

<b>Målnummer:</b>	6634-06	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2007-09-28		
<b>Rubrik:</b>	Kammarrätt har inte ansetts skyldig att sakpröva en överklagad dom om tillstånd till åtgärder enligt lagen om tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet när åtgärderna redan verkställts vid tiden för kammarrättens prövning.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 5 § och 8 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet</li><li>• 10 § andra stycket och 18 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1986 ref. 150</li><li>• RÅ 1991 ref. 58</li><li>• RÅ 1996 ref. 97</li><li>• RÅ 1997 ref. 24</li><li>• RÅ 1997 ref. 68</li><li>• RÅ 2002 ref. 40</li><li>• NJA 1977 s. 573</li><li>• NJA 1989 s. 502</li></ul>		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos länsrätten yrkade Skatteverket att beviljas tillstånd att genomföra vissa åtgärder enligt lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, TVL. Skatteverket yrkade därvid att länsrätten skulle besluta att revision fick genomföras i T-bolaget AB:s (bolaget) verksamhetslokaler i Göteborg, utan att bolaget underrättades om att revision skulle ske (s.k. överraskningsrevision), att Skatteverket skulle få eftersöka och omhänderta handlingar som omfattades av revisionen i bolagets verksamhetslokal, att Skatteverket skulle få eftersöka och omhänderta handlingar som omfattades av revisionen i annat utrymme än bolagets verksamhetslokal, varmed avsågs bolagets arkivutrymme på annan plats, alternativt hos revisor eller bokföringsbyrå, att handlingarna i målet inte skulle kommuniceras med bolaget innan dom hade meddelats, samt att delgivning av domen skulle ske först i samband med verkställighet och då genom verkets försorg. Till grund för sin ansökan anförde Skatteverket bl.a. följande. Skatteverket har anledning att anta att bolaget och/eller dess ägare H.W. och P.W. har varit ägare av kapitalförsäkringar som, genom en komplicerad transaktionskedja avseende aktier i det svenska IT-bolaget Qeyton Systems AB (Qeyton), har tillförts en vinst om drygt 400 miljoner kronor utan några beskattningskonsekvenser. Skatteverket har utrett att bolaget har varit ägare av Qeyton-aktier, vilka har överförts till depåer tillhörande Premier Life Ltd (Premier Life). Qeyton-aktierna flyttades under åren 1999 och 2000 mellan olika depåer och vid olika tidpunkter. Qeyton såldes i maj 2000 till den amerikanska nättillverkaren Cisco Systems Inc (Cisco) för cirka 7,3 miljarder kronor. Större delen av beloppet utgjorde realisationsvinst. Likviden utgjordes av aktier i Cisco, varvid varje aktie i Qeyton betalades med cirka 4,8 aktier i Cisco. De sålunda utbytta aktierna togs den 5 juli 2000 ut från en depå tillhörig Premier Life och överfördes till den amerikanska investmentbanken Morgan Stanleys kontor i London. Skatteverket har inte kunnat utreda vad som har hänt med Cisco-aktierna efter överföringen till den amerikanska investmentbanken. Värdet av de Qeyton-aktier som förvärvades med aktier i Cisco var dock vid försäljningstidpunkten cirka 425 miljoner kronor. För att kunna utreda resterande del av transaktionskedjan krävs tillgång till de

