lag ska uppfylla de vidare kraven. Se vidare *Yordanov mot Bulgarien* 5658/00, 20111110, och *Société Colas samt andra mot Frankrike* 37971/97, 20071016.

⁸⁷ *The Sunday Times mot Förenade Kungariket* (nr 1), 1979-04-26, serie A nr 30, *Larissis m.fl. mot Grekland*, 1998-08-24, *Hashman och Harrup mot Förenade Kungariket* nr 25594/94, *Valenzuela mot Spanien* 58/1997/842/1048, 1998-07-30, *Metropolitanska kyrkan Bessarabien m.fl. mot Moldavien*, 45701/99, 2001-XII, samt *Amann mot Schweiz* 27798/95, 2000-02-16.

⁸⁸ I *Maestri mot Italien* 39748/98, 2004-02-17, anförde domstolen att graden av precision som krävs av nationell lag beror till stor del på formen av ingrepp, vilket område det aktualiseras inom samt parternas ställning. Se även *Hashman och Harrup mot Förenade Kungariket* nr 25594/94, *Halford mot Storbritannien* 20605/32, 1997-06-25, samt *Kruslin och Huvig mot Frankrike* 11105/84, 1990-04-24.

2. Ingreppet ska tillgodose allmänna eller enskilda intressen.
 - T. ex statens ekonomiska intresse.⁹⁰
3. Ingreppet ska vara nödvändigt i ett demokratiskt samhälle.
 - Nödvändigt ska tolkas som "necessary."
 - Ingreppet ska ske till förmån för ett "pressing social need."⁹¹
 - Proportionalitetsprincipens krav på att åtgärdens rimliga proportion till rättighetsskyddet ska tillgodoses, med restriktioner för medlemsstaternas utrymme för "margin of appreciation."

Hela Europakonventionen är uppbyggd kring legalitetsprincipen, vilket framgår på två sätt. Det första är att det i preambeln till konventionen görs en hänvisning till medlemsstaternas gemensamma arv gällande kravet på rättssäkerhet (rule of law).⁹² Det andra är att de inskränkningar som får göras i rättigheterna ska, för att överhuvudtaget godkännas vid en prövning av Europadomstolen, ha stöd i lag.⁹³

Kravet på att det rättighetsinskränkande ingreppet ska ha stöd av lag är av både formell och materiell karaktär. Det är inte tillräckligt att ingreppet har stöd i lag, lagen måste uppfylla krav på rättssäkerhet och ge skydd mot godtycke.⁹⁴ Lagen måste lämna den enskilde korrekta och förutsebara garantier för när och under vilka förutsättningar en inskränkning i privatlivet faktiskt får ske.⁹⁵ Kravet, som kan sammanfattas som krav på lagens kvalitet,⁹⁶ innebär att legalitetsprincipen uppföljs

⁸⁹ Danelius 2007. Sid 305.

⁹⁰ Funke mot Frankrike, 1993-02-25, Ser A. nr 256-A, Cremieux mot Frankrike, 1993-02-25, Ser A. nr 256-B, Mialhe mot Frankrike, 1993-02-25, Ser. A nr 256-C. Domstolen konstaterade i dessa fall att statens intresse av att driva in skatter och tullar var ett sådant allmänt intresse som fordras för att undantaget enligt 8:2 EKMR ska aktualiseras.

⁹¹ Danelius 2007. Sid 305.

⁹² I *Maestri mot Italien* 39748/98, 2004-02-17, anför domstolen att för att en national lag ska kunna möta kraven för undantaget ska den ge ett mått av rättsligt skydd mot godtyckliga ingrepp från offentliga myndigheter. I frågor som berör de fundamentala rättigheterna, skulle det vara motsättningsfullt rättsstatsprincipen (rule of law) som är en av de grundläggande principerna för ett demokratiskt samhälle inskriven i konventionen, om en möjlighet till godtycklig rättstolkning och därmed ohämmad makt skulle ges den verkställande makten. Se även *Hashman och Harrup mot Förenade Kungariket*, 1994-11-25, *Halford mot Storbritannien* 20605/92, 1997-06-25, samt *Huvig mot Frankrike* 11105/84, 1990-04-24.

⁹³ Betänkandet av Utredningen om det allmännas ansvar enligt Europakonventionen. SOU 2010:87. Sid 150. Se även *Halford mot Storbritannien* 20605/92, 1997-06-25.

⁹⁴ Europadomstolen har i *Yordanov mot Bulgarien* 56856/00, 2011-11-10, och *Société Colas Est samt andra mot Frankrike* 37971/97 2002-04-16, konstaterat att kravet på lag för undantagets tillämpning enligt artikel 8 EKMR ska betraktas i sin materiella och innehållsmässiga betydelse och inte enbart betydelsen formell och skriven lag. Detta kan ses som ett krav på lagens innehållsmässiga kvalitet.

⁹⁵ Danelius 2007. Sid 305 samt Europadomstolens praxis: I målet *Wieser och Bicos Beteiligungen GmbH mot Österrike* 74336/01, 2007-10-16, befanns artikel 8 ha överträtts till följd av att vissa processuella garantier samt skydd mot godtycke inte tillförsäkrats den enskilde vid husrannsakan av advokatkontor. Ingreppet ifråga ansågs inte proportionerligt till det legitima eftersträfvade målet. I målet *Petri Sallinen och andra mot Finland* 50882/99, 2005-09-27, befanns en kränkning av artikel 8 EKMR föreligga till följd av att polisen sökt Sallinens advokatkontor samt beslagtagit visst material samt hårddisk i sökandens lokaler. Domstolen fann att finsk lag inte lämnat korrekta rättsliga garantier då det varit oklart under vilka omständigheter skyddat material kan vara föremål för sökning och beslagtagning. Se även: *Heino mot Finland* 56720/09, 2011-02-15, samt *Harju mot Finland* 56716/09, 2011-05-15.

⁹⁶ I *Maestri mot Italien* 39748/98, 2004-02-17, anför att "föreskrivs i lag" och "i enlighet med lagen" i artiklarna 8 till 11 i konventionen inte bara kräver att den ifrågasatta åtgärden bör ha någon grund i nationell rätt, utan hänvisar till kvaliteten på lagen i fråga. Lagen ska vidare vara tillgängliga för de berörda personerna och formulerad med tillräcklig precision för att de med hjälp av lämplig rådgivning ska, till en grad som är rimlig med hänsyn till omständigheterna, kunna förutse vilka konsekvenser en viss åtgärd kan medföra (*The Sunday Times mot Förenade kungariket* (nr 1), 1979-04-26, serie A nr 30. *Larissis m.fl. mot Grekland*, 1998-02-24, *Hashman och Harrup mot Förenade Kungariket*

samt att rättssäkerheten tillgodoses.⁹⁷ Under förutsättning att gränserna för den skönsmässiga bedömningen är tillräckligt klara och precisa är dock en lag som ger visst tolkningsutrymme och en möjlighet till skönsmässig bedömning inte i och för sig i strid med Europakonventionen. ”Nöd-vändigt” ska enligt Europadomstolen tolkas som ”*necessary*” och inte som ”oundgängligt”, dvs. ”*indispensable*.” Det ska dock föreligga ett ”angeläget samhälleligt behov” av åtgärden och detta behov ska tolkas som ”*pressing social need*.” Inskränkningen måste stå i rimlig proportion till syftet som ska tillgodose inskränkningen.⁹⁸ Proportionalitetsprincipen, med vars stöd inskränkningen i den skyddade rättigheten godtas enligt artikel 8 st. 2 EKMR, framkommer i artikelns andra stycke.⁹⁹ Principen innebär att den grundläggande rättigheten ska stå i rimlig proportion till det syfte som ska tillgodoses genom åtgärden ifråga. Enligt principen ”*margin of appreciation*” har varje konventionsstat viss begränsad frihet att avgöra om inskränkningen i fråga är nödvändig.¹⁰⁰ Denna frihet är just begränsad och dess korrekthet bedöms slutligen av Europadomstolen. Bedömningsmarginalen ges inte enbart till den nationella lagstiftaren men även till juridiska organ som ska tolka lagarna.¹⁰¹

2.4 Tvångsmedel och artikel 8 EKMR

Den husrannsakan som kan ske vid taxeringsrevision kan per definition ses som ett tvångsmedel i lagens mening.¹⁰² Då ingreppet i den personliga sfären vid taxeringsrevision många gånger kan vara jämförbart det som utförs vid t. ex husrannsakan pga. straffrättsligt ansvar är det viktigt att analysera även straffrättsliga tvångsmedels förenlighet med artikel 8 EKMR:

Förvaltningsrättsliga tvångsmedlen varierar i sin karaktär. Det kan handla om hot om användning av en viss påföljd, som t. ex vite, även om vitet i sig inte är en tvångsåtgärd. Men själva hotet om åtgärden utgör i ett sådant fall ett medel med syfte att framtvinga verkställighet genom den enskildes försorg. Generellt används förvaltningsrättsliga tvångsmedel i syfte att verkställa ett formellt, huvudsakligt beslut i ett förvaltningsärende.¹⁰³ Med stöd av bestämmelser i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) får Skatteverket använda vissa tvångsmedel i revisionsärenden.¹⁰⁴

nr 25594/941125, *Valenzuela mot Spanien* 58/1997/842/1048, 1998-07-30, *Metropolitanska kyrkan Bessarabien m.fl. mot Moldavien*, 45701/99, 2001-12-13, samt *Amann mot Schweiz* 27798/95, 2000-02-16.

⁹⁷ Höglund 2010. Sid (5).

⁹⁸ *The Sunday Times mot Förenade kungariket* (nr 1), 1979-04-26.

⁹⁹ Moëll 2003. Sid 58-60.

¹⁰⁰ Danelius 2003. Sid 305.

¹⁰¹ *The Sunday Times mot Förenade kungariket* (nr 1), 1979-04-26.

¹⁰² I Prop. 1975/76:209 om ändring av regeringsformen har taxeringsrevision omnämnts som ett liknande intrång som husrannsakan.

¹⁰³ Prop. 2005/06:169. Sid 57.

¹⁰⁴ Prop. 2005/06:169. Sid 57.

Straffprocessuella tvångsmedel som innebär ingrepp i den privata sfären i artikel 8:s mening är bl. a telefonavlyssning, brevkontroll och husrannsakan.¹⁰⁵ Tvångsmedel kan vid vissa tillfällen, som t. ex hämtning till förhör och provisoriskt omhändertagande användas redan på ett tidigt stadium i förfarandet. Ibland sker även tvång direkt, t. ex vid polisens användning av våld. Dessa olika scenarion betecknar inte tvång som verkställighet i en enhetlig betydelse, men de har dock alla en likartad karaktär.¹⁰⁶ Europadomstolens praxis avseende artikel 8 EKMR och straffprocessuella tvångsmedel uppställer krav på att den lag som tillåter inskränkning av rättigheten ifråga är kvalitativt både materiellt och formellt, detta kan även anses innefatta ett skydd mot godtycklig lagtolkning vid t. ex lagkollisioner. Lagen ska således lämna tydliga rättsliga garantier för vad som gäller i sådana frågor.¹⁰⁷ Den enskilde ska även lämnas fullgod information om vad som föranlett husrannsakan.¹⁰⁸ Hur pass väl dessa krav uppfyllts har i praxis vidare påverkat bedömningen om åtgärden ifråga varit proportionerlig.

Det skatterättsliga området utmärks av allmänna straffprocessuella bestämmelser. I ett enskilt ärende måste det allmännas intresse som ska vägas upp mot den enskildes rätt preciseras. Europadomstolen har i de franska fallen *Funke*,¹⁰⁹ *Cremieux*¹¹⁰ och *Mialhe*,¹¹¹ där de franska tullmyndigheterna beslutat om husrannsakan i syfte att få fram uppgifter om vederbörande personers ekonomiska förhållande, ansett att myndigheternas maktbefogenheter i detta hänseende inte varit underkastade tillräckliga rättssäkerhetsgarantier. Domstolen poängterade särskilt att myndigheterna i dessa fall hade haft en nästintill fullkomlig frihet att bestämma om ingrepp av sådant slag utan något krav på godkännande av domstol. Europadomstolen fann att ingreppet inte varit proportionerligt samt att det i dessa fall förelåg en kränkning av artikel 8 EKMR.¹¹²

Enligt tvångsmedelskommittén¹¹³ så krävs det, för att en författningsstadgad befogenhet ska anses vara ett tvångsmedel, att befogenheten sätts i verket mot den enskildes vilja med någon form av tvång. Kommitténs mening var att revisionsinstitutet inte kunde betraktas vara ett tvångsmedel. Det är av denna anledning i enlighet med 6:2 TL inte möjligt att överklaga ett beslut om taxeringsrevision.¹¹⁴ Det bör dock påpekas att detta konstaterande av tvångsmedelskommittén gjorts

¹⁰⁵ Moëll 2003. Sid 67-70.

¹⁰⁶ Strömberg & Lundell 2008. Sid 135.

¹⁰⁷ *Yordanov mot Bulgarien* 56856/00, 2011-11-10, *Société Colas Est samt andra mot Frankrike* 37971/970416 från 20020416, *Wieser och Bicos Beteiligungen GmbH mot Österrike* 74336/01, 2007-10-16.

¹⁰⁸ Fallet *Van Rossem mot Belgien* 41872/98, 2004-12-09, gällde husrannsakan i hem och kontor till följd av misstanke om dokumentförfalskning. Det avgörande elementet för att husrannsakan skulle anses godtagbar var enligt artikel 8 EKMR att den person vars lokaler blev genomsökta hade tillräckligt med information avseende de fakta som givit upphov till operationen att denne skulle kunna identifiera, förebygga och bemöta någon form av maktmissbruk. Ordern om husrannsakan måste innehålla i alla fall ett minimum av uppgifter så att det senare blir möjligt att kontrollera att polisen som utfört denna hållit sig inom ramarna för befogenheterna.

¹⁰⁹ *Funke mot Frankrike*, 1993-02-25, Ser A. nr 256-A.

¹¹⁰ *Cremieux mot Frankrike*, 1993-02-25, Ser A. nr 256-B.

¹¹¹ *Mialhe mot Frankrike*, 19930225, Ser. A nr 256-C.

¹¹² Moëll 2003. Sid 67-70.

¹¹³ SOU 1984:54.

¹¹⁴ Höglund 2008. Sid 191.

innan Europakonventionen inkorporerats i svensk rätt samt innan EU:s rättighetsstadga blivit juridiskt bindande.¹¹⁵ Dock förhöll sig Lagrådet¹¹⁶ redan då kritiskt till att det inte beaktats hur detta skulle förhålla sig till 2:6 RF och det för varje medborgare stadgade skyddet mot husrannsakan och liknande intrång.¹¹⁷

2.5 Sammanfattning kapitel 2

- Rättigheterna enligt Europakonventionen tillförsäkras alla som befinner sig inom konventionens jurisdiktion. 1969 konstaterade EU-domstolen för första gången att mänskliga rättigheter utgör allmänna rättsprinciper inom EU-rätten, dessa preciserades i praxis och finns sedan 1 december 2009 då Lissabonfördragen börjat gälla är EU:s rättighetsstadga juridiskt bindande och rättigheterna finns kodifierade i stadgan. Stadgan innebär en framflyttning av medborgares mänskliga rättigheter och fastställer att ett större antal rättigheter och principer går utöver Europakonventionen och tar sin utgångspunkt i Europarätten. Europakonventionens ställning har ytterligare stärkts sedan EU:s rättighetsstadga trätt i kraft då
- Rätten till respekt för privatlivet och familjelivet finns stadgad i artikel 7 EURS och får begränsas endast om kraven i artikel 52 EURS uppfylls. Dessa är: 1) Krav på lagstöd. 2) Krav på förenlighet med väsentliga innehållet i rättighetsstadgan rättigheter och friheter. 3) Krav på åtgärdens proportionalitet med tre underkriterier: lämplighetskravet, nödvändighetskravet samt proportionalitetskravet.
- Inom Europakonventionen finns rätten till respekt för privat- och familjelivet stadgad i artikel 8 EKMR och undantag får göras enligt artikelns andra stycke. Tre villkor måste vara uppfyllda: 1) Ingreppet ska vara lagligt. 2) Ingreppet måste vara ägnat att tillgodose något av de i artikel 8:2 uppräknade allmänna eller enskilda intressena. 3) Ingreppet måste vara nödvändigt i ett demokratiskt samhälle.
- Enligt tvångsmedelskommittén krävs, för att en befogenhet ska definieras som ett tvångsmedel, att befogenheten sätts i verket mot den enskildes vilja med någon form av tvång. Den husrannsakan som kan ske vid taxeringsrevision kan ses som ett tvångsmedel i lagens mening, men oavsett om taxeringsrevision anses vara ett tvångsmedel eller inte blir artikel 8 tillämplig. Europadomstolens praxis som behandlar artikel 8 EKMR och straffprocessuella tvångsmedel uppställer krav på att lagen som tillåter undantag från bestämmelsen ifråga är kvalitativt både materiellt och formellt, detta kan även anses innefatta ett skydd mot godtycklig lagtolkning vid t. ex lagkollisioner. Lagen ska således lämna tydliga rättsliga garantier.

¹¹⁵ Se avsnitt 2.2.

¹¹⁶ Prop. 1987/88:65 s. 42 och 120.

¹¹⁷ Höglund 2008. Sid 191.

3. Tredjemansrevision

3.1 Allmänt om skattekontrollen

I syfte att effektivisera taxeringen infördes 1955 regler om taxeringsrevision i 1928 års taxeringsförordning. 1961 antogs ett flertal förordningar för att i ännu större omfattning effektivisera processen vid taxeringsrevision. Bl. a utökades Skatteverkets befogenheter till att kunna granska varulager varvid den granskade fick lämna lokalen samt en bestämmanderätt för Skatteverkets tjänsteman om var revisionen fick äga rum. 1988 var det ännu en gång effektivitetsskäl som föranledde utvidgningen av revisionsreglerna till att omfatta även generella kontroller.¹¹⁸

Skatterevision är en utökad granskning av företags affärsmässiga och ekonomiska transaktioner där skattemyndigheten kontrollerar att transaktionerna har redovisats, att företagets deklarationer bygger på redovisningen samt att uppgifterna i deklarationen överensstämmer med skattelagstiftningen. Skatterevision är ett samlingsbegrepp som omfattar all av Skatteverket bedriven revisionsverksamhet.¹¹⁹ Granskning avseende fysiska och juridiska personer skiljer sig åt. De av de skatteskyldiga lämnade deklarationer och andra uppgifter kontrolleras på olika nivåer. Skatteverket kan rikta utökade kontroller mot objekt som bedöms behövas prioriteras. Kontroller av dylikt slag kan ske genom skrivbordsgranskning, taxeringsbesök och revision. Men då företagens redovisning bygger på ett stort antal transaktioner är det ovan nämnda systemet inte särskilt lämpligt. Kontroll av företag baseras därför på uppgifter lämnade av de skattepliktiga själva. Resultatet av detta blir att möjligheterna till undandragande av skattebetalning blir relativt stora. Skatteverkets egen mening är att det är främst genom revision som Skatteverket rent praktiskt kan komma till rätta med detta. Det är bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) som styr taxeringsrevisionen. Bestämmelserna i taxeringslagen gäller även tredjemansrevisionen då tredjemansrevisionen är en del av kontrollen av taxeringen.¹²⁰ Lagstöd för revision finns i 3:8 Taxeringslagen (lag 1990:324).

Enligt 3:8 st. 1 TL får Skatteverket ta beslut om taxeringsrevision. Vem exakt som inom myndighet får fatta beslutet regleras genom arbetsordningen. Vidare fattas beslutet av Skatteverket i det län där den skattskyldiges hemortskommun för taxeringsåret finns. Ett beslut om revision är enligt 6:2 TL inte överklagbart.¹²¹ Det är effektivitetsskäl som gör att beslut om taxeringsrevision inte kan överklagas. Ett beslut om taxeringsrevision prövas inte utav domstol och någon rättslig prövning av förfarandet i det specifika fallet görs således inte.¹²² Beslut om revision ska överlämnas till den reviderade innan revisionen påbörjas.¹²³ I revisionsbeslutet ska ändamålet med revis-

¹¹⁸ SOU 1993:62. Sid 142.

¹¹⁹ Leidhammar & Jigvall 2001. Sid 11.

¹²⁰ Höglund 2008. Sid 21-22.

¹²¹ Almgren & Leidhammar 1992. Kommentarer 3:8:6.

¹²² Höglund 2008. Sid 32.

¹²³ Prop. 1996/97:100. Sid 480-481.

ionen framgå enligt 3:9 TL samt information lämnas om möjligheten att undanta handlingar enligt 3:13 och 14 TL. Vid beslut om tredjemansrevision ska det normalt framgå av beslutet vilka personer eller rättshandlingar som revisionen avser. Om det föreligger särskilda skäl får uppgifterna utelämnas, sådana skäl kan vara att utredningen äventyras om uppgiften tillkännages.¹²⁴

Enligt 3:8 får beslut om taxeringsrevision tas för tre olika ändamål enligt följande:

- för att utföra kontroll av deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter om deklarationen inte gjorts fullständigt,
- för kontroll av att någon annan än den reviderade fullgjort sin deklarations- och uppgiftsskyldighet och med detta avses uppgifter avseende om till namnet kända personer eller någon person som ingått viss bestämd rättshandling med den som ska revideras,
- för insamling av uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av annan än den som revideras.¹²⁵

Något annat syfte än de uppräknade ska taxeringsrevisionen inte ha. Under löpande beskattningsår får revision inte genomföras om inte deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet inträtt, undantaget är om revisionen skulle bli för omfattande. I det senare fallet får revisionen påbörjas i det fall att det beskattningsår revisionen avsett gått till ända.¹²⁶

Taxeringsrevision får enligt 3:8 TL företas hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) samt hos annan juridisk person än dödsbo. Vid revisionen får handlingar rörande verksamheten samt räkenskapsmaterial granskas. I begreppet handling innefattas även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med enbart teknisk hjälp. Inom Skatteverkets befogenheter faller möjligheten att inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt att besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. Den reviderades skyldigheter är att tillhandahålla och överlämna de handlingar som behövs för revisionen, lämna plats till utrymmen som till största del används i verksamheten samt ge nödvändig hjälp vid revisionen.¹²⁷ Det är vanligt förekommande att taxeringsrevisioner omfattar granskning av ADB-register. Revisorn ska då ges tillfälle att egenhändigt använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning, om kopia av upptagningen inte tillhandahålls av den reviderade själv. Revisorn ges då möjlighet att kontrollera om kopian stämmer överens med den upptagning som innehas av den reviderade. I enlighet med 3:12 st. 3 TL får vid granskningen endast de tekniska hjälpmedlen och sökbegrepp användas som är behövliga för att tillgodose ändamålet med revisionen.¹²⁸

¹²⁴ Almgren & Leidhammar 2004. Sid 75.

¹²⁵ Almgren & Leidhammar 1992. Kommentarer 3:8:8.

¹²⁶ Höglund 2008. Sid 32.

¹²⁷ Prop. 1996/97:100. Sid 481.

¹²⁸ Almgren & Leidhammar 2004. Sid 76.

Enligt 3:10 TL ska taxeringsrevision genomföras i samverkan med den reviderade samt på så sätt att verksamheten inte hindras i onödan. Enligt denna bestämmelse får revisionen genomföras om den reviderade medger detta samt om förfarandet kan genomföras utan betydande svårigheter.¹²⁹ Den reviderade ska vid taxeringsrevisionen tillhandahålla alla handlingar samt information som krävs för revisionens genomförande.¹³⁰ Tillträde ska lämnas till utrymmen som huvudsakligen hör till verksamheten så att t. ex kassainventering och granskning av lager ska kunna genomföras. Revisionsbeslutet i sig innefattar inte något tvång. Medverkar inte den reviderade genom att tillhandahålla nödvändiga handlingar eller lämna uppgifter som behövs för revisionen samt fullgöra uppgifter beskrivna i 3:12 st. 1 och 2 TL kan Skatteverket förelägga den reviderade vite. I det fall att vitesföreläggandet inte får den reviderade att samverka kan tillämpning av tvångsätgärdslagen bli aktuell.¹³¹

3.1.2 Undantagande av handlingar och sekretess

Enligt 3:12 TL ska den reviderade tillhandahålla Skatteverket alla handlingar och upplysningar som fordras för revisionen. Regleringen av handlingars undantagande finns i 3:13-14 TL. I 3:13 TL stadgas att från revision eller föreläggande får på den enskildes begäran undantas handlingar som inte får tas i beslag enligt 27:2 RB samt annan handling med betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någons kännedom. I 3:13 TL p. 2 görs en avvägning mellan kontrollintresset och rättssäkerhetsintresset, p. 2 blir endast tillämplig om skyddsintresset är större än dess betydelse för kontrollen. Sammanfattningsvis får enligt 3:13-14 TL följande former av handlingar undantas:

- Handlingar som inte får tas i beslag enligt 27:2 RB.¹³²
- Uppgifter hos yrkesgrupper som omnämns i 36:5 RB.¹³³
- Handlingar som inte bör komma till annans kännedom, t. ex företagshemligheter och uppgifter om personliga förhållanden.
- Handlingar vars skyddsintresse är mer betydande än kontrollintresset.¹³⁴

Tredjemansrevision har kritiserats för att utgöra en risk i rättssäkerhet avseende karaktären av den information som inhämtas. Skatteverket kan vid tredjemansrevision få tillgång till information som kan vara känslig för tredjeman, men också för den reviderade. Den som revideras försätts

¹²⁹ 3:10 TL.

¹³⁰ Almgren & Leidhammar 2004. Sid 39.

¹³¹ Almgren & Leidhammar 2004. Sid 39.

¹³² De handlingar som får undantas är enligt 27:2 RB handlingar som innehåller sådana uppgifter som advokater, läkare och tandläkare samt psykologer anförts i sin yrkesutövning. Almgren & Leidhammar 2004. Sid 77-79.

¹³³ Uppgifter som hos sådana yrkesgrupper omfattas av tystnadsplikt kan undantas från revision om detta begärs av den reviderade. Almgren & Leidhammar 2004. Sid 77-79.

¹³⁴ Handlingar av betydande skyddsintresse är t. ex vissa råd i skatteangelägenheter, företagshemligheter samt uppgifter hos sådana yrkesgrupper som inte direkt omfattas av första stycket. Almgren & Leidhammar 2004. Sid 77-79.

även i en situation där denne blir förpliktigad att lämna ut känsliga uppgifter, vilket kan skada den reviderades anseende och relation med affärskontrahenter. Skyddsvärda uppgifter och handlingar är som exempel skatterättsliga angelägenheter, undantaget handlingar med information om hur företaget ska gå tillväga för att undslippa skatt, vidare även företagshemligheter av diverse natur, uppgifter om personliga förhållanden samt även uppgifter hos yrkesgrupper som inte omnämns i 36:5 RB men som bedriver liknande verksamhet.¹³⁵

Länsrätten tar beslut om undantagande av handling på den enskildes begäran. I det fallet att Skatteverkets mening är att handlingen bör granskas ska den omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten. I fall att detta begärs av den enskilde ska länsrätten pröva om beslutet kan fattas utan att handlingen granskas. Handling som av länsrätten undantagits från revision ska på den reviderades begäran återlämnas till den reviderade (RÅ 1998 ref. 34).¹³⁶

Lagkollisioner kan uppstå vid tredjemansrevisioner hos t. ex banker, försäkringsbolag, advokatkontor eller revisionsbolag då det för dessa kan gälla andra sekretessregler. Banksekretessen finns reglerad i 1:10 lag (1994:297) om bank- och finansieringsrörelse och omfattar alla typer av kon-
ton. Banksekretessen inskränks genom bankens skyldighet att lämna kontrolluppgifter om bank-
konton. Advokatsekretessen, som finns stadgad i 8:4 RB, ska beaktas om uppgifterna ifråga gäller klientmedelskonton. Det finns i fall av lagkollision ingen given prioritetsordning som ska åtföljas, domstolen ska istället göra en individuell bedömning i varje enskilt fall.¹³⁷ Även om de handlingar som inhämtas vid revisionen beläggs med sekretessregler som gäller för Skatteverket så kan ett utlämnande orsaka en problematik gentemot den tredje parten.¹³⁸

I SEB fallet¹³⁹ uppkom inte bara frågan om undantagande av handlingar enligt 3:13 TL men även frågan om lagkollision med banksekretess då uppgifterna som efterfrågades till en stor del berörde kon-
ton som innehafts av advokater och advokatbyråer som ett led i deras förvaltning av klientme-
del. Kamrarrätten konstaterade dock i målet att vid revision mot en bank är det nödvändigt att
uppgifter som omfattas av bankens tystnadsplikt lämnas ut för revisionens genomförande. Kam-
rarrätten anförde vidare att den tystnadsplikt som gäller för advokater, inte gäller för banken och

¹³⁵ Prop. 1993:94:151. Sid 97 ff.

¹³⁶ Almgren & Leidhammar 2004. Sid 77-79.

¹³⁷ Mot detta kan även ställas EU domstolens mål 155/79 AM & S *Europe Limited mot Kommissionen* från 1982-05-18 som gällde tillämpningen av konkurrensreglerna. Domstolen godtar, för säkerställande av efterlevnaden av konkurrensreglerna, omfattande befogenheter för de utredande organen. Enligt domen är dock skriftlig kommunikation mellan advokat och klient skyddad om den är av intresse för klienters rätt till försvar. I domen är domstolen mån om att beakta behovet av garantier av rätten till försvar samt behovet av det utökade sekretesskyddet för kommunikation mellan en advokat och klient.

Europadomstolen har tidigare även, i fallen *Petri Sallinen och andra mot Finland* 50882/99 från 2005-09-27 och *Wieser och Bicos Beteiligungen GmbH mot Österrike* 74336/01 från 2007-10-16, konstaterat att det faktumet att husrannsakan företagits mot advokatkontor och att den inhemska lagreglering varit otydlig i frågan gjort att en kränkning av artikel 8 EKMR ansetts föreligga. Åtgärderna ansågs även ha varit oproportionerliga. Se avsnitt 2

¹³⁸ Jansson 2010. Sid 143-144.

¹³⁹ KamR 8243-08.

inte heller kan åberopas av denna för att hindra uppgifters utlämnande. SEB ansågs inte heller ha visat att uppgifterna är av sådant slag att de måste kontrolleras i varje enskilt fall.¹⁴⁰ I fallet Bahnhof åberopade internetleverantören att sekretessbestämmelserna i 6:20 lag (2003:389) om elektronisk (LEK) med syfte att skydda den enskildes personliga integritet skulle beaktas. Kammarrättens mening blev dock dels att uppgifterna inte varit sådana som avses i 6:20 LEK men också att då Bahnhof varit föremål för tredjemansrevision skulle det anses vara av betydelse att även uppgifter som omfattas av tystnadsplikten enligt LEK ska lämnas ut. Kammarrätten anförde vidare att tystnadsplikt, som skäl för undantagande av handlingar, ska bedömas utifrån 3:13 2 st. TL.¹⁴¹

3.2 Tredjemansrevision - bakgrund

Enligt Skatteverket är tredjemanskontroll behövligt i syfte att se om de uppgifter som den skattskyldige lämnar är riktiga, kontrollen kan även ha en preventiv funktion. Tredjemanskontroll och tredjemansrevision¹⁴² bör dock skiljas åt. Inhämtande av information om tredjeman kan som exempel utfås av denne själv eller genom kontroll av dennes handlingar.¹⁴³ Ett annat alternativ är ett tredjemansföreläggande enligt 3:5 TL. Med tredjemansrevision åsyftas således de befogenheter som ges i 3:8 st. 2 TL.

