

Målnummer: 3122-95 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 1995-09-28

Rubrik: Fråga om tillräckliga skäl förelegat för åtgärder enligt 5-8 §§ lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (s.k. överraskningsrevision); m.m.

Lagrum:

- 5-8 §§ samt 14 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
- 10 § andra stycket 3 förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Rättsfall:

REFERAT

Skattemyndigheten i Uppsala län yrkade hos länsrätten att revision enligt 5 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, TVL, skulle få genomföras i S-H Handelsbolags (bolagets) verksamhetslokal utan att den reviderade underrättades om att revision skulle ske. - Skattemyndigheten yrkade vidare att handlingar som omfattades av revisionen skulle få eftersökas och omhändertas enligt 7 och 8 §§ samma lag, i dels nämnda verksamhetslokal, dels hos bolagets revisionsbyrå. - Slutligen yrkade skattemyndigheten att länsrätten inte skulle delge bolaget beslutet utan att det fick delges i samband med verkställigheten, då syftet med åtgärden annars inte skulle uppnås, samt att länsrättens beslut skulle omfattas av sekretess i avvaktan på verkställigheten. - Skattemyndigheten anförde som grund för sina yrkanden i huvudsak följande. - Den 16 maj 1995 beslutade skattemyndigheten om revision av bolaget. Beslutet hade inte delgetts bolaget. - Vid taxeringen 1993 och 1994 hade bolaget redovisat en bruttovinst på 53,9 resp. 47,2 procent, vilket avvek 60-70 procent från vad som var normalt för branschen. Detta tydde på att samtliga intäkter inte redovisats. Polisen bedrev under januari och februari 1995 spaning mot bolagets verksamhet vid 15 tillfällen, varvid framkom att personer som inte var ägare till bolaget arbetat i verksamheten. Det kunde antas att svart arbetskraft anlåtats. Således hade från länsstyrelsens sociala enhet, som handhade utskänkningstillstånd, inhämtats uppgift att en person arbetat i verksamheten i fyra år. Någon kontrolluppgift avseende lön till henne för inkomståret 1993 eller 1994 hade inte inkommit. Bolaget uppgav till kronofogdemyndigheten att bolaget haft en person anställd på halvtid sedan den 1 januari 1995 och att denne ersatts med 4 750 kr brutto per månad samt att skatt enligt tabell innehållits för personen ifråga. Polisens spaning mot bolaget innefattade även kundräkning, som använts för att göra en bedömning av huruvida den omsättning som redovisats i samband med mervärdesskattedeclarationerna överensstämde med den faktiska omsättningen. Skattemyndigheten beräknade med utgångspunkt från de uppgifter som framkom vid spaningen att omsättningen för januari-februari 1995 översteg den redovisade omsättningen för de sex föregående redovisade perioderna med mellan 20 och 80 procent. - Vid 1994 års taxering gjorde skattemyndigheten en s.k. kontantberäkning för delägarna, vilken visade ett underskott uppgående till ca 240 000 kr. Bolaget förklarade kontantunderskottet med att delägarna fått lån bl.a. från ej namngivna släktingar. Skattemyndigheten valde att inte skönsmässigt höja delägarnas taxerade inkomst vid 1994 års taxering. - Trots anmaning inkom inte bolaget med uppbördsdeklarationer för uppbördsperioderna februari och mars 1995. - Bolaget inkom inte med någon mervärdesskattedeclaration för redovisningsperioden januari-februari 1995. Deklarationen skulle ha inlämnats