handlingar för denna tid som finns hos bolaget. Skatteverket beslutade den 9 maj 2006 om revision hos bolaget och begärde i samband härmed att få ta del av visst räkenskapsmaterial avseende räkenskapsåren 1998 och 1999. Då bolaget uppgav att det inte ämnade tillhandahålla de begärda handlingarna beslutades att skjuta upp revisionstillfället. Verket förelade därefter den 4 juli 2006 bolaget att inkomma med handlingar avseende nämnda räkenskapsår, bl.a. specifikation över investeringar i aktier och samtliga depå- och kontoutdrag. Bolaget anser att Skatteverket inte med stöd av 3 kap. 5 § taxeringslagen (1990:324), TL, kan förelägga bolaget att inkomma med begärda handlingar för åren 1998 och 1999. Av 3 kap. 12 § TL framgår emellertid bl.a. att den reviderade skall tillhandahålla revisorn de handlingar och upplysningar som behövs för revisionen. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär detta att bolaget är skyldigt att tillhandahålla de uppgifter och handlingar som Skatteverket anser är nödvändiga för revisionen, oavsett vilket taxeringsår som avses. Av inkomstdeklarationerna för H.W. och P.W. för taxeringsåren 2000 och 2001 har konstaterats att deras förmögenhet ökade med 250 miljoner kronor vardera mellan de två taxeringsåren. Realisationsvinster på aktier och andra värdepapper har enligt deklarationerna för taxeringsåret 2001 uppgått till vardera cirka 25-35 miljoner kronor. Övrig information om vad som föranlett den kraftiga förmögenhetsökningen saknas. H.W. och P.W. har genom ovanstående förfaringsätt begagnat sig av ett mycket systematiskt förfarande i syfte att försvåra kontrollen av, och i förlängningen undkomma beskattning av realisationsvinst vid försäljning av de Qeyton-aktier som de innehade och ägde. Syftet med transaktionskedjan har varit att dölja ägandet av Qeyton-aktierna och fråga har varit om ett mycket omfattande skatteundandragande. Skatteverket misstänker att bolagets företrädare har lämnat oriktiga uppgifter beträffande aktieförsäljningarna och därmed kan skattebrott föreligga. Mot denna bakgrund föreligger en påtaglig risk att företrädarna för bolaget kommer att försöka undanhålla eller förvanska räkenskapsinformationen för denna verksamhet. De skäl som talar för bifall till Skatteverkets yrkanden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär.

Länsrätten i Göteborg (2006-08-31, ordförande Schiller) yttrade: Enligt 5 § TVL får revision, i de delar den inte utan svårigheter kan genomföras på någon annan plats, genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas. Åtgärden får genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske, om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas. - Om riskbedömningen sägs i förarbetena till TVL (prop. 1993/94:151 s. 102 och s. 154-155) att den måste ske efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Som exempel på omständigheter som kan tyda på sabotagerisk nämns tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden. - Av 6 § TVL framgår att då revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §, får handling som omfattas av revisionen eftersökas där och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns en påtaglig risk att handlingen undanhålls, förvanskas eller förstörs. Av 14 § andra stycket TVL framgår att beslut enligt 6 § fattas av granskningsledaren. - Enligt 8 § TVL får handlingar som omfattas av revision, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte är den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. Om det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls, förvanskas eller förstörs får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske. - I förarbetena (prop. 1993/94:151 s. 106) anges att eftersökande och omhändertagande av handlingar på annan plats än i verksamhetslokalerna typiskt sett kan sägas tillhöra de mer integritetskränkande åtgärderna varför proportionalitetsprincipen här kommer