I samband med det ursprungliga införandet av möjligheten till den generella tredjemansrevisionen förhöll sig Lagrådet kritiskt till reglernas opreciserade utformning och angav att rättssäkerheten skulle stärkas av reglernas förtydligande.¹⁴⁴ I prop. 1993:62 föreslogs att reglerna om tredjemansrevision skulle ersättas med en befogenhet för Skatteverket att förelägga den som är bokförings- eller räkenskapsskyldig eller annan juridisk person än dödsbo att lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den uppgiftsskyldige och annan person.¹⁴⁵ Efter ett regeringsskifte avskaffades tredjemansrevisionen mellan den 1 juli 1994 och 1 november 1997. Föreskrifterna om tredjemansrevision återinfördes genom SFS 1997:494, prop. 1996/97:100. Regeringens motiv till återinförandet av tredjemansrevision var att man ville ha mer fungerande metoder för att kunna upptäcka och hantera skatteundandragande och få en större legitimitet i skattekontrollen. Vid återinförandet var många instansers mening att revisionsformen varit avskaffad en alldeles för kort tid för att kunna bilda sig en uppfattning om hur läget var.¹⁴⁶ Skatteverkets vinnande argument för ett återinförande var att tredjemansrevision varit ett outhålligt verktyg i deras kontrollverksamhet.¹⁴⁷ I prop. 1996/97:100 angavs att det tar längre tid för andra myndigheter och organisationer att kunna utvärdera reglernas praktiska effekter. Vidare att det inte skulle klart gå att mäta effektivite-

¹⁴⁰ KamR 8243-08.

¹⁴¹ KamR 8949-07.

¹⁴² Tredjemansrevision regleras i 3:8 TL.

¹⁴³ SOU 1993:62. Sid 190.

¹⁴⁴ Prop. 1987/88:65. Sid 120.

¹⁴⁵ Prop. 1993:62. Sid 90.

¹⁴⁶ Prop. 1996/97:100. Sid 481.

¹⁴⁷ Prop. 1996/97:100. Sid 470-471.

ten av de kontrollmetoder som funnits under tiden tredjemansrevisionen varit avskaffat då Skatteverket under den tiden fått utökade resurser.¹⁴⁸ Det kan i sammanhanget anmärkas att beskattningseffektivitet inte enbart bör mätas i en kontrolls effektivitet, utan kanske främst i att fler enskilda accepterar systemet och frivilligt medverkar till en riktig taxering.¹⁴⁹

Vid återinförandet befarades att reglerna skulle komma att användas till eftersökning av ospecificerade uppgifter utan någon konkret föregående misstanke eller angivet syfte.¹⁵⁰ Förfarandet har därefter mött stark kritik på många håll och kallats för *"fishing expedition."*¹⁵¹ Även från politiskt håll har rättssäkerhet vid tredjemansrevisioner varit ett uppmärksammat tema.¹⁵² I förslaget till ny skatteförfarandelag, 42:2 sista stycket, har föreslagits att de nu gällande reglerna om tredjemansrevision i 3:8 2 st. TL ska behållas oförändrade. I remissvaren har detta bl. a. bemötts med att förfarandet av uppenbara skäl är rättsosäkert, att åtgärderna ifråga inte är proportionerliga i relation till ingreppet och att det således finns tungt vägande integritets- och rättssäkerhetsskäl att på nytt avskaffa tredjemansrevisionen.¹⁵³ Det var regeringens mening att utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision i samband med utredningen inför den nya skatteförfarandelagen borde utredas i syfte att stärka rättssäkerheten.¹⁵⁴ Regeringen konstaterade dock nyligen, med anledning av detta, på nytt att tredjemansrevision är ett mycket behövligt kontrollverktyg vid myndigheters arbete mot grov organiserad brottslighet samt vid utredning av s. k. aggressiva skatteupplägg. Därför ska reglerna om tredjemansrevision, utan närmare motivering, föras över till ny skatteförfarandelagen utan att ändras i sak. Kontrollintresset bör dock noga vägas mot integritets- och rättssäkerhetsintressena, en avvägning som i sig är av komplicerad art. Här poängteras vikten av iakttagande proportionalitetsprincipen vid sådana avvägningar och det föreslås att skatteförfarandelagen ska innehålla en direkt hänvisning till principen. Upplysningen ska påminna Skatteverket om att beslut enligt den aktuella lagen alltid ska föregås av proportionalitetsavvägningar.¹⁵⁵

¹⁴⁸ Prop. 1996/97:100. Sid 481.

¹⁴⁹ SOU 1993:62 s. 167.

¹⁵⁰ Prop. 1996/97:100.

¹⁵¹ *Skattesystemet måste vara rättvist och förutsebart*. Ulrika Brandberg. Advokaten. Nr 5 2008 Årgång 74.

¹⁵² Frågor till Finansministern har ställts vid tre tillfällen (1 december 2008 (2008/09:328 Rättssäkerhet för enskild samt den 25 november 2009, 2009/10:209 Tredjemansrevision.) I den senare skriftliga frågan till Finansminister Anders Borg (m) framlades bl. a. följande: "...Skatteverkets rätt att utöva kontroll och bedriva uppbörd måste ske rättssäkert och med respekt för individens integritet. Ett exempel där så inte är fallet är Skatteverkets möjlighet till så kallad tredjemansrevision. Det innebär att Skatteverket har rätt att utan misstanke och utan möjlighet till överklagan, bedriva granskning av enskildas angelägenheter hos tredje man. Det kan handla om uppgifter som finns hos kreditinstitut, Internetleverantörer m. fl... Vad avser finansministern att göra för att hantera problemen med tredjemansrevision med avseende på integritet och rättssäkerhet?" (Skriftlig fråga 2009/10:954 Tredjemansrevision. Camilla Lindberg (fp) till finansminister Anders Borg, m). Finansministern svarade att SOU 2009:58 om förslaget till ny skatteförfarandelag innehåller ett flertal ändringar för att stärka de enskildas integritet, dock är inte ett avskaffande av tredjemansrevisioner ett av dem (Svar på skriftlig fråga 2009/10:954. Besvarad: 2010-08-03.)

¹⁵³ R-2009/1615. Sid 2-3.

¹⁵⁴ Prop. 2010/11:165. Sid 3.

¹⁵⁵ Prop. 2010/11:165. Sid 414.

3.2.1 Reglering av tredjemansrevision

Tredjemansrevision får utföras med stöd av 3:8 2 st. Taxeringslagen där det anges att Skatteverket får besluta om taxeringsrevision även hos någon annan än den som revideras om uppgiften är av betydelse för kontrollen.¹⁵⁶ I prop. 1996/97:100 anfördes att uppgift om vem som revideras kunde uteslutas ur Skatteverkets beslut.¹⁵⁷ Normalt ska tredjemanskontroll ske genom föreläggande om kontrolluppgift från tredjeman, föreskrifter om tredjemansförelägganden finns i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Men behov kan finnas av ett direkt inhämtande av uppgifter från tredjeman.¹⁵⁸

Genom tredjemansrevisionsförfarandet kan Skatteverket t. ex göra en jämförelse mellan den skatteskyldiges bokförda inköp med den reviderades försäljning till den skatteskyldige. Informationsinhämtande som sker vid tredjemansrevision får tillämpas spontant men ska begränsas till de fall då det är särskilt motiverat. Tredjemansrevision kan ske dels i vanlig form, då utredning pågår om en viss person för vems del tredjeman granskas, samt i form av en generell tredjemansrevision. Den generella tredjemansrevisionen kan ses som en förberedande åtgärd för kontroll av andra. Vid en generell kontroll finns inget givet objekt för vars skull revision utförs, kontrollen är av mer förebyggande karaktär.¹⁵⁹ Vid den generella kontrollen finns en förhoppning hos Skatteverket om att vid tredjemanskontrollen finna information om affärstransaktioner med andra som eventuellt kan vara av nytta i skattehänseende.¹⁶⁰ I prop. 1987/88:100 omnämns generell kontroll som en kontroll där ”en eller fåtal personer” samt ”ett större antal personer som inte är namngivna” granskas.¹⁶¹

Användningen av överskottsinformation regleras i 5 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33). I det fall att granskningen av den som uppgifterna avser inte påbörjas ska dessa uppgifter förstöras senast när revisionen avslutas. Ett undantag enligt andra meningen är om granskningen av den som uppgifterna avser påbörjats eller om uppgifterna insamlats som en förberedande åtgärd för kontroll av annan än den hos vilken revisionen skett hos.¹⁶²

Argumentation har förts om att generella tredjemansrevisioner inte omfattas av lagstödet för tredjemansrevision samt att det kan anses oklart om 3:8 2 st. TL, som syftar tillbaka på paragrafens 1 st., rättfärdigar en revision med syfte att kontrollera andra där kontroll ännu inte påbörjats.¹⁶³ Tredjeman, som blir objekt för revisionen, har vidare rätt till information om vem eller vilken

¹⁵⁶ Prop. 1996/97:100. Sid 481.

¹⁵⁷ Prop. 1996/97:100. Sid 489.

¹⁵⁸ Prop. 1996/97:100. Sid 481.

¹⁵⁹ Skatteverket. *Handledning för skatterevision 2004*. Sid 108.

¹⁶⁰ www.skatteverket.se. *Kontrollinformation, 2011*.

¹⁶¹ Prop. 1987/88:65. Sid 38 samt sid 76.

¹⁶² Prop. 1996/97:100. Sid 489.

¹⁶³ *Skatteverkets snokande måste prövas rättsligt*. Anders Hultqvist. Dagens Industri (Debatt) 2010-02-23.

handling granskningen gäller. Upplyningsplikten kan dock frångås om det finns särskilda skäl för detta. Tvångsåtgärder kan vidtas om tredjeman inte medverkar till taxeringsrevisionen.¹⁶⁴

3.2.2 Tredjemansrevision – praxis

I ett fall från 1985¹⁶⁵ avgjordes frågan om förutsättningar för beslag enligt bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen då en bank vägrat tillhandahålla handlingar i samband med taxeringsrevision. Fallet avgjordes enligt den dåvarande taxeringslagens regler. I fallet hade Skatteverket beslutat att beslagta mikrofiche avseende check- och banklönekonton, detta hade vägrats av banken med hänvisning till att de personer som kontrollen avsett inte namngetts. Domstolen anförde, med hänvisning till dåvarande förarbetena till dåvarande taxeringslagen 56 § moment 4, att med handlingar av betydelse för taxeringsrevisionens verkställande avses endast sådana handlingar som kan få betydelse för taxeringen. Paragrafen ansågs inte kunna åberopas för att få tillgång till andra handlingar än sådana som rör den skattskyldiges taxering. Domstolen framhöll att banken även var förhindrad enligt 192 § lagen om bank rörelse att i vidare mån än vad som anges i 56 § TL utge handlingar. Generella taxeringsrevisioner ansågs inte förenliga med bestämmelserna i dåvarande taxeringslagen.

I ett fall från 1986,¹⁶⁶ där frågan visserligen också reglerades av den dåvarande taxeringslagen, hade Skatteverket från ett företag begärt in transaktionssammandrag och depåförteckningar avseende samtliga bolagets kunder för ett visst år. Syftet med revisionen hade varit att erhålla uppgifter från bolagets kunder för kontroll av deras taxering, dvs. generell tredjemansrevision. Enligt den dåvarande taxeringslagens 56 § mom. 1 fick taxeringsrevision företas hos envar för tre olika ändamål; för att kontrollera att den reviderade fullgjort den uppgiftsskyldighet som denna är ålagd samt detsamma avseende deklarationsskyldighet och slutligen för att bereda en beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering. Dessa ska tolkas som ett krav på att syftet måste omfatta inhämtande av upplysningar om en viss bestämd person eller bestämda personers deklaration. I den tidigare taxeringslagens förarbeten fanns inga uttalanden om att taxeringsrevision skulle kunna användas utan anknytning till en kontroll av viss skattskyldig persons taxering. Förarbetena kunde heller inte anses ge befogenhet till generella kontroller. Domstolen framhöll även att om lagtextens ordalydelse skulle kunna anses medge en så generell revision som den som företagits i målet, måste avgörande betydelse tillmätas den restriktivitet som förarbetena uppmanar till.

1991¹⁶⁷ prövade domstolen en fråga om förutsättningar för beslag enligt bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen. Målet gällde undantag av handlingar i samband med revision, de

¹⁶⁴ Höglund 2008. Sid 20.

¹⁶⁵ RÅ 1985 2:29.

¹⁶⁶ RÅ 1986 ref. 69.

¹⁶⁷ RÅ 1991 ref. 75.

handlingar som varit föremål för målet var minnesanteckningar, innehållande skatterättsligarättsliga bedömningar avseende komplicerade transaktioner som utgjort grund för bolagets ifrågasatta avdragsyrkanden. Handlingarna ansågs vara av sådant slag att dessa skulle tillhandahållas vid revision och undantag kunde bara komma ifråga 56 § mom. 4 dåvarande taxeringslagen. Omständigheten att de juridiska rådgivarna kan ha varit skyldiga att iaktta tystnad om uppgifterna kunde inte anses medföra att handlingarna hos bolaget varit att bedöma på annat sätt. Inte heller det faktumet att handlingarna innehållit rättsliga analyser kunde anses föranleda annan bedömning. Skyldighet att tillhandahålla handlingarna hade således förelegat.

I en dom från Kammarrätten¹⁶⁸ prövades Swedbanks begäran om att undanta handlingar vid tredjemansrevision. Frågan i målet var om förutsättningarna för undantagande av handling enligt 3:13 första stycket 2 TL. Skatteverket begärde ut uppgifter om bankkontokort utställda av utländska banker i syfte att kontrollera transaktioner rörande tillgångar i s. k. utländska skatteparadis. Kammarrätten gjorde bedömningen att sådana uppgifter har ett betydande skyddsintresse. I fallet gjordes vidare en intresseavvägning mellan detta skyddsintresse och ett kontrollintresse som även det befanns vara omfattande. Även om de begärda uppgifterna inte anknöt till viss angiven person och Skatteverket på så sätt kunde få överflödig information så ansåg Kammarrätten att kontrollintresset varit så pass stort att detta kunde anses vara legitimerande. Swedbanks begäran om undantagande av handlingar kunde därför inte medges.

I en dom från Kammarrätten¹⁶⁹ prövades Bahnhof Internet AB:s begäran om undantag från tredjemansrevision. Bahnhof anförde att Skatteverkets föreläggande omfattat uppgifter som utgjorde uppgifter om abonnemang enligt 6:20 LEK samt att det rört sig om en onödig massinsamling av uppgifter. Bahnhof hänvisade till 6:5 LEK och anförde att bolaget inte har haft rätt att spara vissa av de begärda uppgifterna då de skulle innebära en överträdelse av 6:5 LEK. Kammarrätten anförde dock att det inte spelar någon roll vilken räckvidd bestämmelserna i 6:22 första stycket 5 LEK har eftersom prövningen görs enligt 3:13 TL. Reglerna i LEK avseende tystnadsplikten utgjorde således ingen grund för undantagande.

I ett JO beslut¹⁷⁰ diskuterades Skatteverkets hantering av sekretessbelagd information som tillhandahållits Skatteverket genom revisionsförfarandet. Revisionen ifråga hade gällt dels revision riktad direkt till bolaget med även en tredjemansrevision utan angivande av vilken person eller personer samt vilka handlingar som varit av intresse. Tredjemansrevisionen genomfördes enligt Skatteverket i form av en generell tredjemansrevision. Skatteverket hade vid revision krävt in omfattande bokföring i digital form som sedan överlämnades på en CD-skiva. Avsikten var att Skatteverket så snart som möjligt skulle förstöra dessa uppgifter så att de inte skulle riskera komma till

¹⁶⁸ Kammarrättens dom från 2009-09-29, Mål nr 8858-07.

¹⁶⁹ Kammarrätten dom från 2009-09-29, Mål nr 8949-07.

¹⁷⁰ Beslutsdatum 2009-12-09, 4832-2008, JO Hans-Gunnar Axberger.

någon annans kännedom. Vid senare tredjemansrevision framkom att uppgifter om bolagets kunder som insamlats inom ramen för tredjemansrevisionen sparats och bearbetats inom ett s.k. kontrollprojekt. JO anförde att det avseende revisionsverksamhet finns särskilda regler meddelade i Riksarkivets föreskrifter om gallring hos Skatteverket. I fallet förelåg ett missförstånd mellan Skatteverket och bolaget om vilka uppgifter som skulle förstöras och det var enligt JO beklagligt att kommunikationen mellan Skatteverket och bolaget inte fungerat. Kundregistret ifråga hade kommit en konkurrent tillhanda och i anmälan antydde av bolaget att uppgifterna inhämtats från Skatteverkets kontrollprojekt. I beskattningsverksamheten råder absolut sekretess för uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden (27 kap. 1 och 2 §§ offentlighets- och sekretesslagen 2009:400). Dessutom finns bestämmelser om att handlingar som omhändertagits vid Skatteverkets kontrollverksamhet ska förvaras på ett sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem och att handlingar som överlämnats för revision endast får hållas tillgängliga för en begränsad krets av personer.¹⁷¹ JO anförde att det inte fanns någonting som antydde att Skatteverket brustit i sina rutiner i fallet, dock kritiserades det faktumet CD-skivan ifråga skickats av Skatteverket i ett vanligt lösbrev.

I en dom från Kammarrätten behandlades både frågan om tolkning av reglerna om tredjemansrevision och lagkollision.¹⁷² Skatteverket hade i målet åberopat reglerna om tredjemansrevision, 3:8 st. 2 samt 3:12 st. 4 TL, och förelagt SEB att inom tio dagar från föreläggandet utge uppgifter om transaktioner gjorda under 2005 avseende samtliga klientmedelskonton med slutsiffran 5. Kammarrätten anförde att revisionsinstitutet i sig inte ska betraktas som ett tvångsmedel och kräver inte misstankar om felaktigheter för att kunna verkställas. Vidare fann Kammarrätten att ändamålet med revisionen varit angivet samt att de efterfrågade uppgifterna varit detaljerat beskrivna. Varken bank- eller advokatsekretessen befanns i detta fall utgöra ett hinder för utlämnande då Skatteverket har sekretessregler att följa. Skatteverkets sekretessregler ansågs vara viktiga vid avvägningen mellan kontrollintresset och bankens intresse. Artikel 8 EKMR befanns vara tillämplig på de givna åtgärderna, men att effektiv skattekontroll är ett sådant allmänt intresse som stipulerar undantaget. Något brott mot varken artikel 8 eller artikel 13 EKMR ansågs inte föreligga. Kammarrätten avlog SEB:s begäran om undantagande av handling.

3.3 Sammanfattning kapitel 3

- Beslut om taxeringsrevision får enligt 3:8 TL tas för tre olika ändamål som finns uppräknade i 3:8 TL. Något annat syfte ska taxeringsrevisionen inte ha. Taxeringsrevision får enligt 3:8 TL företas hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) samt hos annan juridisk person än dödsbo. Enligt 3:10 TL ska taxeringsrevision genomföras i samverkan med den reviderade.

¹⁷¹ Se bl.a. 2 och 6 §§ taxeringsförordningen 1990:1236.

¹⁷² Kammarrättens dom från 2010-11-04, Mål nr 8243-08. Målet har fått prövningstillstånd i HFR, mål nr 7066-10.

- Enligt 3:12 TL ska den reviderade tillhandahålla Skatteverket alla handlingar och upplysningar som fordras för revisionen. Regleringen av handlingars undantagande finns i 3:13-14 TL. Följande handlingar får undantas: 1) Handlingar som inte får tas i beslag enligt 27:2 RB. 2) Uppgifter hos yrkesgrupper som omnämns i 36:5 RB. 3) Handlingar som inte bör komma till annans kännedom, t. ex företagshemligheter och uppgifter om personliga förhållanden. 4) Handlingar vars skyddsintresse är mer betydande än kontrollintresset. Lagkollisioner kan uppstå med andra sekretessbestämmelser. Det finns i fall av lagkollision ingen given prioritetsordning som ska följas, domstolen ska istället göra en individuell bedömning i varje enskilt fall.
- Tredjemansrevisionen har mellan den 1 juli 1994 och 1 november 1997 varit avskaffat. Vid återinförandet befarades att reglerna skulle komma att användas till eftersökning av ospecifiserade uppgifter utan någon konkret föregående misstanke eller angivet syfte. Tredjemansrevision får utföras med stöd av 3:8 2 st. TL där det anges att Skatteverket får besluta om taxeringsrevision även hos någon annan än den som revideras om uppgiften är av betydelse för kontrollen.
- I tidigare praxis, där fall bedömts enligt den tidigare taxeringslagen har reglerna i taxeringslagen fått ge vika vid kollision med banksekretessen och generella taxeringsrevisioner ansågs inte förenliga med bestämmelserna i dåvarande taxeringslagen.¹⁷³ Syftet har även preciserats till att omfatta endast inhämtande av upplysningar om en viss bestämd person eller bestämda personers deklaration.¹⁷⁴ I senare praxis har generella tredjemansrevisioner inte ansetts vara *fishing expeditions* vid lagkollision med bank- och advokatsekretessen samt sekretessbestämmelser i lag (2003:389) om elektronisk kommunikation ansågs inte utgöra ett hinder för uppgifters utlämnande.¹⁷⁵

¹⁷³ RÅ 1985 2:29.

¹⁷⁴ RÅ 1986 ref. 69.

¹⁷⁵ KamR 8858-07, KamR 8949-07, KamR 8243-08.

4. Förslaget om fördjupad samverkan

4.1 Inledning

”rätt åtgärder riktas till rätt företag.” (Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan)¹⁷⁶

Skatteverket avser att införa effektivare metoder mot aggressiv skatteplanering, där de stora koncernerna med internationell anknytning pekas ut som en riskgrupp. För att komma tillrätta med detta tas ett nytt arbetssätt fram, arbetssättet ifråga - fördjupad samverkan – presenteras i en rapport från Storföretagarregionens arbetsgrupp som en metod som baseras på ömsesidig öppenhet, förtroende och en lösning av skattefrågor i realtid.¹⁷⁷ Tanken om en kontrollpolicy grundad på frivillig medverkan med understöd av god service samt stöd för de enskilda som vill göra rätt för sig är dock i sig ingen ny retorik avseende Skatteverkets kontrollverksamhet. Enligt Skatteverket är kontrollmöjligheter oundgängliga för att beskattning överhuvudtaget ska fungera och den enskilde skattebetalarens benägenhet till frivillig samverkan förutsätter enligt tidigare resonemang existensen av en effektiv kontroll.

”Det överordnade målet med vår verksamhet är att minimera avsiktliga och oavsiktliga fel inom beskattningsverksamheten. I detta arbete är kontrollinsatser ett av verktygen och service och information ett annat.” cit. Mats Douhan, skattedirektör och chef för kontrollverksamheten på RSV.¹⁷⁸

Kontroll och service, som förr omskrevs som något av en dikotomi,¹⁷⁹ avses inom ramen för fördjupad samverkan integreras i form av verktyg för kontroll till en enhällig arbetsmetod. En snabbare och mer djupgående service erbjuds samverkande företag och tanken tenderar vara att gränserna för distinktionen mellan kontrollinsatser och förebyggande åtgärder ska suddas ut inom ramen för förfarandet.¹⁸⁰ Den rapport som Skatteverket presenterat avseende kontrollmetoden är i sig av mycket allmän karaktär och lämnar inte svar på några konkreta frågor som t. ex vilken rättslig definition en kontrollmetod som fördjupad samverkan får inom svensk rätt.¹⁸¹ Även om fördjupad samverkan kan anses vara en effektiv metod för att kontrollera aggressiv skatteplanering bör dess egenskap och definition av kontrollinsats och myndighetsutövning inte negligeras ur rättssäkerhetssynpunkt. Vid betungande maktutövning som taxeringsrevision är det ur rättssäkerhetsaspekt ytterst viktigt med klar och tydlig lagreglering, ett stöd för detta resonemang är även

¹⁷⁶ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Men samma uttryck används i av Mats Douhan skattedirektör och chef för kontrollverksamheten på RSV i artikeln *Skatteförvaltningens kontrollpolicy* i Svensk Skattetidning 2000:5 och förslaget är i stort snarligt de kontrollreformer som presenterats i Douhans artikel.

¹⁷⁷ En av Skatteverkets åtgärder för att minska skatteriskerna – fördjupad samverkan. Günther Björklund (verksam som kanslichef inom Skatteverkets storföretagsregion). Svensk Skattetidning 2011:5. Sid 435.

¹⁷⁸ Douhan 2000. Sid 455.

¹⁷⁹ Douhan 2000. Sid 452-455.

¹⁸⁰ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Tillvägagångssätt och arbetsmetod diskuteras även vid intervju med Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson, skatterevisorer på Storföretagarregionens stockholmskontor samt verksamma i projektet med utarbetandet av fördjupad samverkan 20110929. Intervjupersonerna betonar att fördjupad samverkan är en arbetsmetod och inte kontroll. Se även avsnitt 4.2.1.

¹⁸¹ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331.

legalitetsprincipen.¹⁸² Även vid myndighetsutövning som tar uttryck i gynnande beslut om rättigheter och förmåner finns ett krav på den offentliga maktutövningens lagbundenhet. För en sådan tolkning av legalitetsprincipen talar även rättvise- och legitimitetsskäl.¹⁸³

Kontrollformen fördjupad samverkan, som bygger på idén om s.k. horisontella kontroller, ger upphov till ett flertal frågor av både juridisk och praktisk karaktär. Sådana frågor rör bl. a kontrollformens juridiska definition, den verkliga möjligheten för Skatteverket att kontrollera att det samverkande företaget verkligen följer sitt åtagande – kontrollformens verkliga effektivitetspotential, sekretess och offentlighetsaspekterna av samarbetet samt vidare avtalets bindande eller icke-bindande verkan när detta ställs under prövning i praktiken vid t. ex uppköp av företaget.¹⁸⁴

4.2 Förslagets bakgrund och syfte

Den praktiska nödvändigheten av fördjupad samverkan fastställs allmänt genom en behovsanalys av förfarandet i respektive land. Behovsanalysen görs med hänsyn till den specifika administrativa, legala och kulturella miljön.¹⁸⁵ Tanken om arbetssättet fördjupad samverkan har för Skatteverket i Sverige vuxit fram internt. Inspiration har tagits genom blickar utåt i världen samt genom internationella kontakter som t. ex utbytesprogrammet Fiscalis. Nederländerna har varit ett exempel på praktiskt genomförande och tillvägagångssätt. Fördjupad samverkan utarbetas i ett framtidsblickande och moderniserande syfte att effektivisera taxeringskontrollen. För Skatteverkets del är traditionella kontroller ofta mycket kostsamma och processerna pågår många gånger en lång tid. Men de traditionella metoderna är trots kostnaderna nödvändiga och fyller sin praktiska funktion. Ett behov av ett nytt kontrollförfarande har konstaterats och därför initierades utvecklingen av s.k. horisontell kontroll. I dagsläget pågår utarbetandet av en modell för genomförandet av arbetsmetoden fördjupad samverkan där Storföretagarregionen håller i projektet.¹⁸⁶

*”En transparent relation, för en skatteskyldig, innebär att den kulturella och institutionella status que måste vara att sådana frågor måste vara föremål för öppenhet och diskussion med skattemyndigheten.”*¹⁸⁷

¹⁸² Pålsson 1995. Sid 135. Denna rättssäkerhetsaspekt diskuteras även i intervjuer med advokat Börje Leidhammar från 20110905, ambassadör Hans Corell från 20110907, advokat Peter Nordqvist från 20110907, intervju med advokat och civilekonom Carl Lindstrand från 20110913.

¹⁸³ Pålsson 1995. Sid 135-136.

¹⁸⁴ Lang m. fl. 2010. Sid 12.

¹⁸⁵ *Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med storföretagen*. Carl Sörensson. Skattenytt 2011. Sid 628-631.

¹⁸⁶ Vid intervju med Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson, skatterevisorer på Storföretagarregionens stockholmskontor samt verksamma i projektet med utarbetandet av fördjupad samverkan 20110929 framhåller intervjupersonerna att kontrollen genom arbetsmetoden fördjupad samverkan kan bidra till att minska behovet av de vanliga taxeringsrevisionerna då kontrollen ska ske på ett tidigare stadium och kontroll av efterlevnaden eventuellt med hjälp av s. k. stickprover. Se även Lang m. fl. om resonemangen att horisontell kontroll i viss mån ersätter traditionella kontroller. Sid 12.

¹⁸⁷ OECD, EFTA Tax Intermediaries Study. Workingpaper 6. 200707. Sid 27.

Vid en behovsanalys tas generellt hänsyn till taxeringens utformning där fastställandet av ett taxeringssubjekts totala skatteplikt kan göras antingen av det offentliga eller av den enskilde själv. Då skattemyndigheten fastställer taxeringens belopp görs redan vid beskattningen en utredning baserad på uppgifter erhållna av den skattskyldige. Brister i sådan information kan leda till sanktioner, varför behovet att förbättra informationsflödet kan finnas. Fördjupad samverkan kan därför anses vara mer passande i sådana länder där skattemyndigheten har ett mindre inflytande vid taxeringen och informationsflödet mellan skattemyndighet och skattskyldig inte är fullt så utvecklat. I Sverige fattar Skatteverket beslut om årlig taxering baserat på de uppgifter som skattesubjektet själv lämnar, dock efter en föregående utredning av ärendet. Detta påminner om hur förfarandet går till i kontinentala rättsordningar. Dock har det svenska systemet redan nu en ganska långtgående serviceskyldighet, om service eller informationsbehov utöver detta föreligger finns för företagen förfarandena ”Dialogen” samt Förhandsbeskedsinstitutet.¹⁸⁸ Företag hanterade av SFR kommer även efter lanseringen av den fördjupade samverkan fortfarande kunna använda Dialogen. Det senare är en möjlighet till diskussion av de skattemässiga konsekvenserna av förestående affärstransaktion samt en möjlighet att få en bedömning av Skatteverket i förväg. Dialogen kommer även fortsättningsvis att finnas kvar.¹⁸⁹ Dialogen ska dock mer ses som en förlaga till arbetssättet fördjupa samverkan.¹⁹⁰

Enligt OECD är skattemyndigheternas grundläggande skyldighet att säkerställa att en hög andel av skattebetalarna utför sina skattemässiga skyldigheter frivilligt och korrekt. Den fördjupade samverkan erbjuder ett annat arbetssätt för att utföra denna fundamentala skyldighet. Detta arbetssätt byggs upp och upprätthålls gemensamt med skattebetalarna. Den fördjupade relationen mellan myndighet och skattesubjekt är inte ett mål i sig utan ett sätt att fastställa att rätt skatt betalas på ett snabbt, rättvist och effektivt sätt.¹⁹¹

”För skattemyndigheternas del handlar det om att öka informationsflödet för att säkerställa att skatter och avgifter blir rätt från början.” (Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan)¹⁹²

Svenska skatteverkets inställning är att medborgare och företag i allmänhet är lojala mot skattesystemet och vill göra rätt för sig och nu introduceras, för att effektivt uppfylla Skatteverkets viktigaste mål – indrivning av skatter, den frivilliga formen fördjupad samverkan. Kontrollformen ska användas inom områden där revision tidigare använts. Inspirationen har, som ovan nämnts, hämtats från ett flertal länder och däribland Nederländerna. Till att börja med är det de största koncer-

¹⁸⁸ Sörensson 2011. Sid 628-631.