den 5 april 1995. Ett skönsbeskattningsbeslut avseende perioden hade fattats den 10 maj 1995. - Skattemyndigheten åberopade som skäl för revision i verksamhetslokalen att som en del av granskningen skulle ingå att utföra lager- och kassainventering, att kontrollera kassarutiner, kassaapparaters programmering samt identifiera anställd personal. Dessa kontroller kunde inte utföras på annan plats än i bolagets verksamhetslokal. - Skattemyndigheten åberopade som skäl för eftersökande i verksamhetslokalen att det torde kunna antas att handlingar som skulle omfattas av revisionen, såsom kassakontrollremsor, kassabokföring, arbetstidsschema för personal m.m. skulle återfinnas i verksamhetslokalen. - Skattemyndigheten åberopade som skäl för eftersökande hos bolagets revisionsbyrå att revisionsbyrån inför 1995 års taxering ansökt om och beviljats s.k. byråanstånd beträffande deklaration för bolaget och delägarna och att det fanns grund att anta att i vart fall en del av bolagets räkenskapshandlingar kunde återfinnas i revisionsbyråns lokaler. Med hänvisning till vad som anförts ovan ansåg skattemyndigheten att det förelåg en påtaglig risk att handlingar som skulle omfattas av revisionen undanhölls eller förvanskades. - Skattemyndigheten kompletterade härefter sin framställan och anförde därvid i huvudsak följande. Den 16 maj inkom anonyma uppgifter till skattemyndigheten per telefon, enligt vilka bolaget var i färd med att avyttra verksamheten och bolaget erbjudits ett visst belopp för verksamheten, varav en del "svart". Även kronofogdemyndigheten fick under veckan 15-19 maj 1995 anonyma telefonsamtal rörande bolaget, varvid gjorts gällande att oegentligheter förekommit på restaurangen - ej närmare preciserat - och att verksamheten skulle komma att överlåtas liksom hyreskontrakt avseende lokalen.

Länsrätten i Uppsala län (1995-05-23, ordförande Vaks) yttrade: Enligt 5 § andra stycket TVL får revision genomföras i den reviderades verksamhetslokaler utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske, om det finns en påtaglig risk för att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas. - Enligt 7 § TVL får när revision inte genomförs i den reviderades verksamhetslokaler, handling som omfattas av revisionen eftersökas i verksamhetslokalerna och omhändertas för granskning om -:--: 2. det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas. - Om förutsättningarna i första stycket 2 är uppfyllda, får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske. - Av 8 § samma lag följer att handlingar som omfattas av revision får, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns i lokalen, på förvaringsplatsen eller i utrymmet. I fall som avses i denna paragraf gäller 7 § andra stycket. - Länsrätten gör följande bedömning. - Skattemyndigheten har gjort gällande att det föreligger en påtaglig risk att handlingar som omfattas av revisionen undanhålls eller förvanskas. En förutsättning för en tillämpning av 5, 7 och 8 §§ TVL är att en sådan påtaglig risk i lagens mening föreligger. Av förarbetena till TVL (prop. 1993/94:151 s. 102) framgår bl.a. följande. "Enligt förslaget bör det för att reglerna vid sabotagerisk skall få tillämpas i regel krävas att det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska handlingar som får granskas. Riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan. Med uttrycket påtaglig risk avses inte att det skall vara fråga om en mer överhängande risk utan att risken i det enskilda fallet skall kunna beläggas. Risken skall således vara individualiserad och inte enbart allmän. Även om en rad omständigheter av mer allmän karaktär kan beaktas vid bedömningen bör det således finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk." Omständigheter som kan tyda på sabotagerisk kan enligt nämnda prop. s. 154 bl.a. vara - om bolaget eller dess företrädare försöker undandra sig sina skyldigheter - tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden m.m. - Omständigheter som kan tyda på sabotagerisk som åberopats i målet är avvikande bruttovinst från vad som är normalt i branschen, kontantunderskott, tecken på svart arbetskraft,

avsaknad av vissa uppbörds- och mervärdesskattedeclarationer, anonyma telefonsamtal m.m. För att så ingripande åtgärder som en s.k. överraskningsrevision m.m. skall få vidtas, får enligt lagens förarbeten anses framgå att kraven på att skattemyndigheten visar att sabotagerisk föreligger får ställas relativt högt. - Vid en samlad bedömning finner länsrätten att skattemyndigheten inte har visat tillräckliga skäl för att en individualiserad risk eller annan konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk kan anses föreligga. Skattemyndighetens ansökan skall därför avslås. - Skattemyndighetens yrkande att länsrättens beslut delges först i samband med verkställigheten samt att beslutet omfattas av sekretess i avvaktan på verkställighet får anses gälla ett yrkande intill dess domen vunnit laga kraft. Länsrätten finner dock inte skäl att frångå huvudregeln enligt 31 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) enligt vilken delgivning med part av beslutet skall ske. Yrkandet om delgivning först i samband med verkställighet skall därför avslås. - Vad avser sekretessfrågan gäller att beträffande uppgifter som domstolen tar in i domen upphör eventuell sekretess att gälla om inte domstolen i domen förordnar att sekretessen skall bestå. Själva domslutet får inte omfattas av sekretess om det inte är oundgängligen påkallat av något intresse av synnerlig vikt, t.ex. rikets säkerhet. Länsrätten finner inte att förutsättningar föreligger att förordna om sekretess i målet och avslår yrkandet härom. - Länsrätten avslår skattemyndighetens ansökan.