att få en stor betydelse. Eftersom detta innebär att vikten av åtgärden skall uppväga det intrång eller annat men som åtgärden innebär för den reviderade, bör möjligheten således tillämpas med försiktighet. - I 4 § TVL stadgas att ett beslut om åtgärd får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller det men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. - I 3 kap. 5 § TL anges att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering. - Länsrätten gör följande bedömning. - Genom Skatteverkets revision har framkommit att bolagets ägare, H.W. och P.W., mellan taxeringsåren 2000 och 2001 ökade sin personliga förmögenhet med cirka 250 miljoner kronor per person. Skatteverket har uppgett att H.W. och P.W. endast har redogjort för en mindre del av förmögenhetsökningen. Av utredningen i målet framgår bl.a. att bolaget har ägt Qeyton-aktier som genom en serie transaktioner flyttats mellan olika depåer och som har genererat realisationsvinst i samband med försäljningen av Qeyton till Cisco. Skatteverket har endast kunnat följa transaktionskedjan till en investmentbank i London och har begärt in handlingar från bolaget hänförliga till räkenskapsåren 1998 och 1999. Bolaget har emellertid vägrat att utlämna eller visa upp de begärda handlingarna med hänvisning till att Skatteverket endast har möjlighet att fatta beslut om eftertaxering för år 2000 och framåt och därför inte kan begära in handlingar som rör åren 1998 och 1999. Länsrätten delar härvid Skatteverkets bedömning att verket med stöd av 3 kap. 5 § TL har möjlighet att utfärda föreläggande om att bolaget skall inkomma med nämnda handlingar eftersom dessa kan behövas för kontroll av senare års taxeringar. Med hänsyn till omfattningen av det skatteundandragande som kan antas föreligga anser länsrätten att det finns en påtaglig risk för att de handlingar för räkenskapsåren 1998 och 1999, som Skatteverket har begärt att få ta del av, undanhålls, förvanskas eller förstörs om inte s.k. överraskningsrevision får ske i bolagets verksamhetslokal. Det finns därmed skäl att genomföra revision i verksamhetslokalen utan bolagets medgivande och utan att det underrättas om denna i förväg. - Vad gäller Skatteverkets ansökan om att handlingar som omfattas av revisionen skall få eftersökas och omhändertas i bolagets verksamhetslokal, framgår av 6 § jämförd med 14 § TVL, att sådant beslut fattas av granskningsledaren då revision genomförs i den reviderades verksamhetslokal med stöd av 5 § TVL. Det ankommer således inte på länsrätten att pröva denna fråga. - Skatteverket har även yrkat att verket skall få eftersöka och omhänderta handlingar som omfattas av revisionen i annat utrymme än bolagets verksamhetslokal, varmed avses bolagets arkivutrymme på annan plats, alternativt hos revisor eller bokföringsbyrå. Enligt 8 § TVL gäller att sådant tillstånd får meddelas om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i dessa utrymmen. Skatteverket har inte anfört uppgifter till stöd för att handlingarna inte skulle befinna sig i bolagets verksamhetslokal. Med hänsyn till de begärda handlingarnas beskaffenhet och ålder finns det emellertid skäl att anta att åtminstone kopior av dessa förvaras i något arkivutrymme utanför bolagets verksamhetslokal eller hos bolagets revisor. Mot denna bakgrund, och då det även här föreligger en påtaglig risk för att handlingarna undanhålls eller förvanskas, anser länsrätten att tillstånd enligt 8 § TVL skall ges under förutsättning att handlingarna inte återfinns i bolagets verksamhetslokal. Åtgärden får vidtas utan föregående underrättelse till bolaget. - De beskrivna åtgärderna innebär ett intrång i bolagets verksamhetslokal och eventuellt i ytterligare annat utrymme där handlingar förvaras samt medför sannolikt olägenheter för bolaget. Med hänsyn till risken för undanhållande eller förvanskning av handlingar, samt då Skatteverket gjort sannolikt att åtgärderna är nödvändiga för att fastställa en korrekt taxering genom eftertaxering, får skälen för åtgärderna anses uppväga det intrång eller men i övrigt som åtgärderna kan innebära för bolaget. - Länsrätten beslutar att Skatteverket med stöd av 5 § TVL får genomföra revision i bolagets verksamhetslokal och att handlingar som omfattas av revisionen enligt 8 § TVL får eftersökas och omhändertas i bolagets arkivutrymme på annan plats, alternativt hos revisor eller bokföringsbyrå, under förutsättning att de sökta handlingarna inte återfinns i verksamhetslokalen. - Länsrätten avvisar

Skatteverkets ansökan om tillstånd att eftersöka och omhänderta handlingar i bolagets verksamhetslokal. - Åtgärderna får företas utan att bolaget underrättas i förväg. - Länsrättens dom och Skatteverkets ansökan skall tillställas bolaget först i samband med verkställighet.

Bolaget överklagade hos kammarrätten och yrkade att länsrättens dom skulle undanröjas samt att bolaget skulle tillerkännas ersättning för kostnader i kammarrätten. Bolaget anförde bl.a. följande. Att handlingar skulle förvanskas eller fördärvas är absurt. Skatteverket har under många år utrett de aktuella transaktionerna. Att i nuläget påstå att det uppkommer sabotagerisk är därför löjväckande. Att Skatteverket velat tillgripa tvångsåtgärder är snarare föranlett av tidspress. Bolaget har inte på något sätt vägrat att ge ut material som efterfrågats. Skatteverket har dock inte haft fog för att efterfråga material och handlingar som ligger utanför eftertaxeringsperioden utan att ha påbörjat en revision av åren 2000 och 2001.