¹⁸⁹ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 7.

¹⁹⁰ Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929. Anders Thylin, chef för processenheten på Skatteverket, tar även i intervjun av den 20110923 upp ett tidigare projekt hos Skatteverket med namnet prevision. Prevision var en arbetsmetod för kontroll där information skulle tillhandahållas Skatteverket på en proaktiv basis så att den senare revisionen skulle kunna utebli. Projektet med previsionen lades dock ner.

¹⁹¹ OECD, EFTA Tax Intermediaries Study. Workingpaper 6. 200707. Punkt 22.

¹⁹² Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 6.

nerna som ska integreras i samarbetet. Deras beteende anses vara vägledande för de större företagen, de betalar ofta stora skattebelopp och genomför komplicerade transaktioner utanför landets gränser. Sådana gränsöverskridande transaktioner kan vara svåra att överblicka för Skatteverket och kan i vissa fall möjliggöra aggressiv skatteplanering.¹⁹³

Genom införandet av förfarandet kan Skatteverket öka omfattningen av arbetet med motverkande av avsiktliga fel så som skattefusk och ekonomisk brottslighet. Arbetet med att rätta fel i efterhand ska kunna minskas. Avseende arbetet med att motverka avsiktliga fel eller otillåtna skatteupplägg är Storföretagarregionens strategi att intensifiera kontrollinsatserna.¹⁹⁴ Projektets syfte är att identifiera skatteupplägg och företag som ligger inom spetsen för utnyttjandet av sådana samt att utveckla arbetssätt och åtgärder för att komma tillrätta med upplägg som står i strid med gällande rätt eller som är oförenliga med lagstiftarens intentioner.¹⁹⁵ OECD argumenterar för ett ökat informationsflöde, både mellan företag och skattemyndigheter samt mellan skattemyndigheter internationellt, på ett så tidigt stadium som möjligt för att komma tillrätta med den problematik som nämnts av Skatteverket.¹⁹⁶ Rådgivarnas, skatterådgivarnas och revisorernas roll i denna strävan är stor. Skattesubjekten och deras rådgivare förväntas enligt OECD vara helt öppna i sin kommunikation och affärstransaktioner samt att redogöra för alla väsentliga risker i tid.¹⁹⁷ Fördjupad samverkan kan rent praktiskt leda till en omstrukturering av arbetsbördan mellan skattemyndighet och företaget där antalet revisorer ökar men juridiska skatterådgivare minskar.¹⁹⁸ Omstruktureringen och det proaktiva arbetssättet som fördjupad samverkan bidrar till kan även uppfylla Skatteverkets mål med att i större mån reglera skatterådgivarnas arbete.

*”Skatteverket försöker att kontrollera bort aggressiv skatteplanering men Skatteverket tycks ha hamnat i ett ekorrhjul som snurrar allt snabbare. Aggressiv skatteplanering är tydligen ett fenomen som kan anta nästan hur många variationer som helst. Med tanke på den kapacitet som skatterådgivarna har och på de incitament som driver dem så ligger Skatteverket i underläge. Oavsett detta kan Skatteverket dra lärdom av hur skatterådgivarna jobbar och i övrigt inta en mer offensiv ställning.”*¹⁹⁹ cit. Ur ”Skatteverkets analys från Östra regionen.”

Arbetssättet fördjupad samverkan bygger som nämnt på en proaktiv informationsutlämning där revisorerna får en något mer självständig roll i förhållande till Skatteverket, som exempel kan tas att avsikten gällande praktiska förfarandet med s. k stickprovskontroller. I länder som föregått exempel för Sveriges fördjupade samverkan utövas sådana genom ett samarbete mellan skattemyndighet och revisorer.²⁰⁰ Att lämna ut information samt att göra detta utan föregående konsul-

¹⁹³ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 4.

¹⁹⁴ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 6.

¹⁹⁵ Skatteverkets rapport. 20110331. Sid 7.

¹⁹⁶ Skatteverkets rapport. 20110331. Sid 5.

¹⁹⁷ OECD, EFTA Tax Intermediaries Study. Workingpaper 6. 200707. Punkt 22.

¹⁹⁸ Intervju med professor Gerard Meussen, Radboud Universitet Nijmegen, 20110907.

¹⁹⁹ Skatteverket och Skatterådgivarna, Analys från östra regionen 20101105. Avsnitt 3.3 - Ett offensivare Skatteverk.

²⁰⁰ I intervju med skatterevisorer Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson från 20110929 anför intervjupersonerna dock att det praktiska förfarandet för hur sådana stickprovskontroller ska utföras ännu inte finns fastlagt. I dagsläget råder något delade meningar gällande denna utformning.

tation av klient kan dock anses vara ett främmande arbetssätt juridiska skatterådgivare.²⁰¹ Det kan möjligen argumenteras för att ett sådant arbetssätt mer kan lämpa sig för revisionsrollen.²⁰²

Enligt Skatteverket är det systemvillkoren som ger skatterådgivarna möjligheter att passera otillåtna gränser i skatterådgivningen och ett sätt att komma tillrätta med detta är att i högre grad påverka dessa. Tillvägagångssätt för detta anges vara att antingen införa lagar som ska reglera detta beteende eller att få branschen att reglera sig själv. När det gäller aggressiv skatteplanering ska skatteverket arbeta med att det blir rätt från början.²⁰³ Genom detta proaktiva arbetssätt kan skatterådgivare och företag tidigare få besked om hur de ska agera skattemässigt samt på så sätt undvika domstolsprocesser.²⁰⁴ Fördjupad samverkan stämmer väl överens med detta tillvägagångssätt. Informationsflödet ska möjliggöras på två sätt, dels genom en lagstadgad tvingande informationsplikt från företagets sida samt dels genom den frivilliga fördjupade samverkan. Denna informationsplikt, som redan införts i ett flertal länder, innebär praktiskt att skatterådgivare och företag redan på ett tidigt stadium ska informera om särskilda typer av skatteupplägg till Skatteverket. På så sätt vill Skatteverket på ett tidigt stadium komma tillrätta med den osunda internationella skatteplaneringen. För Sveriges del har Skatteverket lagt fram förslag om införande av någon form av informationsplikt rörande avancerade skatteupplägg. Den fördjupade samverkan är till skillnad från informationsplikten frivillig och den är även avsedd att ge en mer långsiktig effekt.²⁰⁵

Som fördelar för deltagande koncerner nämns av Skatteverket bl. a en möjlighet att minska skatterisker, säkerställa rätt skatt och reda ut missförstånd på ett tidigt stadium samt att fördjupad samverkan är ett effektivt verktyg för ägare, styrelse och ledning för att styra sina skatterisker och sin skattestrategi samt ett välfungerande informationsflöde mellan Skatteverket och koncernen.²⁰⁶ Företaget får tillgång till en särskild tjänsteman som agerar kontaktperson och är ansvarig för samverkan, Skatteverket införskaffar en bred kunskap om koncernen samt villkor och förutsättningar för dess verksamhet och företaget får snabbt hjälp med sina förfrågningar.²⁰⁷ Fördelar för Skatteverkets del är en minskning av skattefelet, den aggressiva skatteplaneringen, förtroendet för skatteverket ökar, mindre resursen används och rätt åtgärd används mot rätt företag.²⁰⁸ Detta då koncernen ska bidra med sin bild av riskbedömningen gällande skatter och avgifter, på ett tidigt

²⁰¹ Intervju med advokat Peter Nordqvist 20110907.

²⁰² Avseende gränsdragningen mellan revision och rådgivning anför advokat Börje Leidhammar, i intervju från den 20110905, följande. Alla kontakter måste ske fullt öppet, huvudmannen måste vara informerad. Möjligen kan detta vara ett accepteras arbetssätt för revisionsbyråer, som har en annan roll än advokatbyråer. Detta då revisorerna tillvarar fler intressen som t. ex leverantörers, samhällets, affärspartner intressen. Revisorer har en skyldighet att göra anmälan.

²⁰³ I intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson från 20110929 anfördes att det är viktigt att notera att Skatteverket inte kommer att ha någon rådgivande roll inom ramen för den fördjupade samverkan. Skatteverket lämnar besked i en viss fråga med givna förutsättningar men ger inte förslag på andra alternativ som är legala men mer ekonomiskt effektiva ur skattesynpunkt.

²⁰⁴ *Skatteverket och Skatterådgivarna, Analys från östra regionen 20101105*. Avsnitt 3.

²⁰⁵ *Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331*. Sid 5.

²⁰⁶ *Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331*. Sid 8-9.

²⁰⁷ *Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331*. Sid 10.

²⁰⁸ *Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331*. Sid 8-9.

stadium ta upp frågor kring skatterisker samt försäkra att kontroll av interna system och rutiner fungerar på ett godtagbart sätt ur skatteriskperspektiv.²⁰⁹

4.2.1 Reglering av fördjupad samverkan

”Vad rättssäkerhet åtminstone torde omfatta för svensk del är ”förutsebarhet i rättsliga angelägenheter”. Av detta (”rättsliga”) följer att säkerheten avser kvaliteten och ”förutsebarheten hos beslut som är rättsliga”. Legalitetsprincipen är således inte en del av rättssäkerheten – när rättssäkerheten bedöms är vi redan bortom legaliteten – utan snarare en del av kravet på rättstrygghet i en rättsstat, dvs. ett förbud mot olaglig eller icke-lagreglerad maktutövning.” cit. ämnesrådet Erik Wennerström, artikeln Rättsstat och rättssäkerhet i EU. SvJT 2007 sid 30.²¹⁰

Någon information avseende lagreglering av fördjupad samverkan ges inte i Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan. I dagsläget pågår diskussioner avseende detta men någon lagreglering planeras inte och avsikten är i stort att kontrollformen förblir oreglerad i lag. Arbetsmetoderna stäms däremot av med gällande rätt. Anledningen till detta anges vara att fördjupad samverkan ses av Skatteverket som ett förtroendefullt arbete och inte någon form av ingripande revisionsverksamhet. Tanken är även att tvångsmedel inte ska behöva användas, skulle det bli aktuellt att använda tvångsmedel ska parterna kunna avbryta samverkan. Det senare gör att tvångsmedel i sådant fall inte kommer att användas inom ramen för den fördjupade samverkan.²¹¹ Inom ramen för taxeringsrevision har otydlig särskiljning mellan frivillighet och tvång tidigare vållat rättssäkerhetsproblematik.²¹²

4.3 Målgrupp

”Att de samverkar med Skatteverket och visar att de vill göra rätt för sig kan ha en positiv effekt på andra skattebetalares vilja att göra rätt för sig.” (Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan.)²¹³

²⁰⁹ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 10-11.

²¹⁰ Rättsstat och rättssäkerhet i EU. Erik Wennerström. Svensk Juristtidning 2007. Sid 30.

²¹¹ Intervju med Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson, skatterevisorer på Storföretagarregionens stockholmskontor samt verksamma i projektet med utarbetandet av fördjupad samverkan 20110929. Samtidigt som intervjupersonerna poängterar att Skatteverkets kontrollarbete faktiskt är myndighetsutövning anges att fördjupad samverkan mer ska ses som en förebyggande proaktiv arbetsmetod än en metod för taxeringsrevision. Metoden avser dock som ovan nämnt att minska behovet av de traditionella revisionsmetoderna. Än så länge är detaljer kring detta under diskussion. Tredjemansrevisioner anses dock vara så pass ingripande att dessa inte ska företas inom ramen för den fördjupade samverkan. Får Skatteverket in information om som är av relevans ur tredjemansaspekt kan detta lyftas ut ur den fördjupade samverkan och leda till initierandet av en tredjemansrevision.

²¹² Mats Höglund jur. dr och universitetslektor vid Karlstads Universitet framför genom sin artikel i Skattenytt 2010, ”En jämförelse av taxeringsrevisioner”, kritik mot att taxeringsrevisionsreglernas otydlighet mot tvångsåtgärder. Tvång och frivillighet måste hållas isär vid skatteutredningar, enligt Höglund skiljer de nuvarande reglerna inte på samverkan och tvång och detta skapar i sin tur rättssäkerhetsproblematik.

²¹³ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 11.

En prioriterad målgrupp är de större koncernerna som vill göra rätt för sig då dessa bidrar till en stor del av skattebasen och det är viktigt att deras uppgiftslämning och skatteinbetalning ursprungligen blir korrekt.²¹⁴ I dagsläget finns ingen avsikt att integrera mindre företag,²¹⁵ dock måste man här ha i åtanke att projektet ifråga ännu är på initieringsstadiet samt att projektets motsvarighet även som exempel börjats med ett antal större koncerner.²¹⁶ De större koncernernas organisationsstruktur och verksamhet är av högre komplexitet och tillsammans med den ökade internationaliseringen bidrar detta till dålig förutsebarhet avseende skatteeffekter. Ett annat skäl till prioriteringen av de största koncernerna är att de anses vara förebilder både för mindre företag och enskilda medborgare. Genom sin samverkan med Skatteverket anser Skatteverket att koncernerna manifesterar sin vilja att i skattehänseende göra rätt för sig.²¹⁷

4.4 Förfarandesätt

Inbjudan till fördjupad samverkan ska till att börja med skickas ut till de berörda koncernerna. Presentationen och erbjudandet av fördjupad samverkan ska riktas till företagets ledning och styrelse där beslut om samarbetet också kan fattas.²¹⁸ Vid intresse fortsätter parterna att hålla möten för närmare diskussioner om förväntningar och förutsättningar för samverkan. Om parterna vidare kommer överens om ett samarbete skrivs en avsiktsförklaring. Efter att parterna presenterat sina synsätt på företagets skatterisker och kommit till ett gemensamt synsätt utarbetas en handlingsplan för skatteriskernas hantering.²¹⁹ Sådan handlingsplan kan anses vara framåtblickande samt framtidsinriktad. Någon amnesti för äldre skatteförehavanden kan Skatteverket dock inte lämna, om någon information av relevans kommer fram avseende äldre skatteförehavanden ska detta betraktas som ett öppet yrkande och inte utgöra någon grund för påförande av skattetillägg.²²⁰

Samverkansarbetet beräknas vara intensivare till en början för att succesivt minska i takt med att Skatteverket och koncernen säkerställer den interna kontrollen och skatteriskerna minskar. Skatteverket kommer att erbjuda vägledning avseende skatte- och avgiftsbetalning vilket innebär att företaget själv är ansvarigt för genomförandet. Skatteverket säkrar således inte den interna kon-

²¹⁴ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 3.

²¹⁵ Intervju med skatterevisorer Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929.

²¹⁶ Det senare faktumet avseende Nederländerna och projektstarten av Horizontaal toezicht framhålls även av skatterevisorer Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson i intervjun av den 20110331.

²¹⁷ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 11. Detta synsätt bekräftas även vid intervjun med skatterevisorer Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson.

²¹⁸ Intervju med skatterevisorer Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929.

²¹⁹ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 9-10.

²²⁰ Intervju med skatterevisorer Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson från 20110929. Intervjupersonerna anför att någon form av skatteamnesti för tidigare förehavanden inte lämpar sig för den svenska rättsordningen, det finns inget stöd för att ett sådant förfarande.

trollen och skatteflödena.²²¹ Till att börja med analyseras och åtgärdas skatterisker i företagets system, som t. ex attestsystem på löneavdelningen eller mer komplicerade transaktioner.²²²

Arbets sättet planeras bygga på öppenhet och förtroende där båda parterna bidrar med kunskap och information. Koncernens skatterisker ska identifieras och minskas, osäkra skattepositioner och skattestrategier klargöras. För Skatteverkets del ska detta leda till lägre fullgörandekostnader till följd av de säkrade skatteflödena samt ett minskat behov av efterkontroll.²²³ Vid fördjupad samverkan utförs en proaktiv kontrollverksamhet. De som vill göra rätt för sig ska stödjas genom ökade resurser för det förebyggande arbetet, vilket ska resultera i att antalet fel minskar.²²⁴

Vilken juridisk verkan sådana proaktiva besked från Skatteverket kommer att ha anges inte i rapporten. Den juridiska verkan av det proaktiva beskedet diskuteras i nuläget. I t. ex Dialogen anses de svar som lämnas företaget gälla. Ett preliminärt förslag är att vissa frågor ska lyftas ut ur ramen för den fördjupade samverkan eller att svar som ska lämnas enbart ska gälla i t. ex ett år framåt samt gälla för en viss given transaktion vid det givna tillfället.²²⁵

Här kan de proaktiva beskeden ställas mot redan existerande rättsfigurer som allmänna råd och rekommendationer samt förvaltningsbeslut. Allmänna råd kan definieras som generella rekommendationer om tillämpning av en författning som anger hur ett visst subjekt ska handla i ett viss givet hänseende. Men dessa är dock generella och riktas ofta till ett stort antal adressater.²²⁶ Bl. a av denna anledning kan denna kategori av rättsfigurer inte anses passa in på de aktuella beskeden.

Vidare måste beskeden, för att företaget ska kunna förlita sig på dessa, vara bindande. Detta passar i så fall in på definitionen av ett förvaltningsbeslut. Förvaltningsbeslut kan definieras som uttalande av en myndighet som verkar bestämmande för antingen myndighetens eller den enskildes handlande. Tittar man vidare på ett förvaltningsbesluts faktiska verkan blir definitionen beslutet ska ge antingen direkta eller indirekta handlingsmönster, ett sådant exempel är förhandsbesked i taxeringsärenden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.²²⁷ Detta kan anses stämma överens med den funktionen som besked avses ha. Däremot är interna ställningstaganden från det offentliga sida är inte bindande.²²⁸ Generellt gäller även att Skatteverkets rådgivning till

²²¹ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 9-10.

²²² Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929. Intervjupersonerna framhåller även att det inte nödvändigtvis behöver förekomma en ändring om allt står rätt till, det senare är ett ideal ur aspekten arbetsinsats.

²²³ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 3.

²²⁴ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 6.

²²⁵ Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929. Intervjupersonerna poängterar att den kontaktperson som kommer att tilldelas företag inom ramen för fördjupad samverkan som enskild tjänsteman inte på löpande basis kan fatta beslut.

²²⁶ Pålsson 1995. Sid 85.

²²⁷ Ragnemalm 1992. Sid 14-15. Det bör i sammanhanget nämnas att ett sådant besked i regel tar några månader att erhålla, men att detta kan sträcka sig upp till ett år. Pålsson 2008. Sid 139.

²²⁸ www.skatteverket.se/download/18.../kap_10.pdf. 10 Överklagande och omprövning – Skatteverket. Sid 126.

allmänheten inte är bindande. Allmänna råd samt övriga uttalanden av Skatteverket saknar formellt bindande verkan.²²⁹

En vidare fråga, efter problematiken om beslutet ska anses bindande, är om beslutet kan ändras i efterhand. Skatteverkets besked till företag kan i vissa fall ses som ett ”gentlemans agreement” mellan Skatteverket och företaget.²³⁰ En sådan överenskommelse skulle kunna anses vara otaktiskt att dra tillbaka, men problematik kan uppkomma om andra tjänstemän tar upp det aktuella ärendet och t. ex har en annan syn i frågan.²³¹ Myndigheter har enligt 27 § Förvaltningslag (1986:223), FL, skyldighet att ändra sina beslut om vissa kriterier för detta är uppfyllda. Dock utgör paragrafen inte någon uttömmande reglering för myndigheters befogenhet att ändra beslut som redan fattats. Istället är paragrafen mer av ett komplement till omprövningsprinciper som växt fram i praxis och som anger att myndigheter får göra ändringar i vissa andra fall än då skyldighet föreligger enligt förvaltningslagen.²³² Innan ett beslut expedierats har myndigheten en underförstådd rätt att ändra sina beslut.²³³ Ett alternativ anges vara att de proaktiva besked som kommer att ges inom ramen för den fördjupade samverkan ska anses vara löpande ärenden,²³⁴ men detta kan även få den innebörden att besked ses som ett pågående och icke expedierat ärende som av denna anledning fortfarande kan komma att bli föremål för ändring. I regler kan gynnande expedierade beslut inte återkallas. Detta innebär rent praktiskt att om en myndighet redan fattat ett beslut till den enskildes fördel så kan detta inte ändras till den enskildes nackdel. Dock anses ett beslut kunna återkallas om förbehåll finns i själva beslutet eller i författningen som ligger till grund för beslutet. I det fall att det inte finns föreskrifter som begränsar eller utesluter ändringsmöjligheter kan betungande beslut ändras i både förmildrande och skärpande riktning. Enligt ordalydelsen av 27 § st. 1 FL omfattar stycket dock enbart meddelade beslut. Innebörden av detta är att beslutet måste ha fått sin slutgiltiga form samt undertecknats och expedierats eller offentliggjorts på annat sätt. Vid t. ex praxisändring kan beslut endast ändras om förutsättningarna enligt 27 § FL är uppfyllda och särskilda skäl inte talar emot en ändring.²³⁵

²²⁹ Pålsson 1995. Sid 144-145. Anders Hultqvist framhåller i intervjun från 2011-09-28 att frågan om vilken verkan sådana besked ska ha är viktig då Skatteverket inte kan eller får ge t. ex bindande rådgivning i enskilt ärende. Detta kan anses vara ett viktigt skäl för att klargöra verkan av Skatteverkets besked inom ramen för den fördjupade samverkan.

²³⁰ Intervju med professor Anders Hultqvist 2011-09-27. Svenska Skatteverket har dock inte befogenheter att göra upp med enskilda, detta bekräftas även i intervjun med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson från 20110929.

²³¹ Anders Thylin, chef för processenheten på Skatteverket, framhåller avseende det faktum att Skatteverket generellt agerar på sådant sätt att samhället och de enskilda ska kunna ha kvar sitt förtroende för verket. Detta är även en anledning till att Skatteverket vid revision intar en framåtblickande ställning där verket inte tittar för långt bak i tiden och koncentrerar sig på att peka på de fel som uppstått t. ex det föregående beskattningsåret samt att tillse att företaget rättar sin strategi. Anders Hultqvist poängterar dock i intervjun från 20110927 denna aspekt som ett praktiskt problem, särskilt vid långsiktiga investeringar där avtalet löper på längre tid och inte kan sägas upp. Motparten, som mycket ofta är en utländsk affärskontrahent, godtar med stor säkerhet inte ett avtalsbrott till följd av att Skatteverket ändrar sitt ställningstagande i den sedan tidigare bekräftade frågan.

²³² Prop. 1985/86:80. Sid 42 ff.

²³³ Prop. 1985/86:80. Sid 39.

²³⁴ Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson från 20110929.

²³⁵ www.skatteverket.se/download/18.../kap_10.pdf. 10 Överklagande och omprövning – Skatteverket. Sid 126-128.

En vidare fråga blir om besked som lämnas inom ramen för fördjupad samverkan ska vara offentliga? Offentligheten skulle å ena sidan bidra till en enhetlig rättstillämpning,²³⁶ men å andra sidan kan det tänkas att företaget i de flesta fall inte vill att sådan information kommer ut. Även denna aspekt av de proaktiva beskedens verkan är i dagsläget under diskussion inom Skatteverkets arbetsgrupp för fördjupad samverkan och frågan om handlingars offentlighet i samband med de proaktiva beskeden är kan inte anses vara bearbetad. Ett alternativt sätt anges vara det ovan nämnda tillvägagångssättet där samverkansprocessen och beskeden ska betraktas som löpande ärenden och av denna anledning inte bli offentliggjorda så länge de är just pågående. Ett annat sätt anges vara möjligheten till att anonymisera vissa detaljer som kan anses vara känsliga för företaget eller dess mot kontrahent och offentliggöra beskedet.²³⁷

Om besked inom ramen för fördjupad samverkan ska klassas som taxeringsbeslut finns definitionen av sådana beslut i 4:1 TL. Taxeringsbeslut enligt 4:1 TL är beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut. Då beslut om skattetillägg och förseningsavgift utgör en del av antingen grundläggande taxeringsbeslut eller omprövningsbeslut behandlas även de som taxeringsbeslut. Skatteverkets ställningstaganden i de enskilda ärendena och fastställande av beskattningsunderlaget, dvs. taxerade och beskattningsbara inkomster innefattas i både taxeringsbeslut och omprövningsbeslut. Taxeringsbeslut kan bli föremål för omprövning i enlighet med bestämmelserna i 4 kap. TL endast då beslutet innebär en ändring av tidigare ställningstagande.²³⁸

Tar man förhandsbeskedsinstitutet som exempel är sådana beslut enligt 16 § Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor bindande för Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol gentemot den enskilde i de fall de vunnit laga kraft. Dock stadgas i paragrafen att förhandsbeskedet inte är bindande i de fall en författningsändring påverkar den fråga beskedet avser. 27:6 Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) OSL begränsar skyldigheten att lämna ut förhandsbesked, enligt paragrafen gäller sekretess för dessa besked.

En annan viktig fråga ur aspekten insyn och offentlighet är hur handlingars undantagande kommer att behandlas inom ramen för den fördjupade samverkan. Skatteverket måste för att arbetssättet ska fungera ha tillgång till relativt långtgående information och det ter sig något praktiskt omöjligt att frågan om handlingars undantagande inte skulle komma upp under arbetets gång. Speciellt då företagets redogörelse till Skatteverket av funktionella skäl måste innehålla uppgifter även om affärskontrahenter. Undantagande av handlingar regleras vid taxeringsrevision i 3:13-14 TL.²³⁹

²³⁶ Intervju med Anders Thylin, chef för processenheten på Skatteverket, 20110923.

²³⁷ Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson från 20110929.

²³⁸ Prop. 1989/90:74. Sid 293.

²³⁹ Se avsnitt 3.2.2 Undantagande av handlingar och sekretess.

Vid fördjupad samverkan kan hanteringen av överskottsinformation komma att skapa viss problematik, t. ex då arbetssättet vid fördjupad samverkan ur vissa aspekter kan anses föregå institutet handlingars undantagande. Detta speciellt vid ett presumtivt samarbete med enbart Skatteverket och revisorer så som skett i t. ex Nederländerna. En annan aspekt är då uppgifterna ifråga omfattar någon form av tredjemansinformation, något som inte är helt omöjligt då fullgod information avseende transaktioner måste lämnas.²⁴⁰ Avseende undantagande av handlingar poängteras även att fördjupad samverkan ska bygga på förtroende, utan något förtroende faller samarbetet. Insyn faller inom ramen för fördjupad samverkan. Det brister annars i förutsättningarna för fördjupad samverkan. I första hand ska problemet med handlingar av känslig dignitet åtgärdas genom att Skatteverket får tillgång till materialet men något mörkat.²⁴¹ För samarbetet kommer gällande sekretessregler tillämpas.²⁴²

Avsiktsförklaring

” The agreement is based on trust between the contracting parties. With this agreement the taxpayer “buys” certainty for the future and he has the advantage that in principle, if he abides the agreement, there will be no tax audit in the future.” cit. Arjo van Eijdsen,, Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law.²⁴³

Avsiktsförklaringen bör enligt Skatteverket ingås skriftligen, men oavsett om den ingås skriftligen eller muntligen så gäller den tills vidare. Båda parterna kan när de vill avsluta samverkan. Skatteverket poängterar att avsiktsförklaringen som företaget och Skatteverket tecknar inte är ett juridiskt bindande avtal. Avsiktsförklaringen ska istället ses som ett tydliggörande av vilja och åtagande hos parterna.²⁴⁴

I förslaget till avsiktsförklaring stadgas att parterna genom avsiktsförklaringen åtar sig att genom intern kontroll åtgärda identifierande skatterisker samt effektivisera informationsflödet. Vidare anges att samarbetet ska anses bygga på ömsesidig öppenhet, förtroende och tillit. Vid preciseringen av parternas åtagande används något olika termer för beskrivning av koncernens och Skatteverkets förpliktelser. Det anges att koncernen *åtar* sig att genom intern kontroll åtgärda och identifierande skatterisker för att för att säkerställa rätt skatt och avgifter. Medan vid preciseringen av Skatteverkets förpliktelser enligt avtalet används enbart ett förtydligande om att det först-

²⁴⁰ I intervju med advokat Börje Leidhammar 20110905 diskuteras att rättssubjektet ifråga i sådant fall inte fått möjlighet att komma med sin mening. Rättssäkerhetsmässigt blir det inte helt korrekt.

²⁴¹ Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 2011-09-29.

²⁴² Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Bilaga 2 – Förslag på avsiktsförklaring. Sid 1.

²⁴³ Lang m. fl. 2010. Sid 12.

²⁴⁴ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 9.

nämnda för Skatteverkets del *betyder att* Skatteverket hanterar ärendet snabbt m.m.²⁴⁵ För en praktiserande jurist kan utformningen av avtalet, så som det är utformat i Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan idag, peka på att avtalet kan komma att betraktas som bindande.²⁴⁶ Den avsiktsförklaring som presenterats i Skatteverkets rapport ska dock betraktas som ett preliminärt utkast som är avsett att senare ändras. Ingåendet av fördjupad samverkan anses av Skatteverket generellt vara ett lika krävande åtagande för Skatteverket som för det samverkande företaget, meningen är inte att någon av parternas förpliktelser ska vara underkastade den andres. Poängteras bör dock att Indrivning av skatt faktiskt är myndighetsutövning. I det fall företaget inte fullgör sina förpliktelser enligt avtalet är konsekvensen att avtalet sägs upp.²⁴⁷

4.5 Likabehandling

"Questions can be raised concerning the application of the equality principle as well as with regard to the imbalance of power. Furthermore, if the parties involved fail to reach an agreement, there is no legal possibility for the taxpayer to go to court." cit. Arjo van Eijdsen,, Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law.²⁴⁸

I 1:9 RF stadgas att domstolar och förvaltningsmyndigheter samt andra aktörer som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beaktas allas likhet inför lagen samt iakttä saklighet och opartiskhet. Detta är ett uttryck för likabehandlingsprincipen. Objektivitetsprincipen, som finns att utläsa ur samma stadgande, ställer krav på myndigheters kommunikation, utredningsansvar, opartiskhet och likabehandling samt att sakliga beslut ska tas inom rimlig tid. Med kommunikationen avses att denna ska ske på ett sådant sätt att den skattskyldige ges tillfälle att bemöta Skatteverkets anföranden gentemot denne.²⁴⁹ Av objektivitetsprincipen följer även att en viss grupp eller kategori av skattskyldiga inte utan sakliga och godtagbara skäl får behandlas olika i förhållande till skattskyldiga.²⁵⁰

"Ingenting är säkert här i världen förutom döden och skatterna." (cit. Benjamin Franklin 1706-1790)²⁵¹

Inom Skatterätten finns dock sällan helt identiska fall, varför det blir mer realistiskt att tala om jämförbara fall och situationer.²⁵² Enligt likabehandlingsprincipen ska således relativa likheter i

²⁴⁵ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Bilaga 2 – Förslag på avsiktsförklaring. Sid 1.