Skattemyndigheten överklagade och vidhöll sin talan samt yrkade därtill inhibition av länsrättens beslut att handlingarna i ärendet skulle delges bolaget på sedvanligt sätt och inte först i samband med verkställigheten. Skattemyndigheten anförde till stöd för inhibitionsyrkandet bl.a. att syftet med skattemyndighetens framställan och överklagande till kammarrätten skulle uppenbart vara förfelat om handlingarna tillställdes bolaget innan kammarrätten slutligen avgjort ärendet. Skattemyndigheten anförde vidare bl.a. följande. Vad gällde bolagets bruttovinst låg den långt under vad som var normalt och den var fallande. För taxeringsåret 1993 kunde de oredovisade intäkterna beräknas uppgå till mellan 180 000 kr och 630 000 kr och för taxeringsåret 1994 till mellan 450 000 kr och 1 070 000 kr. Vid den ursprungliga ansökan hade bolaget inte kommit in med mervärdesskatteredovisning för perioden januari-februari 1995. Med stöd av polisspaning har omsättningen, vid en försiktig beräkning, beräknats uppgå till 271 000 kr. I bolagets numera inlämnade mervärdesskattedeclaration för denna period redovisades en omsättning på 181 478 kr. Av uppgifter från skilda håll framgick att bolaget haft svart arbetskraft anställd. Då bolaget inte lämnat uppbördsredovisning och anledning fanns att misstänka att svart arbetskraft anlåtats var det av synnerlig vikt att skattemyndigheten gavs tillfälle att eftersöka anteckningar, arbetsscheman och eventuell sidoordnad bokföring. Information om oredovisade intäkter och svarta löner i en restaurang erhöles normalt bl.a. från kassaapparatus kontrollremisor och minnesfunktion, sidoordnad bokföring m.m. Det var även av synnerlig vikt att en lagerinventering kunde erhållas. För att informationen skulle kunna erhållas måste revisionen genomföras i verksamhetslokalerna. Den information som var av intresse i sammanhanget var normalt mycket lätt att undanhålla eller förvanska. För att undvika den påtagliga risken för sådan åtgärd var det av mycket stor vikt att revisionen skulle genomföras utan att bolaget först underrättades. Starka indicier i förevarande mål tydde på att betydande belopp undandragits från beskattning. Vidare utvisade de uppgifter som framkommit i samband med förgranskningen att bolaget i vart fall undandragit sig sina skyldigheter i fråga om uppbördsredovisning.

Kammarrätten i Stockholm (1995-05-26, Wennerholm, Eriksson, referent, Halme) yttrade: En utgångspunkt för bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) och i TVL är att revision skall ske i samverkan med den skattskyldige (prop. 1993/94:151 s. 77). I 4 § TVL finns den s.k. proportionalitetsprincipen inskriven. Däri stadgas att beslut om åtgärd enligt TVL får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. Detta innebär bl.a. att en åtgärd

inte får vara mer omfattande eller pågå under längre tid än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden (prop. 1993/94:155 s. 77). I förevarande fall har förordnats om revision hos bolaget utan - såvitt framgår av handlingarna - någon som helst kontakt tagits med detta.