Kammarrätten i Göteborg (2006-10-06, Bodin, Kihlgren, referent, Persson) yttrade: Länsrätten beslutade den 31 augusti 2006 att Skatteverket fick genomföra revision i bolagets verksamhetslokal utan att bolaget underrättades i förväg. Beslutet har därefter verkställts. Den fråga som omfattas av länsrättens prövning har därmed förfallit och målet skall därför avskrivas. - På grund av kammarrättens ställningstagande och eftersom ingen annan grund för att bevilja ersättning för kostnader i målet föreligger skall yrkandet om ersättning för kostnader avslås. - Kammarrätten avskriver målet. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens beslut och återförvisa målet till kammarrätten för prövning i sak. Vidare yrkade bolaget ersättning för kostnader i Regeringsrätten. Bolaget anförde bl.a. följande. Kammarrättens ställningstagande ter sig anmärkningsvärt med hänsyn till de många aspekter som rättssäkerhetsbegreppet inrymmer. Den viktigaste aspekten är bolagets ovillkorliga rätt till domstolsprövning av tvångsåtgärder. Att revisionen genomförts utgör på inget sätt hinder mot en prövning av de företagna tvångsåtgärderna som sådana. Bolaget har inte fått prövat hur tvångsåtgärderna står sig i förhållande till behovs- och proportionalitetsprinciperna. Skatteverkets framställan innehåller en rad felaktiga påståenden som bolaget varken i länsrätt eller i kammarrätt fått möjlighet att bemöta. - I sammanhanget skall också det utredningsansvar som följer av 8 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) observeras. Förvaltningsdomstolarna skall se till att ett mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Detta gäller även kammarrätten i förevarande mål. Granskningen i bolagets lokaler innebär ett sådant intrång som omfattas av skyddet mot husrannsakan och liknande intrång i 2 kap. 6 § regeringsformen. Bolaget är ett fåmansföretag med endast tre anställda, varav två är delägare. Det finns således en stark koppling mellan delägare och bolag. I bolagets lokaler förvaras också en hel del för delägarna privat dokumentation. Revisionen har dessutom inneburit en rad olägenheter för bolaget. Utöver den integritetskränkning som bolaget genomlidit har även bolagets goodwill skadats.

Skatteverket bestred ändring av kammarrättens beslut och anförde bl.a. följande. Det får anses ligga i sakens natur att frågan om en redan beviljad och därpå verkställd åtgärd inte kan ligga till grund för en meningsfull domstolsprocess. Hinder för sakprövning har i praxis ansetts föreligga i liknande fall. Jämförelser bör kunna göras med vissa beslut om tvångsåtgärder i brottmåls-sammanhang. Exempel på att talan inte upptagits till sakprövning är NJA 1977 s. 573 och NJA 1989 s. 502. När undantag i andra fall gjorts har omständigheter förelegat som ansetts innebära ett berättigat intresse för den enskilde av en överprövning i högre instans alternativt att prövningen haft en tydlig, om än indirekt, rättslig betydelse. - Även inom förvaltningsprocessen förekommer mål om tvångsåtgärder. Åtgärderna är av skiftande karaktär och

det kan utanför skatteområdet röra sig om starkt ingripande åtgärder med inslag av frågor om personlig integritet. I detta fall är det fråga om ett domstolssanktionerat tvång mot enskild som dock saknar djupgående personliga inslag. Revision utgör en möjlig beståndsdel, en utredningsåtgärd, i ett ärende om beskattning. Sådana förvaltningsärenden avslutas genom beslut, vilka kan innebära ändring till den enskildes nackdel eller fördel eller utebliven ändring. Den enskilde kan föra talan mot beskattningsbeslutet i förvaltningsdomstol. Alla skatterättsligt relevanta omständigheter kan föras fram i det sammanhanget.

Regeringsrätten (2007-09-28, Lavin, Dexe, Stävberg, Fernlund, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet gäller om en kammarrätt är skyldig att sakpröva ett överklagande av en länsrätts beslut att ge tillstånd till åtgärder enligt TVL trots att åtgärderna redan verkställts vid tiden för kammarrättens prövning.

I förevarande fall innefattar det avgörande som överklagats ett beviljande av revision av ett bolag i dess verksamhetslokal utan föregående underrättelse. Beslutet har fattats av domstol. Utredningen i målet visar inte att bolaget, sedan åtgärderna ifråga har verkställts, har ett beaktansvärt intresse av att i efterhand få beslutet överprövat av ytterligare en domstolsinstans. Bolagets överklagande skall därför avslås.

Det finns inte skäl att bevilja bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten. Yrkandet härom skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten avslår yrkandet om ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2007-05-30, föredragande Hedberg, målnummer 6634-06

---

**Sökord:** Särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet; Förvaltningsprocess onyttiga besvär

**Litteratur:** Wennergren, Förvaltningsprocesslagen m.m., 5 u. 2005, s. 300-306

---