²⁴⁶ Intervju med advokat Peter Nordqvist 20110907.

²⁴⁷ I intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929 anför intervjupersonerna att Skatteverkets arbete faktiskt är myndighetsutövning även om arbetsmetoden för kontroll inom ramen för den fördjupade samverkan är på frivillig basis. Följer företaget inte de ramar som uppställts genom den fördjupade samverkan avbryts samarbetet och företaget placeras i någon av de två andra kontrollgrupperna.

²⁴⁸ Lang m. fl. 2010. Sid 12.

²⁴⁹ Höglund 2008. Sid 33.

²⁵⁰ Pålsson 1995. Sid 137.

²⁵¹ Benjamin Franklin (1706-1790), amerikansk politiker, diplomat och vetenskapsman.

jämförbara fall behandlas så lika som möjligt, även likheter och kriterierna för dessas bestämelse inte alltid är givna.²⁵³ Jämförbarhet och likhet kan anses vara sociala konstruktioner som kan variera beroende på olika förutsättningar. En identifiering kan ta utgångspunkt i både skatteobjektet och skattesubjektet. Det krävs att avgöranden är konsekventa och att detta även upprätthålls i praktiken.²⁵⁴ 1:9 RF kan tolkas så att det krävs lag för att Skatteverket ska kunna kräva en motprestation bestående av information i utbyte mot service. Vidare kan det anses strida mot likabehandlingsprincipen att en varierande grad av service erbjuds olika skattesubjekt.²⁵⁵ Enligt Skatteverkets egna rättsliga analys av fördjupad samverkan strider förfarandet varken mot likabehandling eller mot principen om enhetlig rättstillämpning. Skatteverket anser detta då samma skattelagar gäller för alla men att åtgärder och handläggning anpassas utifrån respektive företags olika behov. En behovsanpassad service anses av myndigheten inte hindras av likabehandlingsprincipen, Skatteverket anser att det tvärt om främjar denna då fördjupad samverkan bör passa många av de större företagen med hänsyn till deras specifika skattesituation.²⁵⁶ Likabehandlingen av kontrollobjekten kommer enligt Skatteverket inte att skilja sig särskilt mycket från tillvägagångssättet med traditionella kontroller.²⁵⁷ En annan infallsvinkel är att skattesubjektens behov skriftar väldigt mycket, detta gör att den service som ges måste vara behovsanpassad för att komma skattesubjektet till godo. Problematiken inträder när Skatteverket kräver motprestation i form av ingåendet av den fördjupade samverkan.²⁵⁸

4.6 Företag som väljer att inte samverka

Segmentering som ett verktyg för skattekontroll har sedan länge använts av Skatteverket och anses ur verkets synpunkt vara mycket givande, processen har som syfte att utröna behovet av kontroll och service hos grupper av skattebetalare. Resultaten av analysen utgör vidare en grund för planering av kontrollinsatser.²⁵⁹

Storföretagarregionens strategiska modell vid införande av fördjupad samverkan innebär att företagen kommer att delas upp i tre grupper. Vid analys av denna strategiska modell bör man ta hänsyn till att rapporten rakt igenom använder termen koncern vid presentationen av den fördjupade samverkan. Uppdelningen innefattar alla SFR:s företag och inte bara koncerner. Uppdelningen görs enligt följande:

²⁵² www.skattebetalarna.se. I Skatteverkets kvarnar, 2009. Sid 15.

²⁵³ Hultqvist, recension av Robert Pålsson, *Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, 2007. Sid 974. Finns att hitta på www.hultqvist.se.

²⁵⁴ Pålsson 2007. Sid 46.

²⁵⁵ Sörensen 2011. Sid 632.

²⁵⁶ Skatteverkets rapport. 20110331. Sid 12.

²⁵⁷ Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929.

²⁵⁸ Intervju med professor Anders Hultqvist 20110928. Anders Hultqvist anför även att motprestationen i form av uppgiftslämnande kan vara nödvändig för att Skatteverket ens ska kunna ge den utökade, behovsanpassade service. Detta i det fall då Skatteverket utan informationen inte skulle kunna ge ett korrekt besked.

²⁵⁹ *Skatteförvaltningens kontrollpolicy*. Mats Douhan. Svensk Skattetidning 2000:5. Sid 454.

- A. Fördjupad samverkan med koncerner som vill samverka.
- B. Individuell bedömning och hantering av företag som inte vill samverka och som ägnar sig åt aggressiv skatteplanering.
- C. Kollektiv bedömning och hantering av SFR:s övriga företag och koncerner.²⁶⁰

Fördjupad samverkan är ett frivilligt förfarande, således finns inget uttryckligt tvång om medverkan i förfarandet. De som inte väljer att delta kommer att hanteras precis som innan enligt kategori B eller C. I dagsläget bedriver SFR ett särskilt projekt för de företag som inte vill samarbeta och som bedriver aggressiv skatteplanering (kategori B). Dessa företag bevakas, risk-analyseras och värderas individuellt. Den större delen av SFR:s företag och koncerner i kategori C hanteras kollektivt. Analysen görs i detta fall på en övergripande nivå.²⁶¹ Av olika skäl framkommer uppgifter avseende företagen till Skatteverket, denna kännedom som många gånger baseras på tidigare detaljkännedom och historia hjälper till vid indelningen av företagen. Däremot är det viktigt att notera att dessa grupper inte är statiska och fördelningen kan beroende på analysen av företaget skifta. Det som kontrollformen fördjupad samverkan gör med just denna riskfördelning är att skapa en ytterligare kategori som företag kan placeras in i. Men Skatteverkets mening är inte att företag som avbryter samverkan eller som inte vill samverka automatiskt ska placeras i den mindre fördelaktiga kategorin. Anledningarna till ett avbrott kan vara många, som exempel kan anges att den administrativa arbetsbördan anses av företaget vara för stor. En sådan ensam anledning till att samverkan avbryts kan inte automatiskt göra att det aktuella företaget placeras i en högre riskgrupp.²⁶²

4.7 Sammanfattning kapitel 4

- För att komma tillrätta med aggressiv skatteplanering, där de stora koncernerna med internationell anknytning pekats ut som en riskgrupp avser skatteverket införa kontrollmetoden fördjupad samverkan, som byggs upp och upprätthålls gemensamt med skattebetalarna. Metoden baseras på ömsesidig öppenhet, förtroende och en lösning av skattefrågor i realtid samt frivillig medverkan med understöd av god service. Skattesubjekten och deras rådgivare förväntas vara helt öppna i sin kommunikation och affärstransaktioner samt att redogöra för alla väsentliga risker i tid.
- Inspiration har tagits genom blickar utåt i världen samt genom internationella kontakter som t. ex utbytesprogrammet Fiscalis och Nederländernas version, horizontaal toezicht, har varit ett föredöme.
- Till att börja med är det de största koncernerna som ska integreras i samarbetet. Deras beteende anses vara vägledande för de större företagen, de betalar ofta stora skattebelopp och ge-

²⁶⁰ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 7.

²⁶¹ Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331. Sid 7.

²⁶² Intervju med skatterevisorerna Karl Johansson och Tina Konsa Ericsson 20110929.

nomför komplicerade transaktioner utanför landets gränser. Sådana gränsöverskridande transaktioner kan vara svåra att överblicka för Skatteverket och kan i vissa fall möjliggöra aggressiv skatteplanering.

- Fördjupad samverkan inleds med att inbjudan skickas ut till företag, om intresse finns inleds diskussioner. Därefter ingås avtal om fördjupad samverkan genom upprättandet av en avsiktsförklaring. Tanken är att denna avsiktsförklaring inte ska vara bindande.
- I dagsläget planeras inte någon lagreglering av fördjupad samverkan och avsikten är i stort att kontrollformen förblir oreglerad i lag, men ska regleras av avsiktsförklaringen. Arbetsmetoderna stäms även av med gällande rätt. Detta då fördjupad samverkan ses av Skatteverket som ett förtroendefullt arbete och inte någon form av ingripande revisionsverksamhet.
- Kontrollformen fördjupad samverkan, som bygger på idén om s.k. horisontella kontroller, ger upphov till ett flertal frågor av både juridisk och praktisk karaktär bl. a kontrollformens verkliga effektivitetspotential, sekretess och offentlighetsaspekterna av samarbetet, avtalets bindande eller icke-bindande verkan när detta ställs under prövning i praktiken vid t. ex uppköp av företaget samt även hur de besked som ges inom ramen för samarbetet ska definieras.

5 Nederländsk rätt

5.1 Inledning

I detta kapitel behandlas den nederländska rättsordningens bestämmelser om taxeringsrevision. För en mer korrekt förståelse av taxeringskontrollen ges även i viss mån en introduktion till den nederländska taxeringskulturen med dess aktiva aktörer. Analysen av hanteringen av rättssäkerhetsproblem kring taxeringsrevision i nederländsk rätt, och särskilt tredjemansrevisioner där dylika komplikationer ofta uppkommer, ger en förförståelse för den bakomliggande rättsmiljö som kontrollformen fördjupad samverkan introducerats i samt verkar inom. Även av den nederländska skattemyndigheten anses tredjemansrevision vara ett effektivt kontrollmaktmedel, inte minst med tanke på dagens kommunikations teknologi.²⁶³ Samtidigt kritiseras förfarandet för att brista i rättssäkerhet.²⁶⁴ Rättssäkerhetsproblematiken som uppstår är även viktig för en fullgod analys av de drivande krafterna bakom introducerandet av fördjupad samverkan. De behov som legat till grund för behovet av utvecklingen av kontrollformen fördjupad samverkan samt de resultat som förfarandet bidragit till ger även en inblick i konceptets faktiska bäring. Vidare blir alla analytiska infallsvinklar kring fördjupad samverkan av relevans vid de senare konklusionerna avseende konceptets inplacering i den svenska rättsordningen då frågan om konceptet uppfyllt sitt syfte analyseras.

I Nederländerna är det nederländska skattemyndigheten (Belastingdienst) som rent praktiskt ansvarar för uttagande av skatt och fattar beslut om taxering. Nederländska skattemyndigheten är en administrativ myndighet som är bunden av den nederländska skatterätten, praxis samt instruktioner från regeringen.²⁶⁵ Som strategiskt mål har nederländska skattemyndigheten att skattesubjekten efterlever sina skyldigheter genom att inrapportera relevanta fakta korrekt och i tid. Skattemyndigheten intar en serviceorienterad inriktning och frivillig efterlevnad av skatterättsliga regler stöds genom korrigerande åtgärder som slutligen kan anta en straffrättslig form.²⁶⁶ Om skattskyldig avser begära omprövning av taxeringsbeslut måste detta först göras vid det lokala skattekontoret. Efter sådan begäran om omprövning kan den skattskyldige begära förhandsbesked från ”Gerechtshof och vidare kan ärendet överklagas till ”Hoge Raad”, Högsta domstolen.”²⁶⁷

Maktutövningen hos Skattemyndigheten är, till skillnad från lagstiftningen, även bunden av icke lagreglerade rättsliga standarder som kallas för ’principer av god förvaltning’ (algemene beginselen van behoorlijk bestuur). En del av dessa standarder har kodifierats i AWB.²⁶⁸ Rätten att utföra taxeringsrevision kom med införandet av Algemene Inkomstbelastingen (allmänna inkomstbeskattningen) 1914. Den legala förpliktelsen för företagare att ge tillgång till sina räken-

²⁶³ Kamerling 2003. Sid 3-4.

²⁶⁴ De Zeeuw 1998. Sid 16.

²⁶⁵ Lang 2010. Sid 434.

²⁶⁶ Kwaja m. fl. 2011. Sid 83.

²⁶⁷ Fast 2003. Sid 94-95.

²⁶⁸ Lang m. fl. 2010. Sid 434.

skaper för tredjemansrevision kom dock i samband med införandet av 1952 års Wet Vervanging Fiscaal Noodrecht. Sedan dess har kontroller av tredje man skett oberoende av om det granskade företagets egna skatteangelägenheter behövt granskas. Av särskild betydelse för uppgiftsskyldigheten som vi känner till den idag var expansionen av upplysningskravet i lag och införandet av bokföringskravet 1987 och reformeringen av de administrativa uppgifterna från 1994. Som en del av ett proaktivt bekämpande av skattefusk expanderades först befogenheten att granska böcker och dokument hos icke skatteskyldiga organ, så som föreningar och stiftelser, samt befogenheten att begära in information avseende beskattningen av andra. De existerande reglerna avseende offentliga myndigheters informationsskyldighet reviderades också. 1984 erhöll Skattemyndigheten befogenhet att granska banktillgodohavanden. Tidigare gällde en muntlig överenskommelse med bankvärlden om att Skattemyndigheten endast fick insyn i banktillgodohavanden i vissa specifika fall. Sedan den 1:a januari 1987 måste alla banker rapportera in information avseende utbetald ränta till Skattemyndigheten. Under 1993 utvidgades bankernas skyldigheter ytterligare och 2001 utvecklades denna reglering till en skyldighet för bankerna att på eget initiativ rapportera in information. Under 2005 och 2006 började Skattemyndigheten experimentera med diverse former av horisontella kontroller. Horisontella kontroller kan ses som en form av samarbete mellan Skattemyndigheten och den bokföringsskyldige som baseras på ett öppet informationsutbyte.²⁶⁹

5.2 Europakonventionen och nederländska skatteförfarandet

Domstolarna i Nederländerna är förpliktigade att pröva lagstiftningens konformitet med Europakonventionen, detta uttalades av Hoge Raad redan 1960. Praxis sedan den tiden visar på att Europakonventionens regler är direkt tillämpliga för domstolarna.²⁷⁰ Den nederländska rätten har således starkt påverkats av Europakonventionen.²⁷¹ Artikel 8 EKMR är en grundläggande rättighet som även återges i artikel 10 Nederländska grundlagen (Grondwet).²⁷² Även artikel 6 EKMR samt Artikel 1 första tilläggsprotokollet till Europakonventionen är, precis som i svensk rätt, tillämpliga inom den nederländska rättsordningen.²⁷³ Lagstöd för revision finns i artikel 50 AWR som ger rätt att tillträda mark och lokal och artikel 47 som ger rätt att utkräva tillgång till handlingar. Vid utövandet av dessa befogenheter ska bestämmelserna i artikel 8 EKMR beaktas.²⁷⁴ För att artikel 8 EKMR ska hindra en befogenhet enligt artikel 47 AWR krävs en väldigt långtgående kränkning av den privata sfären då artikel 8 st. 2 EKMR tillåter begränsningar i rätten till privatliv om detta uttrycks i lag och är nödvändigt för landets välfärd.²⁷⁵ Hoge Raad har konstaterat att uppgiftsskyldigheten i artikel 47 AWR inte är i strid med artikel 8 EKMR.²⁷⁶ Fallet gällde skattemyndighetens

²⁶⁹ Pfeil 2009. Sid 370-373.

²⁷⁰ Drzemczewski 2004. Sid 89-90.

²⁷¹ Lang m. fl. 2010. Sid 436.

²⁷² De Zeeuw 1998. Sid 15.

²⁷³ Lang m. fl. 2010. Sid 436.

²⁷⁴ *Société Colas Est samt andra mot Frankrike* 37971/97 från 2002-04-16.

²⁷⁵ Kamerling 2010. Sid 21-22.

²⁷⁶ Hoge Raad, 10 december 1974, NJ 1975, 178, Stad Rotterdam.

tillgång till handlingar hos en försäkringsgivare för båtar. Enligt Hoge Raad gick Statens intresse av en riktig beskattning före motpartens behov av rättssäkerhet i det aktuella fallet, således föll detta under undantaget i artikel 8 st. 2 EKMR. I en annan dom från 1986 anförde Hoge Raad att kravet att lämna upplysningar avseende både den enskildes egen beskattning men även annans inte strider mot Europakonventionen.

Något som är viktigt att notera är att det finanspolitiska intresset i Nederländerna har en högre prioritet än skyddet av privatlivet.²⁷⁷ Som exempel kan även tas klienters privata information som finns hos banker då även sådana uppgifter måste i princip lämnas till Skattemyndigheten.²⁷⁸ En allmän regel är dock att Skattemyndigheten först tillfrågar den enskilde personen själv om uppgifter om uppgifterna som ska samlas in är av mer omfattande karaktär än det som rutinmässigt rapporteras in. Ibland kan det vara så att sådan förfrågan inte leder till någonting eller att Skattemyndigheten inte vill avslöja viss information avseende utredningen. I sådant fall kan myndigheten tillfråga banken direkt avseende en viss klient.²⁷⁹ Intrånget i den personliga integriteten begränsas av att endast uppgifter om betald ränta, utdelningar, banksaldo och information om värdepapper kommuniceras till Skattemyndighet automatiskt. Mer känslig information lämnas inte ut per automatik. Bankernas rättsliga utlämningsplikt är således begränsad och proportionell gentemot kraven på respekt för privatlivet.²⁸⁰ I sammanhanget bör nämnas att vissa yrkesgrupper som advokater och jurister inte behöver lämna upplysningar avseende klienter.²⁸¹ CBT har publicerat en kritisk rapport avseende Skattemyndighetens befogenheter att inhämta uppgifter hos tredjeman. Enligt CBT medför artikel 8 EKMR att föreskrifterna där befogenheten att hämta in information stadgas måste preciseras och förtydligas så att de enskilda garanteras att privatlivet inte ska riskera kränkas. CBT:s åsikt är dock att Nederländernas krav på bankers informationsutlämnande till Skattemyndigheten uppfyller kraven i artikel 8 EKMR.²⁸²

Det i artikel 8 EKMR stadgade kravet för lagstöd på ett godtagbart undantag till inskränkning i individens rätt till privatliv finns för skatterättens del till att börja med bl. a i artikel 104 i den Nederländska Grundlagen, där det stadgas att skatter får tas ut enbart med stöd av lag, och vidare i artikel 50 och 47 AWR (Algemene Wet Rijksbelastingen) som tillåter revision.²⁸³

I artikel 8 EKMR stadgas, som ovan nämnt, att var och en har rätt till att få ha sitt privatliv i fred från myndigheters maktutövning. Denna rättighet kan dock inskränkas med hänsyn till statens

²⁷⁷ Detta förhållande framhålls även av Gerard Meussen, professor vid Radboud Universitet Nijmegen, som anför att Skatteverkets intresse av att utföra en fullgod beskattning tillmätts ett väldigt stort värde vid eventuell intresseavvägning. Detta då skatteintäkter främjar staten och således även samhället i stort.

²⁷⁸ Sjobbema 2007. Sid 370-371.

²⁷⁹ www.belastingdienst.nl. *Het derdenonderzoek toegelicht?* 2003. Sid 6.

²⁸⁰ Sjobbema 2007. Sid 370-371.

²⁸¹ www.belastingdienst.nl. *Het derdenonderzoek toegelicht?* 2003. Sid 6.

²⁸² College bescherming persoonsgegevens. CPB, är med befogenhet härledda ur Wet bescherming persoonsgegevens, ett oberoende organ som övervakar efterlevnaden av lagar som reglerar användningen av personuppgifter. Se www.cbppweb.nl.

²⁸³ Lang m.fl. 2010. Sid 434.

ekonomiska intressen genom lag, om så är nödvändigt. Även inom nederländsk rätt ska en proportionalitetsavvägning mellan statsintresset och individens intresse göras för att bestämma denna nödvändighet. Proportionalitetsprincipen (evenredigheidsbeginsel) finns i nederländsk rätt stadgad i artikel 3:4 AWB. Enligt principen får negativa konsekvenser av ett beslut inte vara oproportionerliga i förhållande till målet som beslutet är avsett att tjäna. Generellt gäller vid myndighetsutövning att den lösning ska väljas som orsakar minst smärta för de inblandade.²⁸⁴ Inom skatterätten är proportionalitetsprincipen av stor vikt, detta innebär en skatterättslig sanktion ska vara proportionell till överträdelsen.²⁸⁵ En skattepliktig som sköter sina skatteangelägenheter korrekt kan förvänta sig att inte bli utsatt för alltför ingripande kontroller, då dessa inte motiveras av hans beteende.²⁸⁶

5.3 Allmänt om skattekontrollen i nederländsk rätt

Nederländska skattemyndigheten genomför taxeringsrevision hos företag vart femte år. Många gånger sträcker sig denna intervall till en längre period. Sådana revisioner omfattar ofta multipla taxeringsår och fokuserar sig på en viss specifik typ av skatt, så som t. ex moms eller företags-skatt. Nederländska finansministern har indikerat att taxeringsrevisioner ska ha fokus på skatte-subjekt som anses ha högre skatterisker.²⁸⁷

Uppgiftsskyldigheten vid revision samt bestämmelserna om skyldigheten att tillhandahålla information avseende en tredje part finns i Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR).

Artikel 47 AWR:

1. Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:

a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;

b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de inspecteur - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.

2. Ingeval de belastingwet aangelegenheden van een derde aanmerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is, gelden, voor zover het deze aangelegenheden betreft, gelijke verplichtingen voor de derde.

Svensk översättning:

²⁸⁴ Pennarts 2008. Sid 127-128.

²⁸⁵ Niessen 2010. Sid 175.

²⁸⁶ Gribnau 2009. Sid 153-164.

²⁸⁷ CCH Editors 2009/2010. Sid 1398.

Artikel 47 AWR

1. Var och en är skyldig att på begäran av inspektör att uppge och lämna uppgifter avseende:

- a. Uppgifter och information avseende vederbörande som kan vara av vikt för Skattemyndigheten;
- b. De böcker, skivor och andra databärare eller deras innehåll, som efter bedömning av inspektören, kan anses vara av vikt för att fastställa fakta som påverkar vederbörandes taxering.

2. I det fall att en tredje parts taxeringsärende skulle beröra en skattepliktigs angelägenheter, så gäller, vad beträffar dessa angelägenheter, samma förpliktelser för tredjemannen.

Skyldigheten att till skattemyndigheten ge tillgång till byggnad och mark för utförande av taxeringsrevision finns stadgad i artikel 50 AWR. I det fall att en skattepliktig inte ger denna tillgång kan detta leda till omvänd bevisbörda.²⁸⁸

Artikel 50 AWR:

1. Degene die een gebouw of grond in gebruik heeft, is verplicht de inspecteur en de door deze aangewezen deskundigen desgevraagd toegang te verlenen tot alle gedeelten van dat gebouw en alle grond, voor zover dat voor een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek nodig is.

2. De gevraagde toegang moet worden verleend, tussen acht uur 's ochtends en zes uur 's avonds, met uitzondering van zaterdagen, zondagen en algemeen erkende feestdagen.

3. Indien het gebouw of de grond wordt gebruikt voor het uitoefenen van een bedrijf, een zelfstandig beroep of een werkzaamheid als bedoeld in artikel 52, eerste lid, wordt, voor zover het redelijkerwijs niet mogelijk is het onderzoek te doen plaatsvinden gedurende de in het tweede lid bedoelde uren, de gevraagde toegang verleend tijdens de uren waarin het gebruik voor de uitoefening van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid daadwerkelijk plaatsvindt.

4. De gebruiker van het gebouw of de grond is verplicht desgevraagd de aanwijzingen te geven die voor het onderzoek nodig zijn.

Artikel 50 svensk översättning:

1. Den som har brukat byggnad eller mark, är förpliktigad att bereda tillträde för inspektören till alla delar av byggnaden eller marken, i den utsträckning som behövs för taxeringsrevisionen.

2. Tillträdet ska beviljas från 08:00 till 18:00, utom lördagar, söndagar och helgdagar.

²⁸⁸ De Kam 2009. Sid 395.

3. Om byggnaden eller marken används för att bedriva en enskild verksamhet eller en verksamhet som återges artikel 52, första stycket, i den mån det inte är rimligt eller möjligt att genomföra revisionen under de timmar som angivits i andra stycket ska tillgång till verksamheten ges under den tid då verksamheten bedrivs.

4. Innehavaren av byggnaden eller marken är förpliktigad att ge vägledning som behövs för revisionens genomförande.

I artikel 53 AWR stadgas att skyldigheterna enligt art 47 till 50 AWR gäller vid revision hos en part i avsikt att inhämta information avseende tredjeman.

Artikel 53 AWR:

Met betrekking tot administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52 zijn de in de artikelen 47 en 48 tot en met 50 geregelde verplichtingen van overeenkomstige toepassing ten behoeve van:

- a. de belastingheffing van derden;
- b. de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.

Artikel 53 AWR svensk översättning:

Avseende bokföringsskyldiga som omnämns i artikel 52 gäller de i artiklarna 47 och 48 till och med 50 stadgade förpliktelserna avseende

- a. Kontroll avseende tredjeman
- b. Uttagande av skatt hänförligt till tredjeman

En tredjemansrevision kan endast utföras hos bokföringspliktiga som omnämns i artikel 52 AWR.²⁸⁹ Alla juridiska personer, så som inhemska och utländska bolag, föreningar och stiftelser är bokföringspliktiga. Fysiska personer kan vara bokföringsskyldiga om de driver näringsverksamhet, har anställda eller om de innehar investeringar i andra bolag.²⁹⁰ Bokföringspliktiga är förpliktigade att passivt samarbeta vid en tredjemansrevision genom att ge tillgång till information samt aktivt genom att besvara frågor av skattemässig relevans. Fysiska personer är, förutsatt att de inte driver någon bokföringsskyldig verksamhet, inte förpliktigade att varken passivt eller aktivt medverka till en tredjemansrevision.²⁹¹

Enligt artikel 53 AWR är bokföringsskyldiga förpliktigade att på anmodan av inspektör lämna information samt ge tillträde till handlingar som är av relevans för tredjemans skatteangelägenheter. Ur artikel 48 kan utläsas att detsamma gäller den, hos vilken, sådan information eller sådana handlingar förvaras. Enligt artikel 53 AWR är den reviderade skyldig att ge tillgång till räken-

²⁸⁹ Lang m.fl. 2010. Sid 434.

²⁹⁰ www.belastingdienst.nl Het derdenonderzoek toegelicht, Belastingdienst 2011. Sid 3.

²⁹¹ De Zeuw 1998. Sid 17.

skaper, dokument, handling och medier som kan vara av intresse för beskattning av tredje part.²⁹² Uppgiftsskyldigheten är långtgående men sträcker sig inte till sådan information som den skatteskyldige ifråga inte är i besittning av och vid en sådan förfrågan skulle bli tvungen att självständigt införskaffa. Dock ska all innehavd information av relevans ges ut.²⁹³

Vid en taxeringsrevision är varje fysisk eller juridisk person enligt artikel 47 samt artikel 50 AWR skyldig att samarbeta fullt ut, både aktivt och passivt. Detta innebär att den efterfrågade informationen ska ges ut och kommuniceras till skattemyndighetens personal.²⁹⁴ Med uppgiftsskyldighet avses generellt den för alla gällande plikten att avseende den egna taxeringen lämna information till skattemyndigheten.²⁹⁵ Uppgiftsskyldigheten avser information som den reviderade har eller som denne har tillgång till. Informationen ska vara av intresse för utredningen. Allmänt gäller att det räcker med att inspektören har anledning att anta att informationen är av vikt för den nederländska beskattningen och behandlar den skatteskyldiga som utredningen riktar sig mot. Den reviderade är inte skyldig att besvara frågor som faller utanför utredningens ram, dvs. som är av sådan generell karaktär att den reviderade har anledning att anta att dessa inte är av relevans för utredningen.²⁹⁶

Nästan alla källor av information som används inom ett företag kan anses vara av intresse att kunna fastställa fakta som kan vara av intresse i skattehänseende. Rent praktiskt innebär detta att alla uppgiftskällor hos ett företag ska tillhandahållas. Information av rent privat karaktär som t. ex medicinska journaler samt företagshemligheter som vid offentliggörande kan äventyra företagets fortlevnad. Vidare behöver inte dokument som enbart innehåller råd, men inte relevant fakta, tillhandahållas skatteverket. Avseende gränsdragningen mellan handlingar som måste ges ut och som kan undantas har Statssekreteraren uttalat att "det är inte möjligt att utesluta att alla uppgifter som någon gång tagits emot, skickats eller för internt bruk redovisats, kan pga. omständigheter anses uppfylla kriterier av att potentiellt kunna vara viktigt i skattehänseende samt därför kunna begäras ut." Om handlingarna ska undantas måste därför överses från fall till fall av Skattemyndigheten.²⁹⁷

En grupp som undantas från plikten att lämna information är de som enligt artikel 53 a p 1 AWR undantas pga. tystnadsplikt. Exempel på sådana subjekt är notarier, advokater, läkare m.fl. Revisorer och skatterådgivare har en informell förmån att undantas från skattekontroller.²⁹⁸ Nederländerna saknar dock banksekretess. Efter lagändring från den 1 januari 2001 är bl. a banker förpliktigade att utge information av skattemässig relevans till Skattemyndigheterna. Detta resulterar i en massiv informationsström. Vad avser förfrågningar om information om tredje part gäller 'het Vo-

²⁹² Wessels 2002. Sid 79, 80.

²⁹³ De Zeuw 1998. Sid 17.

²⁹⁴ De Blieck m. fl 2009. Sid 125-127.

²⁹⁵ De Zeuw 1998. Sid 17.

²⁹⁶ De Blieck m. fl 2009. Sid 125-127.

²⁹⁷ Kamerling 2009. Sid 183.

²⁹⁸ Yrkesgrupperna räknas upp direkt i lagtexten (artikel 53 a p 1 AWR), utan hänvisning till annan lagstiftning. Artikel 51 AWR stadgar även att ingen kan stödja sig på tystnadsplikt om förutsättningar för sådan inte finns lagstadgade. Reglerna om handlingars undantagande är således annorlunda utformade mot den svenska motsvarigheten i 3:13-14 TL.

orschrift informatie fiscus-banken'. Innan Skattemyndigheten kan begära ut information avseende tredje part från bankerna måste myndigheten först, om inte utredningen föranleder annat, rikta sin förfrågan mot den skatteskyldige själv. Om förfrågan hos den skatteskyldige inte ger önskat resultat kan information inhämtas hos banken.²⁹⁹

5.4 Tredjemansrevision – Derdenonderzoek

Själva termen tredjemansrevision (*derdenonderzoek*) används om revision som genomförs hos annan än den skatteskyldige som myndigheten vill samla taxeringsrelevanta uppgifter hos samt om revision med fokus på insamling av information av relevans för taxering av andra än den granskningen utför hos. Detta överensstämmer med den bestämda, legala definitionen som stadgas i artikel 53 AWR. Där omskrivs *derdenonderzoek* (tredjemansrevision) som en revision hos bokföringsskyldig avseende tredjemans beskattning. Tredje man blir i detta fall inte den bokföringspliktige utan den avseende vars räkning informationen inhämtas för.