Revisionsförordnandet avser uppgiftsskyldighet, mervärdesskatt, arbetsgivaravgift och källskatt. Förordnandet avser inte revision av uppgifter på medium för automatisk databehandling. Det avser inte heller kassainventering. I övrigt har inte givits någon begränsning vare sig till tid eller i övrigt. - Som skäl för att revision skall få ske i bolagets lokaler har skattemyndigheten angivit att det finns en påtaglig risk att bolaget kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas. Skattemyndigheten har härvid hänvisat till att bolaget redovisat låg bruttovinst, att det kan antas att bolaget anlitat svart arbetskraft, att kundräkning talar för att omsättningen redovisats med ett belopp som kan "beräknas" för januari-februari 1995 ha överstigit den redovisade omsättningen för de sex föregående redovisade perioderna med mellan 20 och 80 procent. Myndigheten har också upplyst att uppbördsdeklarationer inte lämnats för januari-februari 1995. Skattemyndigheten har vidare hänvisat till att delägarna enligt kontantberäkning vid 1994 års taxering redovisade ett kontantunderskott om 240 000 kr, men att sedan viss förklaring lämnats den skattskyldig inte skönstaxerades. Skattemyndigheten har vidare hänvisat till vissa anonyma uppgifter. - Kammarrätten, som tar upp målet till slutligt avgörande, gör beträffande yrkandet om revision i verksamhetslokalerna följande bedömning. - Revisionen avser inte inkomsttaxeringen. Ett kontantunderskott för beskattningsåret 1993 som inte föranlett någon åtgärd kan inte anses utvisa att det nu föreligger en påtaglig risk av det slag som skattemyndigheten gör gällande. Enligt kammarrättens mening kan inte heller överifierade anonyma uppgifter, som inte stöds konkret av andra uppgifter, anses tillräckliga för yrkad åtgärd. Övriga av skattemyndigheten åberopade omständigheter utgör skäl för en granskning. De kan dock inte anses indikera att bolaget inte skulle samverka vid en sådan. - Beträffande yrkandet om eftersökande och omhändertagande av handlingar gör kammarrätten följande bedömning. - Beträffande bolaget gör kammarrätten samma värdering som ovan angivits. Såvitt avser revisionsbyrå kan kammarrätten över huvud tagit inte finna att skattemyndigheten angivit något som ger anledning att anta att denna inte skulle samverka vid en granskning. - Såvitt avser tredjehandsyrkandet delar kammarrätten länsrättens bedömning. Kammarrätten avslår överklagandet.

RSV överklagade och yrkade att revision enligt 5 § lagen TVL skulle få genomföras i bolagets verksamhetslokal utan att den reviderade skulle underrättas om att revision skulle ske. RSV yrkade vidare att handlingar som omfattades av revisionen skulle få eftersökas och omhändertas enligt 7 och 8 §§ samma lag dels i nämnda verksamhetslokal, dels hos bolagets revisionsbyrå. Slutligen yrkade RSV att handlingarna i målen i Regeringsrätten och underinstanserna skulle delges bolaget först i samband med verkställigheten, då syftet med åtgärden annars inte skulle uppnås, samt att besluten skulle omfattas av sekretess i avvaktan på verkställigheten.

Till stöd för yrkandet åberopade RSV de grunder som skattemyndigheten anförde i länsrätten och kammarrätten. Utöver vad däri anförts framhöll RSV i huvudsak följande omständigheter. Bolagets verksamhet uppvisade en låg bruttovinst. Inkomster av betydande omfattning fick antas ha utslutits ur bolagets redovisning. Att så var fallet styrktes av de uppgifter som framkommit vid polisspaning och som stämts av mot bolagets mervärdesskatteredovisning. Att inkomster utslutits ur redovisningen medförde dels att bolaget undandrog sig sin skyldighet att betala mervärdesskatt, dels att verksamhetens resultat, för vilket delägarna är skattskyldiga, redovisades till för lågt belopp. Det fanns vidare anledning att anta att svart arbetskraft anlitats, och att bolaget inte hade inkommit med uppbördsdeklaration för februari och mars 1995. En kontantberäkning vid 1994 års taxering visade underskott för delägarna. Information om oredovisade intäkter och svarta löner i en restaurang erhöles normalt från kassaapparaten m.m. och en kassainventering. Det var även av

synnerlig vikt att en lagerinventering kunde erhållas. För att skatterevisorn skulle få tillgång till ovannämnda slag av information måste revisionen genomföras i verksamhetslokalerna. Det förelåg även skäl för eftersökande av handlingar hos bolagets revisionsbyrå. Inför 1995 års taxering hade byrån ansökt om och beviljats byråanstånd vad gällde bolagets uppgiftsskyldighet. Det kunde därför antas att delar av räkenskapshandlingarna förvarades hos byrån. Det fanns risk att handlingarna skulle återlämnas till bolaget och att de därefter kunde komma att undanhållas eller förvanskas, om de inte fick eftersökas samtidigt med att handlingar eftersöktes hos bolaget. - Den information som var av intresse i sammanhanget var normalt mycket lätt att undanhålla eller förvanska. För att undvika den påtagliga risk som fanns för att handlingar av ovan angivet slag skulle komma att undanhållas eller förvanskas var det av mycket stor vikt att revisionen genomfördes utan att bolaget först underrättades. - RSV tillade vidare att revisionen omfattade inkomsttaxering i så måtto att den omfattade bolagets skyldighet att lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering, men eftersom handelsbolag inte var ett självständigt inkomstskattesubjekt var det inte möjligt att förordna om taxeringsrevision avseende bolaget.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-09-28, Björne, Tottie, Sjöberg, Lavin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten har med stöd av 10 § andra stycket 3 förvaltningsprocesslagen (1971:291) underlåtit att kommunicera handlingarna i målet med bolaget.