Vid en tredjemansrevision granskas en bokföringspliktig för att inhämta information av värde för taxeringsärenden avseende en tredje part som företagaren haft en affärsmässig relation med. Sådan information kan även efterfrågas skriftligen, via föreläggande. Informationen kan avse en pågående, framtida, eller särskild utredning och kan även avse en utredning av internationell karaktär. En pågående utredning avser i många fall inhämtning av information för en pågående rätts tvist i en affärsrelation. Vid granskning avseende framtida undersökning inhämtas information om parter affärstransaktioner för att vidare stämmas av med de uppgifter som den skattskyldige meddelat Skattemyndigheten. Kontrollen kan även ske branschvis.³⁰⁰ Sistnämnda blev föremål för tvist i ett prejudicerande fall från 1974 då ett försäkringsbolag i Rotterdam i samband med en tredjemansrevision anförde att lagtexten skulle tolkas snävt. I målet hade skattemyndigheten i samband med en aktion mot svarta pengar begärt att få tillgång till alla filer som kunde tänkas innehålla information om personer som hade yacht i Rotterdam, det var således fråga om en tredjemansrevision. Några namn på specifika klienter eller annan konkretiserande information hade skattemyndigheten ifråga inte förmedlat. Det handlade om en massinsamling av uppgifter ur vilka skattemyndigheten sedan skulle selektera ut det som var av relevans. Skadeförsäkringsunionen rekommenderade sina medlemmar att tillåta tredjemansrevision hos sig men att inte lämna ut listor med namn på personer som slutit försäkringsavtal. Försäkringsbolaget vägrade att lämna ut den begärda informationen. Högsta Domstolen (Hoge Raad) dömde till skattemyndighetens fördel och anförde att något tal om en restriktiv tolkning av lagtexten om tredjemansrevisionens omfattning inte kunde komma på tal. Uppgiftsskyldigheten är inte begränsad till information om namngivna personer eller specificerad information. Skattemyndigheten tillåts därför att begära in all

²⁹⁹ Kamerling 2003. Sid 3.

³⁰⁰ Kamerling 2003. Sid 3-4.

information som kan vara av intresse för tredje mans skatteangelägenheter.³⁰¹ Information som inhämtas från en tredje part anses vara till nytta för Skatteverket då denna information är av mer objektiv karaktär än om den skulle lämnas direkt av den skattskyldige. Den skattskyldige har då inte möjlighet att påverka arten och omfattningen av uppgifter.³⁰²

Ett sätt att genomföra en tredjemansrevision är att vederbörande blir kontaktad via mail eller telefon och blir ombedd att lämna de nödvändiga uppgifterna. Beroende på informationens karaktär så kan även revision ske genom ett besök hos den som informationen ska inhämtas ifrån, detta är den vanligaste typen av tillvägagångssätt vid tredjemansrevision. Det finns två typer av företagsbesök, de som är förankrade och de som sker överraskningsvis. Vid förankrade företagsbesök meddelas vilka räkenskaper eller vilken information Skatteverket vill ska förberedas inför granskningen. Denna inhämtas därefter av Skatteverkets medarbetare. Vid oanmälda besök kommer Skatteverkets medarbetare och undersöker det som behövs. Den reviderade blir senare via brev meddelad om vilka delar av dennes verksamhet som kommit att granskas. Tillgång måste ges till de lokaler som ska granskas, Skatteverkets medarbetare får dock inte själva öppna arkivskåp eller liknande. Personalen på objektet där revisionen utförs har även en skyldighet att redogöra för verksamhetens uppbyggnad och drift, samt även förklara den information som finns tillgänglig. Detsamma gäller om den administrativa driften sköts av ett annat företag. Det förekommer vidare att Skatteverket kräver tillgång till den reviderades hem. Om den reviderade vägrar tillträde till dennes hem kan detta endast genomföras med tillstånd av åklagare eller borgmästare.³⁰³

I kommentarerna till artikel 53 AWR anges att de befogenheter som tilldelas myndigheterna avseende tredjemansrevision ska brukas på ett ansvarsfullt sätt. Någon precis förklaring till innebörden av detta ges dock inte.³⁰⁴ Statssekreteraren har under den parlamentariska debatten utlovat att den skattepliktige inte ska belastas mer än nödvändigt och att den administrativa organisationen ska beaktas (Kamerstukken II 1986/87, 19 393, nr. 150b). När en tredjemansrevision utförs får information inte lämnas till den granskade om vem som informationsinhämtandet avser (National Ombudsman Report 95/467). Befogenheten för informationsinsamlingen sträcker sig så långt att den erhållna informationen inte får användas endast då den insamlats.³⁰⁵

’een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht’ (HR 1 juli 1992, BNB 1992/306; rechtbank Haarlem 3 oktober 2006, LJN:AZ1788)

Svensk översättning:

³⁰¹ Hoge Raad, 10 december 1974, NJ 1975, 178, Stad Rotterdam. Kamerling 2009. Sid 2006.

³⁰² Kamerling 2003. Sid 3-4.

³⁰³ www.belastingdienst.nl. *Het derdenonderzoek toegelicht* 2011.

³⁰⁴ De Zeuw 1998. Sid 17.

³⁰⁵ Kamerling 2003. Sid 94-97.

’på ett sätt som är motsättnligt mot ett riktigt agerade från det offentliga och under alla omständigheter måste anses oacceptabelt.’ (HR 1 juli 1992, BNB 1992/306; Rechtbank Haarlem 3 oktober 2006, LJN:AZ1788)

Ombudsmannen anser dock att, i enlighet med Skattemyndighetens egen policy, ska information om att en tredjemansrevision ska äga rum alltid lämnas på förhand till den som revisionen ska utföras hos om inte speciella omständigheter föreligger. Skattemyndigheten måste vid beslutstagandet ta hänsyn till hur situationen kan komma att uppfattas av den granskade och iakttä proportionalitetsprincipen.³⁰⁶ Ur lagtexten följer att denna informationsskyldighet begränsas till sådan information som kan vara av vikt för beskattningen. Viktigt här är även att myndigheten ifråga endast får bruka sig av den befogenhet som denna blivit tilldelad för att handlandet ifråga inte ska betraktas som maktmissbruk, lagstöd för detta finns i artikel 3:3 AWB. Vid revision sätter lagen således upp begränsningar i inspektörens befogenhet, omfattningen av dessa begränsningar bestäms i sin tur av de allmänna principerna om god förvaltning. Baserat på de allmänna principerna om god förvaltning ligger även bevisbördan för att informationen i fråga är av relevans i skattehänseende på inspektören.

Det finns ingen besvärsmöjlighet då Skattemyndigheten begär ut information från bokföringspliktig men där någon skatt inte påförs personen ifråga. Detta kan betraktas som en form av maktmissbruk då den bokföringsskyldige, som revideras för annars räkning, inte kan komma med någon invändning. Således saknar den som den faktiska revisionen sker hos i princip rättsligt skydd. Ett skydd mot maktmissbruk i en sådan situation anses vara de allmänna principer om god förvaltning. Den reviderade kan vidare vända sig till Ombudsmannen eller till de civila domstolarna för att få sitt ärende prövat.

Inspektören har vid tredjemansrevision möjlighet att välja mellan två följder för den som inte samarbetar vid en tredjemansrevision. Konsekvenserna vid en vägran av tillhandahållande av information eller vid ofullständigt och felaktigt tillhandahållande är omvänd bevisbördan på den skattepliktige samt administrativa böter, straffavgift, enligt artikel 67ca AWR. I artikel 67ca AWR stadgas att den som inte uppfyller den skyldighet som ålagts denne under artikel 53 AWR kan tilldömas böter om högst 4920 €. Den andra sanktionsmöjligheten är utdömande av de straffrättsliga påföljderna enligt artikel 68 samt 69 AWR. Art 68 AWR stadgar att den som i enlighet med den nederländska skattelagstiftningen är förpliktigad att tillhandahålla information och handlingar och inte fullgör denna plikt döms till fängelse i högst sex månader eller böter enligt den tredje kategorin. I artikel 69 regleras påföljder vid överträdelser av förpliktelser enligt artikel 47 AWR, dvs. vid vägran att utelämna information vid tredjemansrevision. En sådan vägran straffas med straffrättsligaböter enligt den andra kategorin.³⁰⁷

³⁰⁶ Nationale ombudsman 9 november 2007, VN 2007/58.11.

³⁰⁷ Art 47. S. Bharatsingh. Het Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2006/4.

Till följd av stadganden i artikel 25 samt 27 AWR följer att vid underlåtenhet att uppfylla uppgiftsskyldigheten följer konsekvensen av omvänd bevisbörda. Praktiskt innebär detta att i sådana situationer där inspektören tidigare var tvungen att bevisa att ett visst faktum förelåg och den skatteskyldiga enbart peka på sannolikheten av fallets motsats skiftar detta vid underlåtenhet. Den omvända bevisbördan avser hela ärendets bedömning.³⁰⁸ Den i artikel 3:4 AWB stadgade proportionalitetsprincipen medför att sanktionerna i artikel 25 och 27 AWR tillämpas endast om vägran att uppfylla förpliktelseerna är tillräckligt allvarlig. Således infaller den omvända bevisbördan i större utsträckning i fall där en skatteskyldig tydligt förfarit bedrägligt än i ett fall där en skatteskyldig av misstag underlåtit att ge ut en handling enligt artikel 47 AWR.³⁰⁹

5.5 Fördjupad samverkan - Horizontaal toezicht

5.5.1 Allmänt om fördjupad samverkan

”Eftersom de flesta revolutioner tenderar att äta sina egna barn, gör sig frågan gällande om hur stor risken för detta är med den fördjupade samverkan? Kommer den stormiga utvecklingen kring fenomenet leda till en framgång resulterad i sammanbrott?” Prof. dr. P.H.J. Essers. *”Horizontaal toezicht: een stille revolutie die haar eigen kinderen verslindt?”*³¹⁰

Tillkännagivandet om utvecklingen av horisontell insyn som kontrollform kom 2004 då den dåvarande nederländska finansministern Joop Wijn offentliggjorde att nederländska skattemyndigheten skulle börja testa och utveckla olika typer av övervakning, däribland horisontell sådan.³¹¹ Avsikten var dels att modernisera kontrollförfarandet efter samhällsutvecklingen men även möta de nedskärningskrav som nederländska skattemyndigheten stod inför.³¹² Under 2005 började skattemyndigheten att i samråd med ett tjugotal av de största nederländska företagen testa och utveckla en ny horisontell kontrollform.³¹³ Den nya kontrollformen baserades på föregående öppenhet istället för senare efterkontroll. Det praktiska förfarande byggdes upp genom en administrativ kedja av proaktiv transaktionsrapportering och riskbedömning där företaget, skatterådgivaren och skatteverket integrerades i samverkan.³¹⁴ Skattemyndighetens avsikt blev, efter testet med de

³⁰⁸ Art 47. S. Bharatsingh. Het Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2006/4.

³⁰⁹ Haas 2009. Sid 111-112.

³¹⁰ *”Horizontaal toezicht: een stille revolutie die haar eigen kinderen verslindt.”* Prof. dr. P.H.J. Essers 2009. Skriftligt bidrag till CB-kongressen.

³¹¹ *Horizontal monitoring: Is the Dutch system perfect?* D., Schepers 2010. Maastricht University. Sid 7. (Se även: State Secretary of Finance, (2004). Letter to the Parliament, DGB 2004/3005. Sid 1.)

³¹² Intervju med professor Gerard Meussen, Radboud Universitet Nijmegen, 20110907.

³¹³ <http://www.taxcellent.eu>. Horizontaal toezicht 2010.

³¹⁴ www.belastingdienst.nl. Horizontaal toezicht, samenwerking vanuit vertrouwen, 2008. Sid 2-3.

största företagen, att integrera ytterligare ungefär 1500 av de större företagen och att även sluta kontrakt om horisontell insyn på förbunds nivå.³¹⁵

Finansministern har i sitt brev från 29 november 2006 till andra kammaren (Tweede Kamer) gett följande beskrivning av horisontell kontroll:

*"Från den vertikala kontrollen, där Skattemyndigheten ensam övervakar efterföljandet av lagar och förordningar, sker en övergång till horisontell kontroll där ansvaret att följa lagar och förordningar uttryckligen delas av båda parterna. Fördelen för företagare är att det horisontella förfarandet blir mer rättssäkert och att de i avsevärt mindre mån drabbas av efterföljande, tidsödande taxeringskontroller."*³¹⁶

Ett grundläggande syfte med den fiskala horisontella insynen anges vara en strävan efter att främja legitimiteten inom skatterevision. Tanken är att relationen mellan skatteskyldig och skatteförvaltningen ska förbättras. Därför har här valts en form av övervakning som bygger på tillit och samtycke från den reviderade. Horisontell kontroll presenteras som ett effektivt komplement till den traditionella, vertikala kontrollen, där myndigheten lätt får översikt över reglers efterlevnad. I det fallet att aktuella krav inte följs har myndigheten möjlighet att övergå till traditionella vertikala metoder.³¹⁷ Vid den s. k vertikala insynen granskar inspektören själv bolagets förvaltning, det blir fråga om en ensidig undersökning där inspektören ensam har kontrollen. Inte sällan kan detta förfarande leda till att inspektören får del även av information av mer privat karaktär.³¹⁸ Horisontell kontroll bygger i grunden på tanken om en mer återhållsam kontroll från statens sida. Moderniseringen av skattekontrollen innebär emellertid att strängare krav ställs på medborgare och företag, trots att det handlar om ett förfarande som föregåtts av samtycke. Den skatteskyldige som samtyckt till fördjupad samverkan blir förpliktad att ta ett större ansvar för att följa skatterättsliga regler.³¹⁹

Pilotprojektet med fördjupad samverkan avslutades 2007. Statssekreteraren konstaterade att projektet varit framgångsrikt då Skatteverket ansett att systemet varit effektivare och smidigare än det gamla, någonting som enligt skattemyndigheten även framförts av de deltagande företagen. Enligt de deltagande företagen bidrog den horisontella insynen till att förbättra relationen mellan företagen och Skattemyndigheten, en annan fördel var en smidigare efterlevnad av skatteregleringen. Skattemyndigheten rapporterade endast att ett par mindre problem uppkom i samband med pilotprojektet, som t. ex mindre svårigheter att anpassa sig till ett nytt system.³²⁰

³¹⁵ <http://www.taxcellent.eu>. Horizontaal toezicht 2010.

³¹⁶ <http://dspace.ou.nl>. Horizontaal toezicht door de Belastingdienst: Convenanten met zeer grote organisaties, brancheorganisaties en intermediairs. AG Nijkamp 2010. Sid 15-16.

³¹⁷ Essers 2009. Sid 162-163.

³¹⁸ <http://www.mazars.nl>. Horizontaal toezicht, een nieuwe wijze van controleren door de Belastingdienst. Beatrix den Boer 2009.

³¹⁹ Essers 2009. Sid 162-163.

³²⁰ Schepers 2010. Sid 7-8. (Se även: State Secretary of Finance, (2007). Letter to the Parliament, DGB 2007/1685. Sid 1-3.)

Inledningsvis konstaterades introduktionen av fördjupad samverkan ha förflutit smidigt och utan större komplikationer och förfarandet beskrevs som mycket framgångsrikt. Till en början, i de fall då samarbetet förflutit utan komplikationer och parterna inte haft några konflikter kunde detta också vara så. Men allteftersom har fördjupad samverkan dock rönt kritik. En aspekt av denna kritik har varit skattemyndighetens ställning som samarbetspartner där det praktiska förfarandet ställer krav på bl. a att personlig etik kan hållas på ett professionellt plan då samarbetet bygger på ett rent spel mellan parterna. Beskeden inom ramen för fördjupad samverkan förväntas t. ex ofta ges mycket snabbt efter förfrågan varför företaget blir beroende av att förfarandet handläggs på ett korrekt sätt.³²¹ Det är även viktigt att komma ihåg att skattemyndigheten är en myndighet och det kan aldrig sägas föreligga ett jämställt förhållande mellan skattemyndighet och enskilda. Den potentiella möjligheten till en jämlik relation mellan skattebetalare och det offentliga ifrågasätts bl. a av den anledningen att den enskilde allmänt har mycket tunga åtaganden inom ramen för beskattningen medan de befogenheter som det offentliga har till ingripanden i de enskildas liv kan anses vara långtgående.³²²

En annan viktig fråga är hur mycket information företaget egentligen måste lämna ut till skattemyndigheten efter ingång av avtal om fördjupad samverkan som faktiskt bygger på öppenhet. Då information måste tillhandahållas skattemyndigheten spontant kan man ställa sig frågan vilken information som får undantas från att lämnas ut till skattemyndigheten. I praktiken är det en fråga som skapar mycket förvirring. Som exempel på frågor som kommit upp är om råd och åsikter hos skatterådgivare ska förmedlas skatteverket?³²³ En annan därmed förbunden fråga är om part till fördjupad samverkan fortfarande har rätt att få ha sitt privatliv skyddat från insyn? Från politiskt håll meddelades att företag som ingått fördjupad samverkan aktivt måste meddela sina fiskala ståndpunkter vilket även rent praktiskt kan innefatta fakta och omständigheter av känslig karaktär för företaget. Enligt Theo Poolen, den från skattemyndighetens sida drivande kraften bakom den horisontella kontrollen, är en part till fördjupad samverkan inte förpliktigad att lämna ut överskottsinformation som t. ex information om erhållen skatterådgivning. Skillnaden, mot sedvanlig kontroll, anges bara vara att informationen måste lämnas på ett tidigare stadium. Visionen är att företagaren, även som part till fördjupad samverkan, har rätt till ett oinskränkt privatliv. En annan fråga handlar om hanteringen av s.k. överskottsinformation, inte minst om sådan information får spontant överlämnas till utländska skattemyndigheter.³²⁴

De fördelar med horisontell insyn som beskrivs är att det är en kontroll baserad på öppenhet och förtroende, vilket bidrar till att förbättra relationen mellan Skattemyndigheten och den skatteplik-

³²¹ Detta diskuteras även vid intervjun med Gerard Meussen, professor vid Radboud Universitet Nijmegen . Den enskilde tjänstemannen som blir ansvarig för att handa den fördjupade kontakten mellan samverkande företag och skattemyndigheten måste vara objektiv och opartisk vid sin bedömning av ärenden. Även i Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331 poängteras att professionella egenskaper hos tjänstemannen ifråga.

³²² Hofkamp 2006. Sid 50.

³²³ Denna fråga uppkommer även gällande tillämpningen av de nederländska reglerna om taxeringsrevision. Se avsnitt 5.

³²⁴ Essers 2009. Sid 13-15.

tige. Skattemässiga ståndpunkter diskuteras gemensamt igenom och lösningar nås i samråd med båda parterna. Vid horisontell insyn får den skatteskyldige även snabbare besked avseende sin skattesituation. Sättet och omfattningen av myndighetens insyn är individuellt skräddarsydda. Insyn sker slumpmässigt via stickprover och många gånger görs detta genom kontakt med företagets revisor så att den skattepliktige inte blir besvärad. Genom att sluta ett avtal med skattemyndigheten om horisontell kontroll signalerar företaget även utåt att det har sina räkenskaper och skattemässiga ärenden i ordning.³²⁵ För skattemyndighetens del innebär den horisontella insynen en stor ekonomisk vinst då den medför möjligheter för besparingar avseende personal och resurser. Skattemyndighetens resurser kan på så sätt fördelas på ett mer rättvist sätt, vilket kan även kan sägas främja legitimiteten.³²⁶ En annan fördel som lyfts fram är att användningen av horisontell insyn kan, till följd av konceptets utformning, leda till att lagbestämmelser följs utan att sanktionsmedel måste tillgripas.³²⁷

Från rättssäkerhetssynpunkt kan invändas att skattemyndigheten får mycket större kontroll- och insiktsmöjligheter.³²⁸ Företaget förpliktigas genom avtalet att rapportera in kommande skatterisker i tid. Underlåtenhet av efterkomma detta krav kan leda till att företaget bötfälls. Således föreligger en skyldighet att rapportera in oklara skattefrågor till skattemyndigheten, vilket dessutom ska ske inom viss tidsram. Detta kan upplevas som en betungande för enskilda företaget. Från företagsekonomisk synpunkt leder ett avtal om horisontell kontroll till en större kostnad för företaget.³²⁹ På samma sätt blir arbetsbördan för företaget större, då det måste ha en vidare och mer noggrann kontroll över sina transaktioner och affärsförehavanden.

Systemet med horisontell kontroll har vidare kritiserats för att i grunden vara naivt och overksam. Såsom verkligheten ser ut skulle det vara praktiskt omöjligt att med de resurser som står till myndighetens förfogande, kontrollera företag i så stor omfattning att systemet med horisontell insyn skulle kunna betraktas som kvalitetssäkrat. Annan kritik mot Skattemyndighetens kontroller av dylikt slag är att någon programvara för automatisk kontroll ännu inte utarbetats, trots att myndigheten konstaterat att det skulle förbättra kontrollmöjligheterna avsevärt.³³⁰

5.5.2 Reglering av fördjupad samverkan

I AWB finns inga regler om insyn.³³¹ Regeringen definierar insyn som ”övervakning av efterlevnaden av lagar och förordningar hos medborgare, företag, frivilligorganisationer och regeringar samt oberoende organ.” Genom denna definition arbetades vidare fram en mer praktisk definition

³²⁵ www.henkkr.nl. NOAB en Horizontaal Toezicht.

³²⁶ Gribnau 2009. Sid 153-164.

³²⁷ Gribnau 2008. Sid 1333.

³²⁸ www.deondernemer.nl. Belastingdienst verruult wantrouwen door horizontaal toezicht, 2011.

³²⁹ www.henkkr.nl. NOAB en Horizontaal Toezicht..

³³⁰ www.deondernemer.nl. Belastingdienst verruult wantrouwen door horizontaal toezicht, 2011.

³³¹ Horizontaal toezicht betyder rent språkligt horisontell insyn, fördjupad samverkan är den svenska benämningen.

av insyn. Innebörden av insyn blev ”insamlande av information om huruvida en åtgärd eller fråga uppfyller de relevanta kraven, vidare bildande av ett yttrande i frågan och slutligen ett eventuellt ingripande.” Således handlar insyn om informationsinhämtning, bedömning och, vid behov, ett ingripande.³³²

Det är generellt accepterat att Skattemyndigheten i viss mån har en handlingsfrihet att uttolka lagarna. Därtill förutsätter det konstitutionella systemet att domstolsväsendet tillåter verket en hel del handlingsfrihet vid utförandet av sin uppgift.³³³ Den i artikel 104 Nederländska grundlagen stadgade legalitetsprincipen är en central utgångspunkt inom skatterätten. Även Hoge Raad har uttryckligen uttalat att skatteplikt kan ytterst grundas på lag, med åsyftande på legalitetsprincipen.³³⁴ Inom Skatterätten är lagen den primära rättskällan och principen *nullum tributum sine lege*,³³⁵ som har som syfte att skydda medborgarna från en godtyckligt verkställande makt, gäller således även i Nederländsk rätt.³³⁶ Enligt Gribnau så handlar dock inte en legitim beskattning enbart om överensstämmelse med lagar och rättsliga principer. Legitimitet är också någonting som främjas genom kvaliteten på förfarandet och samspelet mellan Skattemyndigheten och skattepliktig. För att beskattningen ska anses vara legitim så bör den minst betungande åtgärden väljas. Förfarandet med horisontell insyn blir således aktuellt för att tillgodose kravet på proportionalitet och därmed legitimitet.³³⁷

Visserligen ska beskattning och skattekontroll, såsom revision, vara reglerat i lag. Horisontell kontroll regleras emellertid till stor del av avtalet som sluts mellan skattemyndigheten och det enskilda företaget. Fördjupad samverkan omnämns inte i någon lagstiftning och enligt Finansdepartementet finns heller inget behov av sådan lagstiftning då förfarandet kan utövas genom den befogenhet som getts Skattemyndigheten att kontrollera att skatter flyter in. Förfarandet anses även rymmas inom den ovan nämnda för revision gällande lagstiftningen som Skattemyndighetens inspektör kan utnyttja vid kontroll. Att lagstiftaren inte velat lagreglera fördjupad samverkan kan även ha att göra med att förfarandets genomförbarhet bygger på förtroende, förståelse och öppenhet. Det handlar om en samverkan som endast kan fungera genom frivillighet, varför någon tvångsreglering inte är nödvändig. Detta gör dock att horisontell insyn blir till ett juridiskt 'nomansland.' Exakt hur lagtillämpningen görs vid eventuell tvist är osäkert. Någon besvärsprocedur finns inte heller reglerad och hur tillvägagångssättet kommer att vara vid ett eventuellt avtalsbrott är oklart. En annan sak blir ju att ett samarbete byggt på förtroende skadas av en domstolspro-

³³² Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst. . J.L.M. Gribnau. Weekblad voor fiscaal recht 2008. Sid 1333.

³³³ Lang m. fl. 2010. Sid 434.

³³⁴ Happé 1996. Sid 286.

³³⁵ Ingen skatt utan lag.

³³⁶ Gribnau 1998. Sid 178.

³³⁷ Gribnau 2009. Sid 153-164.

cess.³³⁸ De vanliga rättsmedlen som företas vid skatteförfaranden finns dock att tillgå för den skattepliktige, denne blir då på intet sätt berövad sina rättsliga möjligheter.³³⁹

5.5.3 Målgrupp

Alltsedan projekten genomfördes under 2005 och 2006 har skattemyndigheten haft för avsikt att utvidga användningen av den horisontella kontrollen. Avtal har nu slutits med de flesta av de största koncernerna, medelstora företagen samt organisationer som t. ex branschorganisationer enligt ett liknande tillvägagångssätt. Avtal har även slutits med non-profitorganisationer samt med provinser och kommuner. Avseende småföretagare kan det vara mer problematiskt att nå en frivillig överenskommelse med alla. Småföretagarna har istället möjlighet att ansluta sig till ett s.k. större mellanhands avtal. I sådant fall sluts ett avtal mellan skattemyndigheten och t. ex en branschorganisation som mindre företag inom den aktuella branschen kan ansluta sig till. Här blir det då inte fråga om anslutning till individuellt utformade avtal utan anslutning till ett större standardavtal som fått en branschspecifik utformning.³⁴⁰

5.5.4 Avsiktsförklaring

Då Skattemyndigheten utarbetat detta system med ömsesidigt förtroende, förståelse och öppenhet som grundkrävs, för att systemet ska fungera, ett förtroende mellan parterna. För företagaren innebär detta att dennes skatteangelägenheter måste vara ordnade och att eventuella oklarheter avseende taxeringen på förhand diskuteras med skattemyndigheten.³⁴¹ Avtal om horisontell insyn sluts därför frivilligt mellan skattemyndigheten, organisationer, branschorganisationer, kommuner och företag m.fl.³⁴²

De grundläggande principerna för ett s. k compliance covenant eller efterlevnadsöverenskommelse, som sådant avtal kallas, är ömsesidig tillit, förståelse och öppenhet. Efterlevnadsöverenskommelsen fastställer ramarna och metoden för övervakningen. De första raderna i en standard text för efterlevnadsöverenskommelse är enligt statssekreteraren följande:

“The parties will endeavor to establish an effective and efficient approach based on transparency, understanding and trust. They will endeavor to create a sustained understanding of ongoing tax risks and rapidly establish up-to-date positions on them under the dictates of law, regulations and case law in order to improve legal certainty.”

³³⁸ Vennix 2011. Sid 11-12.

³³⁹ www.henkkr.nl, NOAB en Horizontaal Toezicht.

³⁴⁰ Poolen 2010. Sid 2-3.

³⁴¹ www.belastingdienst.nl, Horizontaal toezicht, Belastingdienst 2008.

³⁴² www.belastingdienst.nl.

Förtroende spelar en avgörande roll för efterlevnaden av en överenskommelse. Av denna anledning vill skattemyndigheten begränsa mängden text i sådana överenskommelser. Det är i princip en ömsesidig deklaration av avsikter som parterna vill delge varandra.³⁴³

Som exempel kan tas avsiktsförklaringen mellan Noord-Brabant och Skattemyndigheten. Först nämns utgångspunkterna för avtalet genom en preambel:

*”Provinsen Noord-Brabant strävar efter ett system av intern styrning, intern- och extern kontroll genom vilka materiella fel ska förekommas på ett tidigt stadium (Tax Control Framework, därefter TCF). Skattemyndigheten kommer att utforma intensiteten av sin kontroll i relation till denna TCF. Parterna strävar efter att på en bas av förtroende, öppenhet och förståelse uppnå en effektiv arbetsmetod. De strävar efter en varaktig insikt i finanspolitiska risker och snabba och aktuella ställningstaganden inom ramen för lagar, förordningar och rättspraxis i syfte att öka rättssäkerheten. I detta avtal fastställs utgångspunkterna för det arbetssätt genom vilket vi önskar fortgå, både vad gäller framtiden och förfluten tid.”*³⁴⁴ Preamble. Convenant Horizontaal Toezicht, provincie Noord-Brabant & de Belastingdienst 22 januari 2009.

Därefter presenteras utgångspunkterna för avtal i allmänhet, såsom att gällande rätt gäller, att avtalet baseras på öppenhet och tillit samt att avtalet gäller provinsen Noord-Brabants alla skatteangelägenheter. Därefter kommer själva överenskommelsen där först Noord-Brabants åtaganden räknas upp och sedan skattemyndighetens. Där anges bl. a att Noord-Brabant ”ger tillgång till information” samt att skattemyndigheten ”skall så snart som möjligt ge tillkänna sin ståndpunkt i frågan efter erhållande av information.” Samma ordalag avseende intentionerna används för båda parterna. Utöver detta anges att avtalet ska utvärderas kontinuerligt och att det kan sägas upp omedelbart av båda parterna.³⁴⁵

Avseende hanteringen av sådana dispositioner som ingåtts före avsiktsförklaringens slutande beviljades de stora koncernerna vid pilotprojektens början viss skattemässig amnesti för tidigare skatteförehavanden mot att ingå avtal om fördjupad samverkan. Även om sådan storskalig amnesti kan anses vara något utöver det vanliga är skattekulturen som sådan att den nederländska skattemyndigheten och skatteobjekt kan vid tillfälle nå bindande skatterättsliga överenskommelser.³⁴⁶

³⁴³ TCF 2008. Sid 7-8.

³⁴⁴ Convenant Horizontaal Toezicht, provincie Noord-Brabant & de Belastingdienst 2009-01-22.

³⁴⁵ Convenant Horizontaal Toezicht, provincie Noord-Brabant & de Belastingdienst 2009-01-22.

³⁴⁶ Detta diskuteras i intervju med Gerard Meussen, professor vid Radboud Universitet Nijmegen. Utöver detta kan som exempel på nederländska skattemyndighetens inställning till skatteamnesti avseende tidigare handlingar av relevans för taxeringen tas möjligheten för enskilda att frivilligt tillkännage utländska tillgångar som tidigare inte redovisats skattemyndigheten. Den skattepliktige blir i detta fall skyldig att betala skatt samt ränta men erhåller immunitet mot straffrättsligt ansvar samt böter. Tax Amnesties. Jacques Malherbe 2011. Sid 77-78.

5.5.5 Förfarandesätt

Skattemyndigheten strävar efter att i revisionshänseende anpassa sitt tillvägagångssätt till samhällets övriga utveckling. Tanken är att kunna på ett smidigare och mindre ingripande sätt följa den skatteskyldiges transaktioner. Hur detta görs rent praktiskt varierar beroende på den skatteskyldiges storlek och taxeringens komplexitet.³⁴⁷ För mycket stora och medelstora företag sker utarbetandet av riktlinjer för efterlevnaden av det tecknade avtalet genom Tax Control Framework (TCF).³⁴⁸ TCF är ett arbetssätt för intern kontroll som utarbetas för att identifiera, minska, kontrollera och rapportera skatterisker. TCF är en del av ett företags verksamhetsramar och är olika för varje organisation. Målet med TCF är att inom organisationen utarbeta en taxeringsfunktion som är effektiv, ändamålsenlig och öppen.³⁴⁹ Genom ett fungerande TCF kan företagets skattemässiga förehavanden lättare kontrolleras. En efterlevnadsöverenskommelse slår fast att den skattepliktige ska överlämna information till skattemyndigheten avseende pågående eller kommande transaktioner som är av vikt och som kan leda till olika tolkningar. Skattemyndigheten å sin sida förpliktigas att snabbt fatta beslut i skattefrågan. Detta föregås av ömsesidiga diskussioner om skattefrågans bedömning, där skattemässiga konsekvenser går igenom. I vilken utsträckning den skattepliktige kontrollerar sina skatterättsliga förehavanden är viktigt för att kontrollen ska kunna fungera effektivt. Då företagets interna kontroll är så pass viktig för att den horisontella insynen ska kunna möjliggöras förekomsten av ett praktiskt fungerande TCF essentiell.³⁵⁰

Vidare kan skattemyndigheten sluta ett avtal med den skatteskyldiges skatterådgivare avseende arbetats utformning. Skatterådgivaren förväntas i sin tur komma överens med sin klient och säkerställa att den information som lämnas till denne och sedan vidareförs till skattemyndigheten är korrekt och lämnas i tid. Horisontell insyn utspelar sig som en kedja av samspel mellan den skatteskyldige, revisorerna och Skattemyndigheten.³⁵¹ Den horisontella kontrollen tenderar även att ändra på revisorernas och skatterådgivarnas roller. Revisorernas roll i detta samarbete torde öka behovet av revisorer. Arbetsmetoden kräver större kostnader för revisorerna då skatterisker måste rapporteras in och förmedlas skattemyndigheten, avsikten är att kontrollen ska ske genom ett nära samarbete mellan dessa parter.³⁵² Den klassiska fysiska övervakningen, som görs genom stickprover, används endast för att slumpmässigt avgöra om tilliten även fortsättningsvis är befogad.³⁵³ När skattemyndigheten senare bestämmer tillvägagångssättet och omfattningen av taxeringsrevisionen tas hänsyn till all information som erhållits vid den horisontella kontrollen. Detta bestäm-

³⁴⁷ www.belastingdienst.nl. *Horizontaal toezicht*, Belastingdienst 2008.

³⁴⁸ Ett Tax Control Framework är en företagsintern, administrativ och organisatorisk arbetsmetod där företaget analyserar sina skattemässiga processer och på så sätt erhåller kontroll över dessa. www.belastingdienst.nl. From a focus on risks to being in control: a different approach. TCF 2008. Sid 12.

³⁴⁹ www.deloitte.com. *Tax Control Framework*. R. Hoyng, S. Kloosterhof, A. Macpherson. 2009. Sid 20-21.

³⁵⁰ TCF 2008. Sid 11.

³⁵¹ www.belastingdienst.nl. *Horizontaal toezicht*, Belastingdienst 2008.

³⁵² Intervju Gerard Meussen, professor vid Radboud Universitet Nijmegen.

³⁵³ www.deondememer.nl. *Belastingdienst verruult wantrouwen door horizontaal toezicht* 2011.

mer även frekvensen av revisionerna.³⁵⁴ Skattemyndigheten avser att även i framtiden utarbeta bättre tekniska lösningar för att så smidigt som möjligt fullfölja övervakningen. Ett alternativt som kan vara aktuellt är utvecklingen av specialanpassade, säkra software-paket för bokföring med en balanserad insynsfunktion.³⁵⁵

5.5.6 Likabehandling

"Willst du niet mein Bruder sein, so schlag ich dir den Schädel ein" cit. Mr. F.R Herreveld, "Fair-play, In-formeel verschoningsrecht en horizontal toezicht."³⁵⁶

Enligt 1 art Nederländska grundlagen ska alla som befinner sig i Nederländerna behandlas lika. Likabehandlingsprincipen ska säkerställa att lika fall ska behandlas lika. Mer konkret innebär kravet på systematik att när en befogenhet utövas de första gångerna tas en rutin fram som därefter ger vägledning för hur befogenheterna ska användas i fortsättningen. Men det offentliga ska även ta hänsyn till individuella och särskilda omständigheter i ärendet och skydda allmänna intressen.³⁵⁷ Likabehandlingsprincipen är en grundlagsfäst princip och anses vara en del av principerna om god förvaltning. Högsta domstolen³⁵⁸ har dock i skatteärenden anförts att likabehandlingsprincipen bara kan bli tillämplig i ett fall där det offentliga handlat på ett sådant sätt att en skattepliktig gynnats i ett specifikt fall men att den klagande missgynnats i en likartad specifik situation.³⁵⁹ Det kan finnas anledning att behandla lika fall olika, men för att denna behandling ska kunna rättfärdigas så måste den vara objektiv. Här tas hänsyn till den givna situationens olika faktorer. Även indirekt diskriminering strider mot likabehandlingsprincipen, så som principen kommer till uttryck i nederländska grundlagen.³⁶⁰

En av de främsta riskerna ur rättssäkerhetsaspekt som tillskrivs horisontella kontroller är frågan om hur företag som inte väljer att samverka behandlas. Visserligen bygger hela konceptet kring horisontell kontroll på frivillighet, men risken kan inte uteslutas att företag placeras i sämre risk-kategorier och utsätts för fler vertikala kontroller till följd av valet att inte samverka. En praktisk aspekt är även det faktumet att ett samverkande företag genom att ingå avtal om samverkan och vidare utvecklingen av en fungerande TCF köper sig fria från vertikala kontroller, dvs. traditionella revisioner. Företag med mindre resurser, som inte har samma ekonomiska medel att förlägga på de administrativa kostnader som följer en fördjupad samverkan och utvecklingen av TCF, har inte samma möjligheter. Därtill går företag som väljer att inte samverka miste om de förmåner

³⁵⁴ www.belastingdienst.nl Horizontal monitoring within the medium to very large business segment, Version 1.0. 20101130. Sid 47.

³⁵⁵ www.belastingdienst.nl. Horizontaal toezicht, Belastingdienst 2008.

³⁵⁶ Svensk översättning: "Vill du inte vara min bror, så krossar jag din skalle." Leemten in de fiscale rechtsbescherming. A. Hofkamp 2006. Sid 50.

³⁵⁷ Pennarts 2008. Sid 75.

³⁵⁸ HR 10 december 1980. V-N, blz. 65.

³⁵⁹ Stevens 2007. Sid 36.

³⁶⁰ Pennarts 2008. Sid 83-85.

som en fördjupad samverkan med skatteverket ger.³⁶¹ Det faktumet att företag måste sluta avtal med skattemyndigheten för att kunna få bättre och snabbare service har också varit föremål för kritik.³⁶² Med utgångspunkt i att likabehandlingsprincipen ska gälla för alla företag kan allt detta ifrågasättas ur rättssäkerhetssynpunkt.³⁶³

Enligt skatteverket främjas likabehandlingsprincipen vid horisontella kontroller eftersom myndigheterna då har bredare möjligheter att effektivare övervaka att den skattepliktige tar sitt ansvar och sköter sina skatteangelägenheter.³⁶⁴ Skattemyndighetens avsikt är att se till att företagen, med WRR:s termer "tar sitt ansvar och inte privilegierar på andra skattebetalare" och som en bieffekt av detta ökar legitimiteten.³⁶⁵ Enligt skattemyndigheten framgår heller inte något krav enligt likabehandlingsprincipen att de som är med på fördjupad samverkan och de som står utanför ska behandlas lika. Detta då de enskilda är i en lik situation till följd av sitt specifika avtal om fördjupad samverkan. Insynen anses även vara reglerad av ramarna för inspektörens befogenhet. Vidare anges att det är samma lagar och regler som ska gälla vare sig företaget slutit avtal med skattemyndigheten eller inte.³⁶⁶

5.6 Sammanfattning kapitel 5

- Bestämmelserna om skyldigheten att tillhandahålla information finns i nederländsk rätt i artikel 47 AWR. Skyldigheten att till skattemyndigheten ge tillgång till byggnad och mark för utförande av taxeringsrevision finns stadgad i artikel 50 AWR. Vid en taxeringsrevision är varje fysisk eller juridisk person enligt artikel 47 samt artikel 50 AWR skyldig att samarbeta fullt ut, både aktivt och passivt. I det fall att en skattepliktig inte ge tillgång till efterfrågad information kan detta leda till omvänd bevisbörda.
- Uppgiftsskyldigheten vid taxeringsrevision är långtgående men sträcker sig inte till sådan information som den skatteskyldige ifråga inte är i besittning av och vid en sådan förfrågan skulle bli tvungen att självständigt införskaffa. Information av rent privat karaktär som t. ex medicinska journaler samt företagshemligheter som vid offentliggörande kan äventyra företagets fortlevnad kan undantas. En grupp som undantas från plikten att lämna information är de som enligt artikel 53 a p 1 AWR undantas pga. tystnadsplikt. Finanspolitiska intresset i Nederländerna har en högre prioritet än skyddet av privatlivet. Som exempel kan även tas klienters privata information som finns hos banker då även sådana uppgifter måste i princip lämnas till Skattemyndigheten.

³⁶¹ van Daelen & van der Elst 2010. Sid 183-184. Se även Lang m. fl. 2010. Sid 12.

³⁶² *Is horizontaal toezicht door de Belastingdienst een effectief toezichtmiddel?* R. Vos & J.A. Rouw. Tijdschrift voor Toezicht 2010 (1/4). Sid 58.

³⁶³ van Daelen & van der Elst 2010. Sid 183-184. Se även Lang m. fl. 2010. Sid 12.

³⁶⁴ Essers 2009. Sid 163.

³⁶⁵ Gribnau 2009. Sid 153-164.

³⁶⁶ *Oevering en Sialino-Keen*. J.R.R. Oevering. Weekblad fiscaal recht 2008. Sid 262.

- Under 2005 började skattemyndigheten att i samråd med ett tjugotal av de största nederländska företagen testa och utveckla en ny horisontell kontrollform, nederländska versionen av fördjupad samverkan. Syftet var att främja legitimiteten inom taxeringsrevision och förbättra relationen mellan skatteskyldig och skattemyndighet. Kontrollformen går ut på att information om skatterisker förmedlas skattemyndigheten på förhand och skattemyndigheten fattar proaktiva besked i frågan. Fördjupad samverkan anses vara ett effektivt komplement till de traditionella, vertikala kontrollerna och ersätter i viss mån dessa. Förfarandet är inte lagreglerat men anses rymmas inom reglerna för taxeringsrevision samt även regleras av den avsiktsförklaring som ingås mellan företag och skattemyndighet. I dagsläget används kontrollformen även till kontroll av medelstora och mindre företag.
- I Nederländerna anses fördjupad samverkan vara en effektiv kontrollform och i sig ett lyckat koncept men kritik har framförts avseende bl. a skattemyndighetens ställning som samarbetspartner, likabehandling både av företag inom samverkan samt de som väljer att inte samverka, den faktiska effektiviteten av förfarandet, sekretessen och hanteringen av information inom förfarandet samt att förfarandet innebär en större administrativ börda för företaget ifråga.

6 Tysk rätt

6.1 Inledning

Årligen utförs över 200 000 taxeringsrevisioner i Tyskland och taxeringsrevision anses av tyska myndigheterna vara ett mycket viktigt och effektivt kontrollverktyg.³⁶⁷ Den tyska rättsordningens taxeringsrevisionsförfarande är intressant för denna studie då tredjemansrevisioner per definition är förbjudna i Tyskland och horisontella kontroller liknande förfarandet fördjupad samverkan inte förekommer. Ett förande likt fördjupad samverkan, benämnt Osnabrück modellen, lanserades i Tyskland men avskaffades senare till följd av att det befanns vara förenat med viss problematik. Bindande besked i taxeringsärenden gavs in innan någon deklaration lämnats in och fråga uppstod om vad som skulle hända om den givna informationen visade sig vara fel. En annan fråga var om skattebetalaren kunde ta ärendet till rätten efter ett sådant besked? Då någon fullgod lösning inte kunde finnas avskaffades förfarandet i Tyskland. Istället avses fokus läggas på förbättring och tidseffektivisering av ordinarie taxeringsrevisionsprocessen.³⁶⁸

Den tyska skatteförvaltningen som sådan har en något annorlunda uppbyggnad än den svenska och nederländska.³⁶⁹ När tyska grundlagen (Grundgesetz) tillkom år 1949 krävde västmakterna att det inte skulle ske någon central uppbörd av skatter, skatter skulle istället samlas in av delstaterna. Idag sköts skatteförvaltningen, som en konsekvens av detta, av en skild hierarki av federala och delstatliga myndigheter. De konstitutionella bestämmelserna kan anses indikera på stora skillnader mellan delstaterna, men den praktiska tillämpningen av reglerna visar dock en stark enhetlighet. Tyska skattemyndighetens chefer för de särskilda skatteenheterna träffas kontinuerligt med sina motsvarigheter i andra delstater. Enhetliga tillämpningen av skattelagstiftningen förstärks av att Bundesamt für Finanzen sänder dess skatterevisorer över hela Tyskland för att delta i skatterevisioner i större företag. Den tyska skatteförvaltningen kan beskrivas som byråkratisk och formalistisk men med ett strikt fokus på rättssäkerhet.³⁷⁰

6.2 Taxeringsförfarandet och skyddet av den enskildes privatliv

Förutom det rättsliga skydd som ges av det administrativa förfarandet sätter även de konstitutionella principerna och grundlagen upp krav på rättssäkerhet i skattelagstiftningens utformning.³⁷¹ Avseende det rättsskydd som den skrivna lagen ska ge den enskilde kan framhållas att grundlagen i Tyskland har en mer markant tyngd än i Sverige.³⁷² Betoning på grundlagens vikt anses även vara en anledning till att Europakonventionens begränsning av statens befogenhetsutövning vid

³⁶⁷ www.bundesfinanzministerium.de. Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2009.

³⁶⁸ Enligt uppgift från professor Manfred Mössner, professor vid Osnabrück Universitet, 2011-10-21.

³⁶⁹ Se kap. 3 samt 5.

³⁷⁰ Ault & Arnold 2004. Sid 64-67.

³⁷¹ Lang m. fl. Sid 265.

³⁷² Höglund 2008. Sid 304-305.

taxeringsrevision sällan diskuteras i den tyska doktrinen.³⁷³ Kravet på att den formella rättvisan ska säkerställa att lagbundenhet i termer av rule of law samt rättsstats och legalitetsprincipen uppfylls anses vara långgående. Den materiella rättssäkerheten, i sin tur, kräver en garanti för kvalitet hos lagarna samt att lagarna uppfyller syftet med rättssäkerhetsprinciper.³⁷⁴

Den enskilde skyddas uttryckligen mot statens kränkning av den ekonomiska friheten genom artikel 2 Grundgesetz (GG).

Artikel 2 GG Personliga friheter har följande lydelse:

(1) Every person shall have the right to free development of his personality insofar as he does not violate the rights of others or offend against the constitutional order or the moral law.

(2) Every person shall have the right to life and physical integrity. Freedom of the person shall be inviolable. These rights may be interfered with only pursuant to a law.³⁷⁵

Det kan indirekt ses som att Grundgesetz kräver lagstöd vid beskattning då förvaltningen och domstolarna enligt artiklarna 20 GG är bundna av lagarna.³⁷⁶ Men även om den tyska grundlagen inte innehåller något uttryckligt krav på lagstöd, finns det krav på att den skatteskyldige ska kunna förutse de skattemässiga konsekvenserna av sitt handlande. Författningsdomstolen har i praxis anfört att beskattning kräver lagstöd enligt rättsstatliga principer. Detta anförs även i doktrinen.³⁷⁷ Kravet på lagstöd definieras från doktrinens håll inte enbart som ett krav på formell lag utan ett materiellt krav innefattande ett krav på lagens kvalitet, som även upprätthålls genom rättsstatliga rättsprinciper.³⁷⁸ I 85 § Abgabenordnung (AO) stadgas att beskattning ska ske lagenligt och likformigt, vilket uttrycker legalitetsprincipen inom skatterätten. Likabehandlingsprincipen finns i sin tur grundlagsstadgad i artikel 3 GG, innebörden av detta är att lika fall behandlas lika.³⁷⁹

Artikel 3 GG Likhet inför lagen har följande lydelse:

(1) All persons shall be equal before the law.

(2) Men and women shall have equal rights. The state shall promote the actual implementation of equal rights for women and men and take steps to eliminate disadvantages that now exist.

(3) No person shall be favored or disfavored because of sex, parentage, race, language, homeland and origin, faith, or religious or political opinions. No person shall be disfavored because of disability.

³⁷³ Höglund 2008. Sid 321.

³⁷⁴ Höglund 2008. Sid 304-305.

³⁷⁵ Detta är den officiella engelska versionen tillhandahållen av Finanzamt.

³⁷⁶ Höglund 2008. Sid 304-305.

³⁷⁷ Höglund 2008. Sid 304-305.

³⁷⁸ Lang m. fl. Sid 278.

³⁷⁹ Höglund 2008. Sid 305.

Skattemyndigheten och den skattskyldige kan, enligt praxis som motiverats av processekonomiska skäl, avtala om den skatt som den skattskyldige ska betala. Ett sådant förfarande är främst förekommande då ärendet ligger hos Bundesfinanzhof. En sådan överenskommelse kan vid överprövning endast underkännas om uppgörelsen direkt strider mot någon lagbestämmelse men inte för att förfarandet i sig inte har lagstöd. Tillvägagångssättet med sådana uppgörelser har kritiserats för att brista i rättssäkerhet då det anses kringgå lagens mening och kravet på likabehandling.

En rättssäkerhetsprincip som reglerar myndigheters befogenheter är proportionalitetsprincipen, principen innebär även inom tysk rätt att den minst ingripande åtgärden ska väljas av myndigheter.³⁸⁰

6.3 Skatteförfarandet i tysk rätt

"Should any person's rights be violated by public authority, he may have recourse to the courts." Artikel 19 para. 4 German Basic Law (Federal Constitution).³⁸¹

Rättsskyddet vid taxeringsfrågor består i Tyskland av både inom- och utomrättsligt skydd för den enskilde. Rätten till domstolsprövning enligt tyska konstitutionen ska vidare inte enbart ses som en rätt till rättsligt skydd, men även en rätt till effektivt rättsligt skydd. Det rättsliga skyddet mot rättsinskränkande författning tillgodoses genom förvaltningsdomstolarna medan legaliteten av skattemyndigheters agerande säkerställs av de finansiella domstolarna. De senare är oberoende domstolar av förvaltningskaraktär med lika hög rang som det resterande statliga rättsväsendet. Innan rättsliga åtgärder vidtas av finansiella domstolar måste den skattskyldige inleda ett obligatoriskt förberedande förfarande genom att lämna in ett överklagande enligt den administrativa ordningen till berörd skattemyndighet då skattemyndigheten ifråga måste ges tillfälle till självriktelse. Efter att den enskilde gått igenom ett preliminärt förfarande, utan framgång, kan han väcka talan vid skattedomstol.³⁸² I Tyskland finns två nivåer av skattedomstolar, förstainstansrätten för skatteärenden och Federala skattedomstolen. Förstainstansrätten ansvarar både för utredningen av relevanta fakta i målet samt tolkning av lagen, medan Federala domstolen enbart beslutar frågor om lagtillämpning och lagtolkning. Domar i målet från Federala skattedomstolen (Bundesfinanzhof) är bara bindande för alla parter i det specifika fallet, däremot blir domarna de facto vägledande praxis för domstolen ifråga.³⁸³

³⁸⁰ Höglund 2008. Sid 305.

³⁸¹ Lang m. fl. 2010. Sid 265.

³⁸² Lang m. fl. Sid 265-278.

³⁸³ Ault 2004. Sid 64-67.

6.4 Taxeringsrevision i tysk rätt

I tysk rätt finns bestämmelserna om taxeringsrevision i paragraferna 193-207 AO (Abgabenordnung) samt i Betriebsprüfungsordnung (BpO). Den senare regleringen anger gränser för taxeringsrevisionen. Abgabenordnung, vars utformning kan kritiseras för att vara något vag, reglerar rättigheter och skyldigheter för taxeringssubjekt och objekt samt skattemyndighetens behörighet och den skatteskyldiges rättigheter och skyldigheter. Skattemyndigheten bestämmer utredningens art enligt 88 § AO och 4 § BpO, såväl öppna taxeringar som årets redovisning kan komma att granskas om detta är nödvändigt för fastställandet av föregående års taxeringar.³⁸⁴ Främst är det näringsidkare som kan bli föremål för taxeringsrevision enligt 193 § AO. I den reviderades skyldigheter ingår enligt 6 BpO skyldigheten att ge tillträde till lokal, om lokal saknas kan den skattskyldige välja om taxeringsrevisionen ska utföras i den privata bostaden eller hos skattemyndigheten. För detta krävs den taxerades medgivande, utan sådant medgivande kan revisionen endast företas genom husrannsakan vid brottsmisstanke. Då en taxeringsrevision företas med den reviderades medgivande anses det enligt praxis och doktrin inte strida mot artikel 13 i den tyska grundlagen om skyddet för bostad.³⁸⁵ Enligt 90 § AO har den skattskyldige en passiv skyldighet att tillåta taxeringsrevision. Enligt 200 § AO och 8 § BpO föreligger även aktiv skyldighet att samarbeta med skattemyndigheten genom lämnandet av upplysningar.³⁸⁶ Den skattskyldige har enligt 93 § AO en skyldighet att uppge information om såväl sig själv som tredjeman.³⁸⁷ Kravet att lämna information måste dock vara rimligt och relevant. Om den skattskyldige inte samarbetar kan skattemyndigheten tvingas att egenhändigt uppskatta intäkter och kostnader. Den skattskyldiges medverkansskyldighet upphör vid misstanke om brott.³⁸⁸

I tysk rätt är den skattskyldiges rättssäkerhet av central betydelse och integritetsskyddet anses vara en av de viktigaste rättigheterna. Det finns som exempel lagar på central och regional nivå som begränsar användningen av datauppgifter. Vidare är det vissa kategorier av personer som undantas från uppgiftsskyldigheten i syfte att skydda andra personers privatliv. Sådana kategorier av personer är enligt 101-102 §§ AO som exempel nära släktingar, advokater, auktoriserade skattekonsulter, läkare och banker. Skattekonsulternas råd och åsikter samt interna noteringar är skyddade från insyn. Skattemyndigheten måste även, till följd av en överenskommelse mellan regeringen och bankerna samt 30 a § AO, respektera banksekretessen.³⁸⁹

Generellt sker taxeringsrevision i Tyskland enbart för tre taxeringsår tillbaka i tiden. För större företag gäller dock enligt 4 § BpO att de revideras kontinuerligt var fjärde år och där alla år granskas. Rent praktiskt innebär detta att alla år granskas. Det tidsmässiga omfånget av revisionen

³⁸⁴ *En jämförelse av taxeringsrevision i olika länder*. Mats Höglund. Skattenytt 2010. Sid 8.

³⁸⁵ *En jämförelse av taxeringsrevision i olika länder*. Mats Höglund Skattenytt 2010. Sid 8. Se även Lang m.fl. 2010. Sid 277

³⁸⁶ Höglund 2008. Sid 319.

³⁸⁷ Höglund 2008. Sid 312.

³⁸⁸ Höglund 2008. Sid 320.

³⁸⁹ Höglund 2008. Sid 316.

begränsas enligt 169 § AO endast av taxeringsperioden som normalt ju är fyra år. Vid misstanke om brott kan detta enligt 169 § AO och 4 § BpO utvidgas till fem eller fyra år.

I Tyskland är revisioner som sker oanmälda är i princip inte tillåtna, sådana överraskningsrevisioner används enbart inom ramen för utredningar av skattebrott. I rimlig tid före taxeringsrevisionen ska den reviderade enligt 197 § AO bli delgiven namn på skatterevisor samt beräknad tid för taxeringsrevisionens början. 5 § st. 4 BpO stadgar att små och medelstora företag ska underrättas minst fjorton dagar innan och stora företag fyra veckor innan revisionen. Det anses inte ligga inom skattemyndighetens uppgift att erhålla fördelar genom att överraska företaget ifråga.³⁹⁰

Beslut om taxeringsrevision, de tider som denna omfattar samt annat innehåll i beslutet kan överklagas till skattemyndigheten enligt 347 AO. Om den skatteskyldige inte är nöjd med beslutet kan det enligt 40 § FGO överklagas till skattedomstol inom en månad. För att den skatteskyldige inte ska kunna fördröja revisionen genom ett överklagande fortskrider revisionen även om den skatteskyldige överklagat, av rättssäkerhetsskäl finns dock möjlighet att begära anstånd enligt 361 § AO samt 69 § FGO.³⁹¹

Avseende tvångsmedel är det främst böter och omedelbart tvång som används, bestämmelser om dessa finns i 329 samt 331 §§ AO. I fallet med omedelbart tvång är det möjligt för skattemyndigheten att själv ta hand om handlingar eller beträda affärslokaler. Om fysiskt motstånd tillämpas kan polisen assistera vid revisionen. Föreligger misstanke om brott är det inte tillåtet att använda tvångsmedel vid taxeringsrevision enligt 393 § AO. I praktiken använder Skattemyndigheten sällan tvångsmedel, ett effektivt påtryckningsmedel är istället skönstaxering.³⁹²

6.5 Tredjemansrevision i tysk rätt

Tyskland tillåter inga tredjemansrevisioner utan den skattskyldiges medgivande. Dock kan skattemyndigheten begära in upplysningar från tredjeman eller samla in uppgifter om den skattepliktige genom andra informationskällor i det fallet att framgång inte nåtts med förfrågan hos den reviderade.³⁹³ 193 § AO, som innehåller bestämmelser om vem som får revideras, kan även anses ha innebörden att s.k. *fishing expeditions* inte är tillåtna inom tysk rätt.³⁹⁴ Uppgiftsskyldighet finns stadgad i 93 § AO och handlar inte om någon regelrätt revision utan mer om en allmän kontrollåtgärd. Som exempel kan även tas att om skattemyndigheten vill undersöka den skattskyldiges makes eller makas självdeklaration så måste en sådan åtgärd omfattas av ett separat revisionsförordnande.³⁹⁵ Vid inhämtning av information om en tredje part ställs ett högre krav på att åtgärden

³⁹⁰ *En jämförelse av taxeringsrevision i olika länder*. Skattenytt 2010. Mats Höglund. Sid 8. Se även Lang m.fl. 2010. Sid 277.

³⁹¹ Höglund 2008. Sid 314.

³⁹² Höglund 2008. Sid 3119.

³⁹³ *En jämförelse av taxeringsrevision i olika länder*. Skattenytt 2010. Mats Höglund. Sid 8.

³⁹⁴ Höglund med hänvisning till Mössner. Höglund 2008. Sid 318.

³⁹⁵ Höglund 2008. Sid 312.

ifråga uppfyller kraven uppställda av proportionalitetsprincipen. Utöver detta får skattemyndigheten även hämta in expertyttranden från oberoende skatteexperter för bedömning av fakta som kan anses vara relevanta för beskattningen.³⁹⁶ I det fall att den reviderade inte vill att informationen hos tredjeman ska lämnas ut har skattemyndigheten inte möjlighet att tvinga fram ett utlåtande. Dock kan skattemyndigheten med hänvisning till att den reviderade inte uppfyllt sin medverkansskyldighet göra en skönsässig bedömning av intäkterna och neka ett avdrag.³⁹⁷

6.6 Sammanfattning kapitel 6

- I Tyskland utförs ett stort antal taxeringsrevisioner varje år, generellt blir företag kontinuerligt granskade var fjärde år. Taxeringsrevision anses av tyska skattemyndigheten vara ett effektivt kontrollverktyg. Bestämmelser om taxeringsrevision finns i paragraferna 193-207 AO samt BpO. Det är främst näringsidkare som kan bli föremål för taxeringsrevision enligt 193 § AO och enligt 88 § AO samt 4 § BpO är det skattemyndigheten som bestämmer utredningens art. Den skatteskyldige har enligt 90§ AO en passiv skyldighet att tillåta taxeringsrevision samt en aktiv skyldighet att samarbeta vid revision enligt 200 § AO och 8 § BpO. Enligt 93 § föreligger en skyldighet att uppge information både för den reviderade och tredjeman. Dock är tredjemansrevisioner förbjudna enligt tysk rätt. Däremot får skattemyndigheten just begära in upplysningar från tredjeman eller samla in information om den reviderade från annat håll om framgång inte nåtts med förfrågan hos den reviderade själv.
- I Tyskland är rättssäkerheten och den enskildes integritetsintresse centrala. Enligt tysk rätt är t. ex s.k. *fishing expeditions* inte tillåtna enligt 93 § AO. Användningen av datauppgifter avseende den granskade är begränsad. Vidare undantas vissa kategorier av personer från uppgiftsskyldigheten, dessa är enligt 101-102 §§ AO bl. a nära släktingar, advokater, auktoriserade skattekonsulter, läkare och banker.
- Beslut om taxeringsrevision är överklagbart enligt 347 AO, samt vidare 40 § FGO. Om den skatteskyldige inte medverkar kan användningen av tvångsmedel aktualiseras, dessa är enligt 329 och 331 §§ AO främst böter och omedelbart tvång. Tvångsmedel får inte användas om det finns misstanke om brott. Oftast används skönstaxering mer än tvångsmedel.
- Ett förande likt fördjupad samverkan, benämnt Osnabrück modellen, lanserades i Tyskland men avskaffades senare till följd av att det befanns vara förenat med viss problematik ur både praktisk synvinkel och rättssäkerhetsaspekt.