Enligt 5 § första stycket TVL får revision genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, såvida revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Detsamma gäller om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas. Om den nämnda risken föreligger får också enligt andra stycket i paragrafen åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske.

Vid prövningen av frågan om det föreligger risk för undanhållande eller förvanskning gäller enligt förarbetena att riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning men att risken skall kunna beläggas i det enskilda fallet. Som exempel på omständigheter som kan tyda på sådan risk nämns i förarbetena bl.a. tecken på att den reviderade eller hans företrädare försöker undandra sig sina skyldigheter och tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden (prop. 1993/94:51 s. 102 och 154 f).

Mot bakgrund av vad RSV anfört om revisionens inriktning finner Regeringsrätten att revisionen inte utan svårigheter kan genomföras på annan plats än i bolagets verksamhetslokaler. Vad som anförts får också anses visa att det föreligger en påtaglig risk för att bolaget kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas om tillfälle ges. Fog finns därför att tillåta att åtgärden genomförs utan att bolaget underrättas i förväg. RSV:s talan i dessa hänseenden skall alltså enligt 5 § TVL bifallas.

RSV har härutöver yrkat att beslut skall meddelas om att handlingar som omfattas av revisionen får eftersökas och omhändertags dels i bolagets verksamhetslokaler, dels hos bolagets revisionsbyrå.

Såvitt angår det första yrkandet gäller, när revision genomförs i den reviderades verksamhetslokal med stöd av 5 § TVL, enligt 6 § samma lag att handlingar som omfattas av revisionen får eftersökas i verksamhetslokalen och omhändertags där, bl.a. om det finns en påtaglig risk att handlingarna undanhålls eller förvanskas. Beslut enligt 6 § TVL fattas enligt 14 § samma lag av granskningsledaren. RSV:s yrkande i denna del kan därför inte bifallas.

Vad avser yrkandet om tillstånd till eftersökande och omhändertagande av

handlingar hos revisionsbyrån gäller enligt 8 § TVL att sådant tillstånd får ges om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns där. Härutöver gäller de förutsättningar som anges i 7 § första stycket 2, nämligen bl.a. att det föreligger påtaglig risk för att handlingarna undanhålls eller förvanskas. Föreligger sådan risk får åtgärden enligt 7 § andra stycket genomföras utan att den reviderade underrättas.

På grundval av vad RSV uppgivit finns särskild anledning att anta att handlingar som omfattas av revisionen finns hos revisionsbyrån. Det får förutsättas att revisionsbyrån gentemot bolaget är skyldig att när som helst återlämna sådana handlingar på anfordran. Med hänsyn härtill får den risk för undanhållande eller förvanskning från bolagets sida, som förut konstaterats föreligga, anses omfatta även dessa handlingar. Yrkandet skall därför bifallas. Med beaktande av den nämnda risken för undanhållande eller förvanskning får åtgärden vidtas utan föregående underrättelse till bolaget.

Beträffande sekretessfrågorna framgår av handlingarna att underinstanserna tillställt bolaget sina domar i målet.

Regeringsrätten finner att det inte föreligger förutsättningar för att enligt 12 kap. 4 § sekretesslagen (1980:100) förordna om sekretess beträffande Regeringsrättens dom. Inte heller föreligger förutsättningar att förordna om sekretess för handlingarna i målen i Regeringsrätten och underinstanserna. Regeringsrätten finner därför att RSV:s yrkanden om sekretess skall avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten beslutar enligt 5 och 8 §§ TVL dels att revision får ske i bolagets verksamhetslokaler, dels att handlingar som omfattas av revisionen får eftersökas och omhändertagas hos revisionsbyrån.

Åtgärderna får företas utan att bolaget underrättas i förväg.

Regeringsrättens dom skall tillställas bolaget först i samband med verkställigheten.

Regeringsrätten avslår RSV:s yrkanden i övrigt.

Föredraget 1995-09-06, föredragande Wahling Bexhed, målnummer 3122-1995

Sökord: Lagen om särskilda tvångsåtgärder; Tvångsmedel i beskattningsförfarandet; Allmän handling

Litteratur: SOU 1993:62, s. 193 f.; prop. 1993/94:151, s. 102, 105 f., 153 f.