³⁹⁶ Lang m. fl. Sid 277-278.

³⁹⁷ Höglund 2008. Sid 318.

7 Konklusioner

7.A.1 Rätt till privatliv och skattekontroll

"Taxes are what we pay for civilized society." Cit. Oscar Wendell Holmes.³⁹⁸

EU:s rättighetsstadga och Europakonventionen är två i svensk rätt gällande parallella system, som skyddar rätten till den personliga integriteten. Detta kan sägas innebära att de aktuella rättigheter-
na har fått en mer framskjuten position med utgångspunkt i Europarätten.³⁹⁹ Det betyder att
samma krav gäller i såväl svensk som nederländsk och tysk rätt. Det finns emellertid vissa skill-
nader i konstitutionella tradition mellan länderna och synen på det europeiska människorättsskyd-
det.⁴⁰⁰ Det europeiska skyddet för personlig integritet i form av rätten till privat- och familjeliv,
hem och korrespondens tar också sikte på myndighetsingripanden i olika former och sätter upp
ramar för förfarandet vid t. ex skattekontroll. De svenska reglerna om taxeringsrevision i 3 ka-
pitlet TL anses generellt sätt inte utgöra någon tvångsåtgärd, då de bygger på medverkan från den
reviderades sida. Om den skattskyldige inte medverkar kan tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärds-
lagen tillämpas. Enligt den sistnämnda lagstiftningen ställs bl. a krav på domstols beslut. Det kan
emellertid ifrågasättas om taxeringsrevisioner per se inte omfattas av det europeiska rättighets-
skyddet, enbart på den grunden att kontrollen sker frivilligt och i samverkan med den enskilde. En
viktigt fråga härvidlag är om det verkligen är möjligt att samtycka till en myndighetskontroll som
genomförs under hot om tvångsåtgärder.⁴⁰¹ Oavsett hur ingreppet klassificeras i den nationella
rätten kan Europadomstolen eller EU-domstolen göra en annan tolkning i förhållande till det
skydd som stadgas i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga i sådana situationer.⁴⁰² Skyd-
det i artikel 8 EKMR och artikel 7 EURS är relativt och kan givetvis begränsas på ett likartat sätt.
Då EU:s rättighetsstadga ratificerades relativt nyligen har tillämpningen av artiklarna 7 och 52
EURS inte preciserats i praxis. EURS anger emellertid Europakonventionen som en minimistan-
dard för EU, varför konklusionerna i första hand bygger på det skydd som stadgas i artikel 8
EKMR.

7.A.2 Tredjemansrevisioner – en kontroll i samverkan eller "fishing expedition"?

"Rule of Law or Rule by Law?" Cit. från föreläsning med Aung Htoo, Head of Burmas Lawyers council.⁴⁰³

³⁹⁸ Cit. Oscar Wendell Holmes. *Compañia General De Tabacos De Filipinas vs. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100. 1927.

³⁹⁹ Bernitz 2010. Sid 129-131.

⁴⁰⁰ Se avsnitt 1.5.2 samt 5 och 6.

⁴⁰¹ Se avsnitt 2:6.

⁴⁰² Se avsnitt 2.1.

⁴⁰³ Citat från föreläsning på kursen Mänskliga Rättigheter på temat "Mänskliga rättigheter i Burma" vid Stockholms Universitet med Aung Htoo, Head of Burmas Lawyer Council 2011-09-20.

Tredjemansrevision enligt 3:8 TL är en form av revision där uppgifter om tredjeman granskas. Detta sker utan att den person som är föremål för granskningen nödvändigtvis blir namngiven för den reviderade. Det finns av detta skäl inte heller något krav på specificering av de eftersökta uppgifterna. Av denna anledning har tredjemansrevision kritiserats för att vara en *fishing expedition*. Med *fishing expedition* avses ett sökande utan ett något mer konkret syfte än att hitta uppgifter om skattebetalare. Sådana kontrollåtgärder är uttryckligen förbjudna genom EU-direktiv 77/799/EEC. *Fishing expeditions* förklaras i direktivets preambel 9 vara begäran om upplysningar som sannolikt inte är relevanta avseende viss bestämd skatteskyldig. Kraven för att ett eftersökande inte ska anses vara *fishing expedition* är därför att uppgifterna måste vara relevanta i skattehänseende samt avse en identifierad skattskyldig.

När det gäller ordalydelsen av 3:8 st. 2 TL ger lagtexten i sig inga möjligheter till att utföra revision utan att det finns ett på förhand känt revisionsobjekt även om detta inte måste namnges för den reviderade. Kontrollen är vidare begränsade såtillvida att den endast får utföras för två angivna syften, dvs. kontroll av deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet samt kontroll av om förutsättningarna finns för fullgörande av skyldighet som kan antas uppkomma, och får inte ha något annat ändamål. Vid generella tredjemansrevisioner granskas en mycket vid krets av skatteskyl-diga med till exempel övergripande syfte att kontrollera en viss företeelse inom en viss bransch. Det handlar inte om granskning av ett på förhand känt objekt eller tydligt avgränsade objekt. I nyare praxis har vid tredjemansrevisioner som utförts med syfte att hämta in information i förebyggande syfte har det inte sällan handlat om en oidentifierad och tämligen vagt preciserad krets av skattebetalare. Domstolen har dock i dessa fall konstaterat att det trots det inte är fråga om *fishing expedition*.⁴⁰⁴ Tolkningen av 3:8 st. 2 TL i praxis synes därför skilja sig från lagtextens ordalydelse som anger kriterier avseende identifierat eller avgränsat mål och de i lag angivna syf-tena kan inte anses beaktas fullt ut. Vid de kontroller som företas i samband med de generella kontrollerna samlas en stor mängd information in och om man beaktar omfattningen av infor-mationen kan det svårligen tänkas att denna inte skulle innehålla någon form av uppgifter av intresse för taxeringen. Om detta uppfyller kravet på ändamål är däremot omtvistat.

Legalitetsprincipen enligt artikel 8 EKMR fordrar konkret lagstöd för åtgärderna ifråga, vad avser såväl form som innehåll. Av denna anledning kan ifrågasättas om en extensiv tolkning av 3:8 TL som negligerar att tredjemansrevision ska utföras pga. kontroll av tidigare känt objekt samt för de i paragrafen angivna syf-tena kan anses förenlig med legalitetsprincipen. Ett till synes planlöst sökande utan vare sig känt objekt eller syfte, företer stora likheter med den definition som europa-rätten ger av *fishing expedition*. I detta sammanhang bör även framhållas den definition av tred-jemansrevision som framgår av förarbetena⁴⁰⁵ och bl. a anger att en anledning till införandet av

⁴⁰⁴ Se KamR 8858-07, KamR 8949-07, KamR 8243-08. I tidigare praxis, som bedömts enligt gamla taxeringsla-gen har dock ett opreciserat ändamål inte godtagits av domstolen, se RÅ 1985 2:29, RÅ 1986 ref. 69.

⁴⁰⁵ Prop. 1996/97:100. Sid 490.

reglerna om tredjemansrevision var att få möjligheter till genomförande av generella kontroller av detta slag.

För att tredjemansrevisionsförfarandet ska anses vara rättssäkert och förenligt med europarätten fordras även att den enskildes intressen och behov av förutsebarhet beaktas. Yttermera kan den enskildes intresse innefatta även eventuella affärskontrahenters. Förutsebarheten i förfarandet är bristfälligt eftersom det inte klart anges vem kontrollen avser eller vilka specifika uppgifter det gäller..⁴⁰⁶ Det må råda delade uppfattningar om tredjemansrevisioner utgör *fishing expedition* eller inte, men ur den enskildes perspektiv råder en klar brist på rättssäkerhet i flera avseenden.

7.A.3 Generella tredjemansrevisioner och artikel 8 Europakonventionen

Enligt Europadomstolens praxis avseende artikel 8 EKMR omfattas även företags huvudkontor och andra kontorslokaler. Detta gäller oavsett om intrånget, som i det aktuella fallet är tredjemansrevision, i nationell rätt betecknas som tvångsåtgärder eller inte. För att tredjemansrevision ska kunna utgöra ett konventionsenligt undantag från företagets rätt till privatliv och korrespondens krävs att de kriterier som uppställs i artikel 8:2 EKMR och som preciserats genom Europadomstolens praxis uppfylls.

Kravet på lag är både av materiell och formell karaktär⁴⁰⁷ och innebär att det inte räcker med att det finns lagstöd för genomförandet av tredjemansrevisioner i 3:8 st. 2 TL. Lagstadgandet ska även uppfylla krav på kvalitet⁴⁰⁸ såsom att vara så precis och tydlig att den enskilde kan förutsekonsekvenserna av bestämmelsen samt att regeln inte ger alltför stort utrymme för godtycklig handläggning.⁴⁰⁹ Även om visst tolkningsutrymme⁴¹⁰ avseende detta finns för medlemsstaterna indikerar den extensiva tolkningen av 3:8 st. 2 TL, som i nyare praxis⁴¹¹ gjorts till den enskildes nackdel, att reglerna kan anses brista i såväl precision och tydlighet på så sätt att dess förenlighet med europarätten kan ifrågasättas. Det incitament om möjligheter till en mer vidsträckt tolkning av ändamålskravet som ges i förarbetena⁴¹² kan inte utgöra ett sådant förtydligande som för den enskilde skulle bringa klarhet i frågan om avgränsningen av ändamålet med tredjemansrevisioner.

⁴⁰⁶ KamR 8858-07, KamR 8949-07, KamR 8243-08.

⁴⁰⁷ I *Valenzuela mot Spanien* 58/1997/842/1048, 1998-07-30, konstaterade domstolen att ”i överensstämmelse med lag” kräver någon form av lag men även att denna lag ska uppfylla de vidare kraven. Se vidare *Yordanov mot Bulgarien* 5658/00, 2011-11-10, och *Société Colas samt andra mot Frankrike* 37971/97, 2007-10-16.

⁴⁰⁸ *The Sunday Times mot Förenade Kungariket* (nr 1), 1979-04-26, serie A nr 30, *Larissis m.fl. mot Grekland*, 1998-08-24, *Hashman och Harrup mot Förenade Kungariket* nr 25594/94, *Valenzuela mot Spanien* 58/1997/842/1048, 19980730, *Metropolitanska kyrkan Bessarabien m.fl. mot Moldavien*, 45701/99, 2001-XII, samt *Amann mot Schweiz* 27798/95, 2000-02-16.

⁴⁰⁹ I *Maestri mot Italien* 39748/98, 2004-02-17, anförde domstolen att graden av precision som krävs av nationell lag beror till stor del på formen av ingrepp, vilket område det aktualiseras inom samt parternas ställning. Se även *Hashman och Harrup mot Förenade Kungariket* nr 25594/94, *Halford mot Storbritannien* 20605/32, 1997-06-25, samt *Kruslin och Huvig mot Frankrike* 11105/84, 1990-04-24.

⁴¹⁰ Daneliues 2007. Sid 305.

⁴¹¹ KamR 8858-07, KamR 8949-07, KamR 8243-08.

⁴¹² Prop. 1996/97:100. Sid 490.

Detta gäller även frågan om hur *någon annan* i 3:8 st. 2 TL ska tolkas. Samtidigt som lagtextens ordalydelse pekar på att med detta ska avses en identifierad skattskyldig som revideras, tillåter tolkningen i praxis att *någon annan* kan utgöra flera hundratals slumpmässigt utvalda personer.⁴¹³ Oaktat att taxeringskontroll och även kontroll av tredjeman är ett väsentligt led för att säkra finansieringen av det allmänna och därmed en legitim myndighetsåtgärd,⁴¹⁴ kan det inte bortses från att dessa brister i människorättshänseende.

I ett europeiskt perspektiv synes det råda delade meningar om vad som är proportionerliga åtgärder.⁴¹⁵ Ett intressant exempel i detta sammanhang är tysk rätt där individens rätt till integritet tillmätts stor betydelse och tredjemansrevisioner är förbjudna. ”Vanliga” taxeringsrevisioner och tredjemansförelägganden anses i Tyskland vara tillräckligt effektiva kontrollmedel för att säkerställa en riktig taxering. Å andra anses i svensk rätt att tredjemansrevisioner är nödvändiga och proportionerliga. För att återknyta till tidigare nämnd domstolspraxis godtas åtgärderna ifråga med hänvisning till att uppgifterna är av vikt för Skatteverket samt att de kommer att behandlas enligt gällande sekretessregler.⁴¹⁶ Detta trots motparts invändning om att åtgärderna ifråga inte varit proportionerliga. Enligt min mening bör en proportionalitetsavvägning göras även med hänsyn till de men som den enskilde tillförs till följd av uppgiftsutlämningen i praktiken, dvs. potentiell badwill och potentiellt försämrade kundrelationer. Uppfattningarna om huruvida proportionalitetsprincipen uppfylls vid tredjemansrevision varierar uppenbarligen i olika rättssystem. Den proportionalitetsavvägning som måste göras i varje enskilt fall bör emellertid ta hänsyn till det enskilda intresset i ett bredare perspektiv och även se de praktiska nackdelarna med ingreppet ifråga.

7. B Fördjupad samverkan

7.B.1 Bakomliggande behov utav fördjupad samverkan

”Social makt manifesteras i två dimensioner: vertikal genomslagskraft i hierarkier och horisontell räckvidd i nätverk.” Erving Goffman (1922-1988), professor i antropologi.⁴¹⁷

De initierande faktorerna för införandet av fördjupad samverkan i Sverige och Nederländerna var, för båda ländernas del, behovet att komma tillrätta med aggressiv skatteplanering samt förbättra relationen mellan skattemyndighet och skattebetalare. I Nederländerna ville staten komma tillrätta

⁴¹³ KamR 8243-08.

⁴¹⁴ *Funke mot Frankrike*, 1993-02-25, Ser A. nr 256-A, *Cremieux mot Frankrike*, 1993-02-25, Ser A. nr 256-B, *Mialhe mot Frankrike*, 1993-02-25, Ser. A nr 256-C. Domstolen konstaterade i dessa fall att statens intresse av att driva in skatter och tullar var ett sådant allmänt intresse som fordras för att undantaget enligt 8:2 EKMR ska aktualiseras.

⁴¹⁵ Då det finanspolitiska intresset i Nederländerna uttryckligen går före det enskilda intresset kan de nederländska reglerna i alla fall bringa en klarare förutsebarhet för den enskilde individen. Se avsnitt 5. Detta kan ställas mot den tyska rättsordningen där skyddet för den enskilde är långtgående, detta manifesteras inte så mycket i reglerna för handlingars undantagande men väl just genom avsaknaden av institutet tredjemansrevision. Se avsnitt 6.

⁴¹⁶ KamR 8243-08.

⁴¹⁷ Månsson 2003. Sid 40.

med den rättssäkerhetsproblematik taxeringsrevisioner och särskilt tredjemansrevisioner givit upphov till, en debatt som i Nederländerna haft mycket mindre proportioner än den svenska debatten om tredjemansrevisioner. Det senare kan för övrigt vittna om en större acceptans av statens maktutövning vid bejakandet av det ekonomiska intresset. För Nederländernas del var det även det faktumet att nederländska skattemyndigheten stod inför besparingar som fördjupad samverkan började diskuteras, problemet löstes till viss del av att den administrativa bördan genom arbetsmetoden inom fördjupad samverkan flyttades över på företaget. Fördjupad samverkan i Nederländerna anses i stort vara ett lyckat projekt avseende utvecklingen av myndighetens serviceverksamhet. Det svenska systemet har redan har en utvecklad funktion av service men väl behov av reform i taxeringskontrollen. Även om horisontella kontroller inte helt kan utesluta vertikala, så har de i Nederländerna bidragit till att minska de vertikala kontrollerna genom att dessa nu främst tillämpas på de företag där den horisontella kontrollen antingen inte kan användas eller där företagen utgör en riskgrupp. En förutsättning för denna möjlighet är den horisontella kontrollens omfattning i Nederländerna som från att ha varit ett koncept för de största koncernerna nu existerar i en version tillgänglig för småföretagen.

7.B.2 Fördjupad samverkan – arbetsmetod eller kontrollform?

Man bör tidigt notera det bakomliggande maktförhållandet mellan stat och subjekt som suddas ut vid en första inblick i förslaget om fördjupad samverkan. Både den nederländska versionen av fördjupad samverkan och fördjupad samverkan enligt det svenska förslaget presenteras som ett samarbete mellan två jämbördiga affärskontrahenter. Fördjupad samverkan är ett sätt för Skatteverket att utöva kontroll, om än av mer proaktiv karaktär och det handlar således om statens maktutövning. Förhållandet mellan stat och skattesubjekt kan svårligen betecknas som ett förhållande mellan jämbördiga parter då staten alltid i slutändan har tvångsmedelsinstitutet att tillgripa. Ju mindre företaget är ju tydligare blir detta förhållande. Utvecklingen inom den nederländska taxeringskontrollen har gått mot ett arbetssätt där den horisontella kontrollen anses vara norm och där de traditionella kontrollformerna sparas till de mindre nogräknade företagen. Detta har i Nederländerna ifrågasatts ur likabehandlingssynpunkt.⁴¹⁸ Det faktumet att fördjupad samverkan i nederländsk rätt sanktioneras med böter vittnar om att åtgärden kan betraktas som mer ingripande.⁴¹⁹ Skatteverket framhåller att det för svensk del inte handlar om någon kontrollform utan en arbetsmetod och tanken med det svenska förslaget till fördjupad samverkan kan anses vara utformat i en mindre ingripande version än hur förfarandet utvecklats i Nederländerna. Så är i alla fall planerna i detta skede.⁴²⁰

⁴¹⁸ Se avsnitt 7.B.8.

⁴¹⁹ Se kapitel 5.

⁴²⁰ Se kapitel 5.

7.B.3 Fördjupad samverkan och lagreglering

Den nederländska versionen av fördjupad samverka är trots sin egenskap av kontrollmetod inte lagreglerad och förfarandet anses rymmas inom den för taxeringsrevision gällande lagstiftningens befogenheter.⁴²¹ Skulle denna regleringslösning appliceras på den svenska versionen av den fördjupade samverkan innebär detta att Skatteverket vid detta förfarande skulle ha de befogenheter som 3:8 TL faktiskt tillhandahåller, men så länge fördjupad samverkan håller sig inom ramarna för just arbetsmetod kan det inte anses möjligt med sådan lösning. Med hänsyn till rättssäkerhetsproblematiken kring tolkningen av 3:8 st. 2 TL kan det dock anses befogat att så tydligt som möjligt sätta ut gränser samt definiera fördjupad samverkan. Enligt Skatteverket finns i dagsläget ingen avsikt att lagreglera fördjupad samverkan och förfarandet ska regleras genom det avtalet, dvs. den initierande avsiktsförklaringen, mellan företaget och Skatteverket. Skatteverket framhåller dock att arbetet inom fördjupad samverkan inte ska, som det ser ut idag, kunna hamna under t. ex. reglerna för tredjemansrevision. Får Skatteverket, genom informationsflödet inom fördjupad samverka in uppgifter av intresse för tredjemans skatteangelägenheter lyfts detta ur den fördjupade samverkan och finns behov inleds ett tredjemansrevisionsförfarande.⁴²² Trots att fördjupad samverkan är ett ”semi-frivilligt” förfarande är dess syfte att faktiskt utöva en proaktiv kontroll över skattesubjektets taxeringssituation. I Nederländerna sanktioneras dock avtalsbrott vid fördjupad samverkan som nämnt med böter, vilket kan anses undergräva påståendet att det fullt ut är ett frivilligt förfarande. Någon avsikt att sanktionera samarbetet inom själva samverkansförfarandet finns inte inom det svenska förslaget.⁴²³

I Nederländerna har kritik mot fördjupad samverkan även framförts på den grunden att förfarandet blivit ett juridiskt ”no-mansland.” Det finns inga riktlinjer för hur lagtillämpningen ska göras vid eventuell tvist, ingen reglerad besvärsprocedur samt inga förutsebara konsekvenser av ett eventuellt avtalsbrott. I Tyskland var detta en anledning till att det med fördjupad samverkan liknande förfarandet, Osnabrück model, avskaffades. Någon fullgod lösning för besvärsprocedur samt möjlighet till domstolsprövning av de proaktiva beskeden kunde inte hittas och det tyska förfarandet lades ner till förmån för effektiviseringen av taxeringsrevisionsförfarandet.⁴²⁴ Skatteverkets rapport nämner inga lösningar på denna problematik och i dagsläget har inga lösningar utarbetats, Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 2011-03-31 är heller inte slutversionen av förslaget för den svenska versionen av horisontell kontroll.⁴²⁵

⁴²¹ Se kapitel 5.

⁴²² Se kapitel 4.

⁴²³ Se kapitel 4.

⁴²⁴ Se avsnitt 6.1.

⁴²⁵ Se kapitel 5.

7.B.4 Målgrupp och omfattning av fördjupad samverkan

För Sveriges del är det till att börja med de största koncernerna som kommer att få erbjudande om en fördjupad samverkan, även i Nederländerna började fördjupad samverkan integration av de allra största koncernerna, men samarbetet kom därefter att erbjudas även de stora- och medelstora företagen för att slutligen även ge småföretagarna en möjlighet att ansluta sig till ett redan utarbetat avtal hos branschorganisationer. I Nederländerna har nästintill alla större koncerner anslutit sig samt ett stort antal av de andra företagen och syftet är även att så långt som möjligt övergå till horisontell kontroll. Trenden går därför mot att det blir allt mer vanligare att företag kontrolleras genom fördjupad samverkan än genom sedvanliga kontroller. Enligt det svenska förslaget finns i dagsläget inga planer på att utöka den målgrupp som fastställts i förslaget om fördjupad samverkan, dvs. de största koncernerna.

7.B.5 Förfarandesätt

Fördjupad samverkan går ut på en informationsutlämning mellan företaget och Skatteverket där Skatteverket lämnar proaktiva besked. Förfarandesättet enligt den nederländska modellen och det svenska förslaget är mycket snarlika. Skatteverket ska enligt detta förfarandesätt i mindre synlig mån agera myndighet. Som utgångspunkt bör man ha i åtanke att detta till att börja med kräver en acceptans av denna ställning hos Skatteverket - en syn på skatteverket som en samarbetspartner som man kan lita på. I Nederländerna finns något av en förhandlingskultur mellan skattemyndigheten och företag. Som ett illustrerande exempel kan här tas de avtal om partiell skatteamnesti som ingåtts mellan Skatteverket och vissa företag vid ingåendet av avtal om fördjupad samverkan.⁴²⁶ Då fördjupad samverkan är uppbyggt på förtroende och ett system där Skatteverkets kontaktperson faktiskt måste ha djupgående kunskap om företagets taxeringssituation, fanns hos de nederländska koncernerna ursprungligen vissa farhågor om att Skatteverket vid insynen skulle uppmärksamma gamla skatteärenden. Den förhandlingskultur som sedan länge funnits i Nederländerna på beskattningens område gjorde att dessa överenskommelser var helt accepterade element, även om fullständig skatteamnesti inte varit något brukligt i sig. I det svenska systemet finns ingen förhandlingskultur med Skatteverket, företaget blir taxerat strikt enligt gällande regler. Däremot har svenska Skatteverket en framåtblickande attityd vid taxeringskontroll där myndigheten oftast inte väljer att gå tillbaka alltför långt i tiden.⁴²⁷

Genom att information lämnas proaktivt till Skatteverket ska företaget på förhand kunna få besked i givna ärenden. För att detta ska kunna fungera rent praktiskt måste företaget kunna lite på att de besked som ges står sig även senare. Detta skapar en del följdfrågor, som t. ex vilken verkan ett sådant beslut ska ha?⁴²⁸ Blir beskedet ett bindande beslut? Ska beslutet vara offentligt? Skattever-

⁴²⁶ Intervju med professor Meussen, Radbouds Universitet Nijmegen, 2011-09-07.

⁴²⁷ Intervju med Anders Thylin, chef för processenheten på Skatteverket 2011-09-23.

⁴²⁸ Se även avsnitt 7.B. 7 Likabehandling.

kets rapport ger inga svar avseende detta. Acceptansen av förhandlingskulturen i Nederländerna kan där anses ha underlättat förståelsen för och definitionen av de proaktiva skattebeskeden som ges vid fördjupad samverkan då den nederländska skattemyndigheten hade sedan länge kunnat förhandla fram lösningar av bindande karaktär.

En annan fråga blir dels hur djupgående insyn som företaget måste ge Skatteverket, samt hur information ska hanteras. Avseende detta anges i Skatteverket rapport om fördjupad samverkan endast att gällande regler för sekretess tillämpas på samarbetet, dvs. 27:1-2 OSL. Om man återknyter till rättssäkerhetsproblematiken kring tredjemansrevisioner så medgavs i praxis utlämnande av information, som hade omfattats av andra sekretessregler, med hänvisning till att de ändå skulle behandlas enligt gällande sekretessregler och vara skyddade på så sätt. För att samarbetet inom fördjupad samverkan praktiskt ska kunna fungera måste dock Skatteverket ha tillgång till rätt långtgående information. Viss kritik mot detta har framförts i Nederländerna. Men här måste man ha i åtanke att Nederländerna saknar banksekretess, varför en lagkollision med just dessa regler inte skulle medföra någon problematik. Generellt gäller, enligt nederländska skattemyndigheten, att någon överskottsinformation inte behöver lämnas ut men att relevant information ska kommuniceras skattemyndigheten. I Nederländerna är tanken att några traditionella kontroller av företag som är med på fördjupad samverkan inte ska företas. Istället ska stickprovskontroller göras, dessa ska främst göras i samarbete med revisorerna för att inte störa verksamheten. I ett sådant fall kan man ställa sig frågan hur reglerna om handlingars undantagande ska tillämpas. Denna fråga har inte prövats praktiskt i nederländsk rätt. I svensk praxis gällande tredjemansrevisioner och tredjemansförelägganden tolkas reglerna om undantagande av handlingar vidsträckt, till det allmännas förmån.

7.B.6 Avsiktsförklaringen

Avtalet som benämns avsiktsförklaring anges i både svensk och nederländsk rättsordning vara icke bindande rent juridiskt då fördjupad samverkan bygger på ett frivilligt samarbete som inte skulle fungera om parterna inte hade viljan att fullfölja det. Utformningen av detta avtal skiljer sig något mellan den svenska och nederländska versionen. Den nederländska versionen innehåller inte några uttryck som kan uppfattas som förpliktigande för parterna, samma ordval används både då företagets och skattemyndighetens viljeförklaringar listas upp. Den svenska versionen kan ge en något annorlunda uppfattning då vid uppräknings av företagets förpliktelser används uttrycket ”*åtar sig*.” Uttrycket kommer dock inte till användning då Skatteverkets avsikter går igenom. Den svenska avsiktsförklaringens utformning ter sig bindande eller i vart fall förpliktigande för företaget medan Skatteverkets del kan tolkas som vägledande. Enligt Skatteverket är detta någonting som ska ses över och kommer säkerligen att förändras i slutversionen.⁴²⁹ Men så som versionen är

⁴²⁹ Se kap 4.

utformad idag kan den anses vittna om ett obalanserat åtagande för företaget och inte ett avtal om likvärdiga åtaganden.

7.B.7 Likabehandling

Avseende likabehandlingsproblematiken hos förfarandet med fördjupad samverkan finns tre frågor som är särskilt framträdande. Ena frågan är om behovsanpassad service i utbyte mot motprestation kan anses vara likabehandling? Den andra är om företag som väljer att stå utanför fördjupad samverkan behandlas lika som de som samverkar eller om valet att stå utanför i sig för med sig negativa konsekvenser? Den tredje är om behandlingen av företagen inom den fördjupade samverkan kommer kunna säkerställa objektivitet och likabehandling och inte vara beroende av den enskilde tjänstemannens godtycke?

Likabehandling inom skatterätten är att relativa likheter i jämförbara fall och situationer behandlas lika. En annan aspekt av likabehandlingsprincipen är även att alla ska betala sin lagenliga skatt vilket innebär desto mer rätt beskattningen blir desto mer ökar likabehandlingen. Skatteverket har i rapporten om fördjupad samverkan angett att förfarandet inte strider mot likabehandlingsprincipen eller mot principen om en enhetlig rättstillämpning. Någon vidare förklaring än att förfarandet som erbjuder en behovsanpassad service för de samverkande företagen inte strider mot likabehandlingsprincipen. I den nederländska rättsordningen anses lika fall vid behov kunna behandlas olika men för att detta ska rättfärdigas måste denna behandling vara objektiv. I ett sådant fall ska hänsyn tas till den givna situationen olika faktorer. Enligt nederländska skattemyndigheten så främjas likabehandlingsprincipen eftersom myndigheten bättre kan övervara att den skattepliktige gör rätt för sig. Men däremot anses att det inte är något krav att de som är med på den fördjupade samverkan och de som står utanför ska behandlas lika. Anledningen till detta är att skattemyndigheten anser att företagen inte hamnar i en ”lika” situation. Samma lagar och regler anses även gälla oavsett om något avtal ingåtts.

Avseende behovsanpassad service mot ingående av fördjupad samverkan och det proaktiva utlämnandet av information kan sägas att det inte är helt möjligt att ge behovsanpassad service utan att Skatteverket får del av informationen. Då faller hela konceptet med fördjupad samverkan. Däremot bör även de som inte samverkar kunna erhålla fullgod service. Frågan är problematisk och något konkret svar är svårt att lämna.

Avseende behandlingen av företag som väljer att inte samverka kan den nederländska versionen peka på vissa trender. I Nederländerna sparas den vertikala kontrollen till de företag som inte samarbetar eller ägnar sig åt aggressiv skatteplanering. Fördjupad samverkan har där kritiserats för svårigheten för företag att i praktiken stå utanför samverkan då dessa riskerar att råka ut för fler sedvanliga kontroller. En annan aspekt är kritiken mot att företag som samverkar därmed även ”köper sig fria” från sedvanliga kontroller. I Nederländerna finns det dock en möjlighet för de

flesta företag att ingå någon form av fördjupad samverkan.⁴³⁰ Samtidigt som detta gör att en mycket mindre skara företag står utanför så gör det fördjupad samverkan till en norm. I Sveriges fall presenteras fördjupad samverkan som en alternativ kontrollform och inte som en övergångsmetod mot horisontella kontroller. I Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan anges att rätt resurser ska användas mot rätt företag och att verket vill stödja de som vill göra rätt för sig, dvs. de som vill ansluta sig. Man presenterar vidare en mall med tre grupper; de som ingått avtal om fördjupad samverkan, de som tackat nej och de som ägnar sig åt aggressiv skatteplanering. Att tacka nej innebär även inom den svenska versionen att andra typer av resurser kommer att riktas mot företaget. Likabehandling av företag kan i praktiken bli svår att upprätthålla.

Den tidigare nämnda verkan av beslut blir även en fråga avseende likabehandlingen. För Skatteverkets del har tidigare praxis en vägledande funktion som även är behjälplig vid den praktiska uppfyllelsen av likabehandlingsprincipen.⁴³¹ Om besluten inte blir offentliga kommer Skatteverket inte att kunna använda dessa som vägledning och bedömning av ärenden inom samverkan lämnas i högre mån till godtycke. Blir beskeden offentliga kan detta vara ofördelaktigt ur företagets synpunkt.

Även om likabehandlingen förbättras ur aspekten att alla ska betala den i lag föreskrivna skatten så kan resonemanget om likabehandling av företag inom och utom samarbetet te sig något tvivelaktigt i praktisk tillämpning. Att fall som kan anses olika till följd av att situationerna är olika behandlas på ett varierande sätt kan anses fullt förståeligt. En fråga som kan ställas här är dock om företag utanför och inom samverkan i en liknande situation behandlas lika? Eller om det anses att slutandet av avtalet om fördjupad samverkan innebär att företaget per automatik anses hamna i en annan situation? Skatteverkets rapport ger här inte svar i denna fråga.

7.B.8 Fördjupad samverkan och rättighetsskyddet

En klar distinktion i frågan om fördjupad samverkan för Sveriges del ska vara en kontrollform eller inte samt hur pass ingripande åtgärden kommer att vara är viktigt för hur dess överensstämmelse med 2:6 RF, artikel 7 EURS samt artikel 8 EKMR ska tolkas. Kan fördjupad samverkan anses vara en sådan ingripande åtgärd och kan en prövning av förfarandet mot rättighetskatalogerna bli aktuell? Den nederländska rättsordningen lämnar inte något konkret svar på om någon rättighetskatalog aktualiseras trots att fördjupad samverkan ses som en kontrollform, någon nederländsk praxis på ämnet finns ännu inte och konkret svar står inte att finna i Europadomstolens praxis heller. Avseende artikel 8 EKMR och åtgärder som sker med samtycke omfattas dessa generellt inte av bestämmelsen.⁴³²

⁴³⁰ Se avsnitt 7.B.5.

⁴³¹ Se kap. 4.

⁴³² Danieliues 2007. Sid 307.

7.C Avslutande reflektioner

7.C.1 Förslag till framtida forskning

De proaktiva beskeden samt den enskildes möjlighet till domstolsprövning av sin sak inom den fördjupade samverkan, dvs. förfarandets överensstämmelse med artikel 6 EKMR vore intressant att utreda ur rättssäkerhetssynpunkt. Den enskilde riskerar, så som förfarandet är utformat i t. ex. Nederländerna, att bli tvungen att rätta sig efter ett s.k. proaktivt besked för att inte uteslutas ur samverkan och blir därför beroende av det beslut som Skatteverket tar i ärendet. Fördjupad samverkan har i nederländsk rätt därför utsatts för kritik för att inte ge den enskilde tillräckligt goda möjlighet till domstolsprövning av de proaktiva beskeden. En prövning av förfarandets bäring enligt artikel 6 EKMR är av denna anledning högst aktuell.

Det vore även intressant att utreda hur de proaktiva beskeden ska klassas juridiskt för att kunna vara bindande och tillförlitliga för den enskilde, ge möjlighet till omprövning men pga. av sekretessfrågor inte vara fullt ut offentliga.

Ett annat förslag är att närmare studera fördjupad samverkan ur likabehandlingsaspekt och besvara frågan om hur företag som inte samverkar verkligen blir behandlade i praktiken? Om det går att med hjälp av förfarandet att ”köpa sig fri” från vanliga taxeringsrevisioner? Samt även om det är praktiskt möjligt för Skatteverket att kontrollera att det samverkande företaget sköter sina ålägganden? Även det senare är viktigt ur likabehandlingssynpunkt.

7.C.2 Sammanfattning kapitel 7

- Tredjemansrevision måste, för att inte klassificeras som *fishing expedition*, avse en sökning av uppgifter av skattehänseende om en identifierad skattskyldig. Dessa kriterier överensstämmer med de som finns enligt ordalydelsen av 3:8 st. 2 TL, dock inte den tolkning som paragrafen ges i praxis. I nyare praxis har vid tredjemansrevisioner som utförts med syfte att hämta in information i förebyggande syfte, ändamålet har varit vagt och det har handlat om en oidentifierad och endast något avgränsad krets av skattebetalare. Domstolen har dock konstaterat att det inte handlat om *fishing expedition*. Tredjemansrevisionsinstitutet kan anses brista i förutsebarhet då en extensiv tolkning av reglerna är möjlig och klara besked avseende avgränsningen av föremålet och ändamålet inte ges.
- För att tredjemansrevision ska kunna utgöra ett konventionsenligt undantag och krävs att de kriterier som uppställs i artikel 8:2 EKMR och Europadomstolens praxis uppfylls. Avseende kravet på lag, uppställs även ett krav på förutsebarhet som inte kan anses uppfyllt i fallet med tredjemansrevisioner även om revisionerna kan anses vara nödvändiga och tillgodoser ett *pressing social need* då medlemsstaterna kan anses ha viss bedömningsmargi-

nal. Vid beaktandet av proportionalitetsprincipen bör en större vikt fästas vid det enskilda intresset.

- Fördjupad samverkan definieras i Nederländerna som en kontrollform medan men som arbetsmetod inom den svenska versionen, förfarandet avses vara oreglerat i lag i båda länderna. I nederländsk rätt anses fördjupad samverkan dock rymmas inom reglerna om taxeringsrevision, denna lösning förskjuts av Skatteverket. I viss mån regleras förfarandet av den avsiktsförklaring som sluts mellan parterna. Detta har gjort att fördjupad samverkan i Nederländerna kritiserats för att vara ett juridiskt "*no-mansland*." Inga riktlinjer finns för hur lagtillämpningen ska göras vid eventuell tvist, det finns ingen reglerad besvärsprocedur samt inga förutsebara konsekvenser av ett eventuellt avtalsbrott. De proaktiva besked som ges inom ramen för förfarandet har inte heller fått någon juridisk definition. En annan fråga som ställs är hur djupgående insyn som företaget måste ge Skatteverket, samt hur erhållen information ska hanteras. Skatteverket har konstaterat att fördjupad samverkan överensstämmer med likabehandlingsprincipen, i Nederländerna har förfarandet stött på kritik. Särskilt framhålls tre frågor: Kan behovsanpassad service i utbyte mot motprestation anses vara likabehandling? Behandlas företag som väljer att stå utanför fördjupad samverkan lika som de som samverkan eller om valet att stå utanför i sig för med sig negativa konsekvenser? Kommer behandlingen av företagen inom den fördjupade samverkan kunna säkerställa objektivitet och likabehandling och inte vara beroende av den enskilde tjänstemannens godtycke?

Källförteckning

Svensk litteratur

Förvaltningsprocessrättens grunder. H. Ragnemalm. Juristförlaget 1992. (Cit. Ragnemalm 1992)

Allmän förvaltningsrätt. Håkan Strömberg & Bengt Lundell. Liber AB 2008. (Cit. Strömberg 2008)

Informatieverplichtingen van banken ten dienste van belastingheffing. G.H. Sjobbema. Maklu-uitgevers Antwerpen-Apeldoorn 2007. (Cit: Sjobbema 2007)

Juristernas nära förflutna. Å. Modéer, Santéus 2009. (Cit. Modéer 2009)

Komparativ rättskunskap. M. Bogdan, Norstedts Förlag 2003. (Cit. Bogdan 2003)

Lagstiftning: problem, teknik, möjligheter. P. Wahlgren, Norstedts Juridik AB 2008. (Cit. Wahlgren 2008)

Moderna samhällsteorier. Traditioner, riktningar, teoretiker. Per Månsson, Norstedts Akademiska Förlag 2003. (Cit. Månsson 2003)

Mänskliga Rättigheter. En Introduktion. D. Fischer. Elanders Sverige AB 2009.

När Skatteverket anfaller. E. Melki, Efron & Dotter 2010. (Cit. Melki 2010)

Offentlighetsprincipen. L. Marcusson, Iustus förlag 2005. (Cit. Marcusson 2005)

Om offentlighetsprincipen. H. Ragnemalm. Juristförlaget 1992. (Cit. Ragnemalm 1992)

Proportionalitetsprincipen i skatterätten. C. Moëll, Juristförlaget Lund 2003. (Cit Moëll 2003)

Riksskatteverkets rekommendationer, allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet. Robert Pålsson. Iustus förlag 1995. (Cit. Pålsson 1995)

Skattetillägg och rättssäkerheten : i ljuset av Europakonventionen . A. Axén Linderl, B. Leidhammar. Liber ekonomi i samarbete med Ernst & Young, 2005.

Skatteprocessen. K. Almgren, B. Leidhammar, Norstedts juridik 2004. (Cit. Almgren 2004)

Speciell förvaltningsrätt. H. Strömberg, B. Lundell. Liber 2008. (Cit. Strömberg 2008)

Svensk rätt – en översikt. S. Strömholm, Iustus 2001. (Cit. Strömholm 2001)

Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv. M. Höglund, Jure AB 2008. (Cit Hoglund 2008).

The European Constitutional Project and the Swedish Constitution, U. Bernitz, Jure förlag 2007.

Utländsk litteratur

Algemene wet inzake rijksbelastingen. L.A de Blieck, P. J van Amersfoort, J. de Blieck, E.A.G van de Ouderaa, R. J. Koopman. Kluwer Deventer 2009. (Cit. De Blieck 2009. Sid)

Basisboek belastingen. L. G. M. Stevens. Kluwer, Deventer 2007. (Cit. Stevens 2007)

Beginselen van behoorlijk bestuur. H. F. T. Pennarts. Maklu, Apeldorn Antwerpen 2008. (Cit. Pennarts 2008)

Belastingbeleid, A. H. Kort, G. J. van Leijenhorst. Kluwer, Deventer 2010. (Cit. Kort 2010)

Bestuurlijke boeten in het belastingrecht. F. J. P M. Haas. Kluwer, Deventer 2009. (Cit. Haas 2009)

Belastingcontrole. R. Kamerling.. M. Snippe, Kluwer Deventer 2009. (Cit. Kamerling 2009)

Comparative income taxation. H. Ault and, B. Arnold. Kluwer Law International, 2004. (Cit. Ault 2004)

Comparative tax law. V. Thuronyi, Kluwer International 2003. (Cit. Thuronyi 2003)

De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht. Maastrichtse fiscale symposia 19. Kluwer Deventer 2010. T. W. M. Poolen 2010. (Cit. Poolen 2010)

Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Fiscaael Monografieën, R. H. Happé. Kluwer, Deventer 1996 (Cit. Happé 1996)

Fiscale Handboeken. Formel Belastingrecht. M. W. C. Feteris. 2007 Kluwer, Deventer 2007. (Cit. Feteris 2007)

Fiscale Handboeken. Inleiding tot het belastingrecht, R. E. C. M. Niessen. Kluwer, Deventer 2010. (Cit. Niessen 2010)

Foundations of social choice theory. E. Jon, H. Aanund. Cambridge University 1986 (Cit. Aanund 1986)

Legitimiteit, recht en governance. J.L.M. Gribnau. Kluwer, Deventer 2009. (Cit. Gribnau 2009)

Leemten in de fiscaale rechtsbescherming. A. Hofkamp. Kluwer Uitgeveril Deventer 2006. (Cit. Hofkamp 2006)

Legitimiteit, recht en governance. J.L.M. Gribnau. Kluwer, Deventer 2009. (Cit. Gribnau 2009)

Memo Belastingcontrole. R. N. J Kamerling 2010. Kluwer Deventer 2010.

Met Recht. P. Essers, G. Raaijmakers, G. van der Sangen, A Vordam. Kluwer, Alphen aan den Rijn/Deventer 2009. (Cit. Essers 2009)

Op gelijke voet. Het geschiedenis van de Belastingdienst. T. Pfeil. Kluwer, Deventer 2009. (Cit. Pfeil 2009)

Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union, M.Lang, P. Pistone, J. Schuch & C. Statinger. Kluwer Law International, The Netherlands 2010. (Cit. Lang m.fl. 2010)

Rechterlijke macht: studies over rechtspraak en rechtshandhaving in Nederland. E.R. Muller. C. P. M. Cleirer. Kluwer, Deventer 2006. (Cit. Muller 2006)

Rechtsbetrekking en rechtbeginselen in het belastingrecht. J. L. M. Gribnau. Sanders Instituut. 1998. (Cit. Gribnau 1998)

Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences. S. Khwaja, R. Awasthi, J. Loeprick. The World Bank 2011. (Cit. Kwaja m.fl. 2011)

Risk management and corporate governance. Interconnections in Law, Accounting and Tax. M. van Daelen, C. Van der Elst. Edward Elgar Publishing Limited Cheltenham 2010. (Cit. Van Daelen 2010)

Stichting en fiscus, Kluwer belastingwijzers 13. B. Wessels, K. Schwarz, J. Van de Streek. Kluwer, Deventer 2002. (Cit. Wessels 2002)

Tax Amnesties. J. Malherbe. Kluwer Law International 2011. (Cit. Malherbe 2011)

The economic psychology of tax behavior. Cambridge. E. Kirchler Cambridge University Press 2007.

Gewekt vertrouwen in Europees perspectief, N. Gorissen. SDU Uitgevers, den Haag 2008.

Svenska artiklar

En jämförelse av taxeringsrevision i olika länder. Mats Höglund. Skattenytt 2010. (Cit. Höglund 2010)

Rättsstat och rättssäkerhet i EU. Erik Wennerström. Svensk Juristtidning 2007.

En av Skatteverkets åtgärder för att minska skatteriskerna – fördjupad samverkan. Svensk Skattetidning 2011:5.

Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med storföretagen. Carl Sörensson. Skattenytt 2011.

Skatteförvaltningens kontrollpolicy. Mats Douhan. Svensk Skattetidning 2000:5. (Cit. Douhan 2000)

Skattesystemet måste vara rättvist och förutsebart. Ulrika Brandberg. Advokaten. Nr 5 2008 Årgång 74.

It har gett Skatteverket för stor makt. Carl Lindstrand. DI Debatt. 15 juni 2011.

Nationella avsteg från EU:s stadga om grundläggande rättigheter. Per Hallström. Svensk juristtidning 2002.

Mänskliga rättigheter i EG-skatterätten. Katarina Fast. Svensk skattetidning 2008:2.

Skatteverkets snokande måste prövas rättsligt. Anders Hultqvist. Dagens Industri (Debatt) 20100223.

Rättssäkerhet vid beskattning. Karin Almgren. Svensk skattetidning 1994:5.

Rättsdogmatik som vetenskap. Nils Jareborg. Svensk Juristtidning 2004.

En jämförelse av anståndsbestämmelserna i olika länder. Mats Höglund. Skattenytt 2005.

Utländska artiklar

Art 47. S. Bharatsingh. Het Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2006/4.

A typology of legal transplants: using sociology, legal history and Argentine examples to explain the transplant process. American Journal of Comparative Law, Fall 2003. J. M. Miller. (Cit. Miller 2003)

Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst. J.L.M. Gribnau. Weekblad voor fiscaal recht 2008. Sid 1333.

Comparative Tax Law and Culture. Is tax law culturally specific? Theoretical Inquiries in Law 201007. Lessons from the history of in-come tax law in mandatory Palestine. Assaf Likhovski.

Derdenonderzoeken in internationaal perspectief. E.C.J.M. van der Hel - van Dijk, R.N.J. Kamerling. WFR /6544, 18 september 2003.

”Horizontaal toezicht: een stille revolutie die haar eigen kinderen verslindt.” Prof. dr. P.H.J. Essers 2009. Skriftligt bidrag till CB-kongressen. (Cit. Essers 2009)

Horizontaal toezicht en de trends in de EU. M.W. Kouwenberg. Europese Fiscale Studies 2010/2011.

Horizontal monitoring: Is the Dutch system perfect? D., Schepers 2010. Maastricht University.

Horizontaal toezicht: een relatie met de Belastingdienst op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. W. Vennix Amicorum 30 jaar Hugo Van Geet. 20110505 VGD Liber, 2011.

Informatiegaring door de fiscus. Privacybescherming bij derdenonderzoek. J. de Zeuw 1998 (www.cbweb.nl/downloads_av/av08.pdf)

Inzage in due-diligencerapporten : Een kwestie van fair play. MR. Astrid, K. Sprockelhorst Tijdschrift Accountantadviseur 2005.

Is horizontaal toezicht door de Belastingdienst een effectief toezichtmiddel? R. Vos & J.A. Rouw. Tijdschrift voor Toezicht 2010 (1/4).

Kopij Vakblad voor de MKB-adviseur. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur. M. Adriaansen. (home.orange.nl/adriaansen/Abbb.doc)

Oevering en Sialino-Keen. J.R.R. Oevering. Weekblad fiscaal recht 2008

Patterns of Legal Culture: The Netherlands Compared to Neighboring Germany.. The American Journal of Comparative Law, Vol. 46 1998. Erhard Blankenburg. Sid 2-3 8 (Cit. Blankenburg 1998)

Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, Eucotax Series on European Taxation. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer. Wolters Kluwer GB 2010 (Cit.Lang m.fl. 2010)

Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. Economic Analysis & Policy, Vol. 38 No. 1, March 2008. Birger Nerré. Sid 155.

Svensk praxis

RÅ 1985 2:29.

RÅ 1986 ref. 69.

RÅ 1991 ref. 75.

KamR 8858-07.

KamR 8949-07.

KamR 8243-08 (Mål nr 7066-10).

JO 4832-2008. Beslutsdatum 2009-12-09. Hans-Gunnar Axberger.

Utländsk praxis

Compañia General De Tabacos De Filipinas vs. Collector of Internal Revenue. 275 U.S. 87, 100. 1927. (Oscar Wendell Holmes).

17 Mål 29/69 *Stauder* (1969) ECR 419.

18 Mål 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft* (1970) ECR 1125.

Hoge Raad, 10 december 1974, NJ 1975, 178, Stad Rotterdam.

HR 10 december 1980. V-N, blz. 65.

19 BVerfGE 37, 271.

Volker och Markus Schecke GbR (C-92/09) samt Hartmut Eifert (C-93/09) mot Land Hessen

Svenska websidor

www.skatteverket.se. *Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2010*. Sid 13.

www.skatteverket.se Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 20110331.

www.advokatsamfundet.se. *Advokatsamfundets generalsekreterare om rättssäkerhet och skatter 2008*. Anne Ramberg.

www.havc.se/RuleofLaw.htm. Ambassadör Hans Corell om den varierande definitionen av Rule of Law.

www.infotorgjuridik.se. *Skattetillägg och skatteförfarandelagen*. Mitt i juridiken. Debatt. Claes Sjölin. 20110328.

www.skatteverket.se/download/18.../kap_10.pdf. 10 Överklagande och omprövning – Skatteverket.

www.skattebetalarna.se. *I Skatteverkets kvarnar*, 2009.

www.belastingdienst.nl. *Het derdenonderzoek toegelicht?* 2003

Utländska websidor

www.bundesfinanzministerium.de Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2009

www.belastingdienst.nl. *Horizontaal toezicht*, Belastingdienst 2008.

www.deondernemer.nl. *Belastingdienst verruult wantrouwen door horizontaal toezicht 2011*.

www.belastingdienst.nl *Horizontal monitoring within the medium to very large business segment, Version 1.0*. 20101130.

www.belastingdienst.nl. *Horizontaal toezicht*, Belastingdienst 2008.

www.deloitte.com. *Tax Control Framework*. R. Hoyng, S. Kloosterhof, A. Macpherson. 2009.

<http://www.debeer.nl/wp-content/uploads/2011/05/Horizontaal-toezicht-bijdrage-Wil-Vennix-liber-amicorum-Hugo-Van-Geet.pdf> (Cit. Vennix 2011)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/vat_conferences/tax_control_framework_en.pdf. *From a focus on risks to being in control: a different approach*. TCF 2008. (Cit TCF 2008)

www.belastingdienst.nl *Het derdenonderzoek toegelicht*, Belastingdienst 2011

<http://www.taxcellent.eu>. *Horizontaal toezicht 2010*.

www.belastingdienst.nl. *Horizontaal toezicht, samenwerken vanuit vertrouwen*, 2008.

<http://www.taxcellent.eu>. *Horizontaal toezicht 2010*.

<http://dspace.ou.nl>. *Horizontaal toezicht door de Belastingdienst: Convenanten met zeer grote organisaties, brancheorganisaties en intermediairs*. AG Nijkamp 2010.

<http://www.mazars.nl>. *Horizontaal toezicht, een nieuwe wijze van controleren door de Belastingdienst*. Beatrix den Boer 2009.

Annan utländsk litteratur

Convenant Horizontaal Toezicht, provincie Noord-Brabant & de Belastingdienst 22 januari 2009.

State Secretary of Finance, (2004). Letter to the Parliament, DGB 2004/3005

Nationale ombudsman 9 november 2007, VN 2007/58.11.

OECD, EFTA Tax Intermediaries Study. Workingpaper 6. 200707. Punkt 22.

De Toekomst van de Nationale Rechtsstaat. Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) uit 2002:

Annan svensk litteratur

Rättssäkerhet och effektivitet – en omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? Katarina Fast. Svenskt Näringsliv 2003.

RSFS 2002:33

1 december 2008 (2008/09:328 Rättssäkerhet för enskilda) samt den 25 november 2009 (2009/10:209 Tredjemansrevision).

R-2009/1615.

Skriftlig fråga 2009/10:954 Tredjemansrevision. Camilla Lindberg (fp) till finansminister Anders Borg (m). Svar på skriftlig fråga 2009/10:954. Besvarad: 2010-08-03.

Motion 2009/10:Sk553 Avskaffande av tredjemansrevision.

Skatteverket och Skatterådgivarna, Analys från östra regionen 2010-11-05.

SOU

SOU 1975:75:202.

SOU 1984:54.

SOU 1993:62.

SOU 2010:87.

Propositioner

Prop. 1975/76:209.

Prop. 1985/86:80

Prop. 1987/88:65.

Prop. 1989/90:74

Prop. 1993:94:151.

Prop. 1993:62.

Prop. 1996/97:100.

Prop. 2005/06:169.

Prop. 2010/11:165.

Europadomstolens praxis

Aleksanyan mot Ryssland 46468/06, 2008-12-22

Amann mot Schweiz 27798/95, 2000-02-16

Bisir och Tulus mot Moldavien 42973/05, 2011-05-17

Buck mot Tyskland 41604/98, 2005-04-28

Chappell mot Storbritannien 51 152-A2-A, 1989-03-30

Cremieux mot Frankrike, 1993-02-25.

Darby mot Sverige 17/1989/177/233 14, 1990-10-23

Funke mot Frankrike, 1993-02-25

Halford mot Storbritannien 20605/92, 1997-06-25

Hashman och Harrup mot Förenade kungariket, 1991-11-25

Harju mot Finland 56716/09, 2011-05-15

Heino mot Finland 56720/09, 2011-02-15

Imakayeva mot Ryssland 7615/02, 2006-11-09

Kruslin och Huvig mot Frankrike 11105/84, 1990-04-24

Larissis m.fl. mot Grekland, 1998-02-24

Maestri mot Italien 39748/98, 2004-02-17

Metropolitanska kyrkan Bessarabien m.fl. mot Moldavien, 45701/99, 2001-12-13

Mialhe mot Frankrike, 1993-02-25

Niemietz mot Tyskland 251-B, 1992-12-16

Petri Sallinen och andra mot Finland 50882/99, 2005-09-27

Société Colas Est samt andra mot Frankrike 37971/97 2002-04-16

The Sunday Times mot Förenade kungariket (nr 1), 1979-04-26

Valenzuela mot Spanien 58/1997/842/1048, 1998-07-30

Van Rossem mot Belgien 41872/98, 2004-12-09

Wieser och Bicos Beteiligungen GmbH mot Österrike 74336/01, 2007-10-16

Yordanov mot Bulgarien 56856/00, 2011-11-10

Direktiv

EU-direktiv 77/799/EEC 2011/16/EU från 15 februari 2011, om administrativt samarbete inom området för beskattning.

Intervjuer

Ambassadör och tidigare rättschef Hans Corell,

Professor Anders Hultqvist

Jur. dr Mats Höglund

Skatterevisor på Skatteverket Karl Johansson

Skatterevisor på Skatteverket Tina Konsa Ericsson

Advokat och professor Börje Leidhammar

Advokat och civilekonom Carl Lindstrand

Vd och ägare av Effekt Svenska AB Elias Melki

Professor Gerard Meussen

Professor Christina Moëll

Professor Manfred Mössner

Advokat Peter Nordqvist

Chef för processenheten på Skatteverket Anders Thylin

Bilagor

Avsiktsförklaring, Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan 2011-03-31

Förslag på avsiktsförklaring

Parter

Koncernen X, organisatoriska enheter och dotterbolag som beskattas i Sverige

Skatteverket, storföretagsregionen

Principer

Genom denna avsiktsförklaring bekräftar koncernen X och Skatteverket sin vilja att i en fördjupad samverkan arbeta för att minska koncernens skatterisker och därmed effektivisera hanteringen av koncernens uppgifter vad gäller skatter och avgifter.

Samarbetet bygger på ömsesidig öppenhet, förtroende och tillit.

Det betyder att koncernen:

- åtar sig att genom intern kontroll åtgärda identifierade skatterisker för att säkerställa rätt skatt och avgifter.
- så tidigt som möjligt lyfter frågeställningar kring aktuella eller potentiella skatte- eller avgiftsrisker med Skatteverket samt lämnar relevanta uppgifter.

Det betyder att Skatteverket:

- så snabbt som möjligt hanterar och besvarar koncernens förfrågningar.
- är öppen med sin kunskap om och värdering av koncernen i ett skatteriskperspektiv.
- öppet redovisar relevanta och nödvändiga förbättringsområden i koncernens interna system, rutiner och regler kring skatter och avgifter.

Sekretess

Skatteverket tillämpar gällande sekretesslagstiftning för samarbetet.

Varaktighet, utvärdering och avslut

Avsiktsförklaringen gäller tills vidare. Den ska utvärderas årligen och gemensamt av båda parter. Koncernen och Skatteverket är genom avsiktsförklaringen inte bundet till annat än vad lagstiftningen föreskriver. Båda parter kan när som helst dra sig ur samarbetet. Detta ska föregås av att den part som vill avsluta samarbetet informerar den andra parten om skälen för detta.

Avsiktsförklaring mellan provinser Noord-Brabant och Belastingdienst

Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

De provincie Noord-Brabant, gevestigd te 's-Hertogenbosch, hierbij vertegenwoordigd door mr. A.M. Essed, hierna "provincie Noord-Brabant";

En

De Belastingdienst Oost-Brabant, hierbij vertegenwoordigd door drs. Th.W.M. Poolen, hierna "de Belastingdienst".

Preamble

De provincie Noord-Brabant streeft naar een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle waarbinnen materiële fouten in de aangifte tijdig worden voorkomen (Tax Control Framework, hierna TCF). De Belastingdienst zal de vorm en intensiteit van zijn toezicht afstemmen op dit TCF. Partijen streven op basis van vertrouwen, transparantie en begrip, te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een blijvend inzicht in de actuele fiscale risico's en een snelle en actuele standpuntbepaling binnen de kaders van wet-, regelgeving en jurisprudentie, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop wij met elkaar om wensen te gaan vastgelegd, zowel voor de toekomst als voor de afwikkeling van het verleden.

1. Uitgangspunten

- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing.
- Partijen spreken de intentie uit hun onderlinge relatie te baseren op vertrouwen, transparantie en begrip.
- Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing bij de provincie Noord-Brabant voor alle Rijksbelastingmiddelen en de invordering daarvan.

2. Afspraken tussen de Belastingdienst en de provincie Noord-Brabant

De provincie Noord-Brabant:

- legt actief actuele ingenomen of in te nemen fiscale standpunten van enige omvang, waarbij mogelijk sprake is van fiscale bespreekpunten, voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie;
- verstrekt daarbij zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud inzicht in de feiten en omstandigheden aan de Belastingdienst;
- verstrekt daarbij aan de Belastingdienst haar visie op de rechtsgevolgen behorend bij de feiten en omstandigheden en de ingenomen standpunten;
- bevordert dat desgewenst door medewerkers van de Belastingdienst ook kan worden gesproken met door de Belastingdienst aangewezen medewerkers van de provincie Noord-Brabant en verzorgt daarbij de regie op de communicatie. Hierbij ontmoet het uiteraard geen bezwaar dat de adviseur en/of fiscale medewerker van de provincie Noord-Brabant bij het gesprek aanwezig zijn/is;
- verstrekt gevraagde informatie volledig en eenduidig en doet dat zo snel als mogelijk;
- dient een aangifte over een verstreken tijdvak zo spoedig als mogelijk is na het verstrijken van dat tijdvak in.

De Belastingdienst:

- geeft zo spoedig mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met de provincie Noord-Brabant zijn visie op de rechtsgevolgen;
- streeft daarbij naar een standpuntbepaling binnen 8 weken na ontvangst van het verzoek en zal bij het geven van zijn visie op de rechtsgevolgen rekening houden met deadlines c.q. besluitvormingsprocessen bij de provincie Noord Brabant; indien deze daartoe nopen kan en zal het proces verder worden versneld;
- zal de ingediende aangifte omzetbelasting en loonheffingen zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel als mogelijk in overleg met de provincie Noord-Brabant volgen; de beschikkingen op basis van de opgaven voor het BTW-compensatiefonds zullen op dezelfde voet worden afgegeven;
- zal de fiscaal relevante zaken, waarbij mogelijk sprake is van fiscale discussiepunten die in zijn ogen spelen, (periodiek) bespreken met de provincie Noord-Brabant;
- zal en kan te allen tijde toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd aan de provincie Noord-Brabant, waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld.

3. Periodieke evaluatie en beëindiging

Dit convenant zal jaarlijks worden geëvalueerd onder verantwoording van de Provincie secretaris en Alg meen Directeur van de provincie Noord-Brabant en de voorzitter van het managementteam Belastingdienst Oost-Brabant. Beide partijen kunnen dit convenant met onmiddellijke ingang beëindigen. Zij zullen dat echter niet doen voordat de intentie daartoe schriftelijk is kenbaar gemaakt. Daarbij wordt het voornemen met redenen omkleed. Daarnaast zal beëindiging niet eerder plaatsvinden dan na mondeling overleg, indien door tenminste één der partijen is kenbaar gemaakt dat daarop prijs wordt gesteld.

4. Inwerkingtreding

Dit convenant treedt in werking door ondertekening door beide partijen de dato 22 januari 2009. Namens d provincie Noord-Brabant Namens de Belastingdienst

Mr. A.M. Essed Drs. Th.W.M. Poolen

Drs. W.G.H.M. Rutten H.P.M. Kamps RA