

Målnummer:	7066-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-02-28		
Rubrik:	Beslut av Skatteverket om s.k. generell tredjemansrevision hos bank för att hämta in uppgifter på klientmedelskonton har ansetts oproportionerligt eftersom det saknas effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser.		
Lagrum:	3 kap. 8 § och 13 § första stycket 1 taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1986 ref. 69• RÅ 2001 ref. 67 I och II• RÅ 1999 ref. 76 avsnitt 5.5.1• NJA 1990 s. 537• NJA 2010 s. 122• Europadomstolens dom den 16 december 1992 i målet Niemietz mot Tyskland• Europadomstolens dom den 24 juli 2008 i målet André m.fl. mot Frankrike.		

REFERAT

Skatteverket fattade den 19 juni 2006 beslut om revision av Skandinaviska Enskilda Banken (SEB) för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den reviderade enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, taxeringslagen (1990:324), TL, och skattebetalningslagen (1997:483). I följebrev upplyste Skatteverket bl.a. att uppgiftsinhämtandet skulle företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än SEB (en s.k. generell tredjemansrevision). Skatteverket angav i ett tilläggsbeslut den 18 september 2006 att revisionen avsåg samtliga transaktioner på klientmedelskonton under 2005 och andra uppgifter avseende dessa konton.

SEB lämnade inte ut det av Skatteverket begärda materialet. Den 14 februari 2007 förelade Skatteverket, med åberopande av besluten om revision, SEB att inkomma med uppgifter avseende sådana klientmedelskonton med slutsiffra fem som påbörjats före 2006 och som fanns kvar vid utgången av 2005 eller hade avslutats under 2005. Föreläggandet omfattade transaktioner under 2005 och avsåg bl.a. kontonummer, kundnummer, kontohavare, text i utrymme om drygt 30 tecken ifyllt efter kontohavarens eget val, saldo, bransch, bokföringsdag, kontokuranttext ifyllt efter kontohavarens eget val samt insatta och uttagna belopp. SEB följde inte föreläggandet. Skatteverket förelade den 2 april 2007 banken med stöd av 3 kap. 12 § fjärde stycket TL vid vite om 1 kr att komma in med begärda uppgifter.

Med anledning av att SEB inte följde vitesföreläggandet ansökte Skatteverket hos länsrätten om att vitet skulle dömas ut. Verket utvecklade grunderna för ansökan.

SEB bestred framställningen samt yrkade kostnadsersättning med 1 051 180 kr. SEB yrkade vidare att, om verkets ansökan skulle bifallas, länsrättens dom inte skulle verkställas innan den vunnit laga kraft. Banken framförde sina invändningar mot Skatteverkets ställningstagande och åberopade därvid rättsutlåtanden av jur.dr. Anders Hultqvist och jur.dr. Hans Corell.

Länsrätten i Stockholms län (2008-10-16, ordförande Jönsson) som på begäran

av SEB hållit muntlig förhandling i målet, yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser, följande: Ett beslut om vitesföreläggande enligt 3 kap. 12 § TL kan inte överklagas särskilt. Av 7 kap. 2 § TL framgår dock att vid prövning av ansökan om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas. Det har ansetts ligga i sakens natur att en laglighetsprövning därvid görs (jfr prop. 1984/85:96 s. 56). - En förutsättning för ett vitesföreläggande är att ett beslut om taxeringsrevision har fattats och att den reviderade inte fullgör sina skyldigheter i samband med det. Skyldigheterna innefattar bl.a. att tillhandahålla handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. SEB ifrågasätter om aktuellt vitesföreläggande är baserat på ett lagligt beslut om taxeringsrevision och om övriga förutsättningar för ett vitesföreläggande är uppfyllda. SEB ifrågasätter vidare Skatteverkets syfte med revisionen och om detta uppfyller kraven för taxeringsrevision. SEB gör vidare gällande att verkets begäran om uppgifter är mer långtgående än vad som är nödvändigt och att föreläggandet därför strider mot proportionalitetskravet, regeringsformen och Europakonventionen. - Frågorna i målet är bl.a. om Skatteverkets beslut om revision och föreläggande kan sägas uppfylla de krav som ställs i nämnda bestämmelser, dvs. om beslutet om revision är lagligen grundat och om begäran om uppgifter är tillräckligt preciserad så att den inte blir mer omfattande än nödvändigt. - Av 3 kap. 8 § TL framgår att taxeringsrevision får beslutas för att kontrollera att deklara- och annan uppgiftsskyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt. Revision får beslutas även för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den som revideras, så kallad tredjemansrevision. Av 3 kap. 9 § TL framgår att ett beslut om taxeringsrevision bl.a. skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket i ett beslut om tredjemansrevision utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser. Den reviderade har en skyldighet att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. - Skatteverket har beslutat om revision den 19 juni 2006. Av beslutet framgår att revisionen avser inhämtande av uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den reviderade enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, taxeringslagen och skattebetalningslagen. Av foljebrevet till beslutet om revision framgår att revisionen och uppgiftsinhämtandet är begränsat till bankens tjänster med anknytning till klientmedelskonton och transaktioner gjorda på sådana konton under år 2005. Av tillägg till beslutet den 18 september 2007 framgår att de efterfrågade uppgifterna skulle avse samtliga transaktioner på klientmedelskonton under år 2005 och andra uppgifter som avser dessa konton. I ett föreläggande den 14 februari 2007 har Skatteverket specificerat vilka uppgifter verket vill ha och begränsat begäran till ett visst urval av konton. Banken har i föreläggandet upplysts om möjligheten att begära att handlingar och uppgifter undantas från revision och föreläggande. - Uppgifterna efterfrågas som ett led i kontrollen av att skatter och avgifter betalas av innehavarna av klientmedelskontona och avser således primärt inte bankens beskattning. Syftet med revisionen är angivet och vilka uppgifter som efterfrågas är detaljerat beskrivet. Bestämmelsernas (3 kap. 8 och 9 §§ TL) utformning tillåter Skatteverket att begära uppgifter om en viss typ av rättshandling utan att de som har företagit rättshandlingen är namngivna, dvs. generella förelägganden är möjliga. Länsrätten anser att något behov eller någon skyldighet för Skatteverket att närmare ange vilka uppgifter som efterfrågas eller hur de skall användas inte är nödvändigt för att uppgifterna skall kunna urskiljas. - SEB åberopar att de begärda uppgifterna omfattas av banksekretessen och att banken enbart kan lämna ut de begärda uppgifterna om det följer av lag. Banksekretessen är reglerad i 1 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Av bestämmelsen följer att enskildas förhållanden till kreditinstitut inte får obehörigen röjas. När banken är föremål för revision, även som i det här fallet en tredjemansrevision, är det nödvändigt att uppgifter som omfattas av bankens tystnadsplikt lämnas ut för att revisionen skall kunna genomföras. Enligt länsrättens uppfattning är det i sådana fall inte fråga om ett obehörigt röjande av uppgifter utan ett uppgiftslämnande som följer av lag. - SEB anför också att de begärda uppgifterna kan vara extra känsliga eftersom de kan vara skyddade av annan

sekretess, t.ex. advokatsekretess. Advokater har enligt 8 kap. 4 § rättegångsbalken tystnadsplikt för vad han eller hon får kännedom om sin yrkesutövning. Denna tystnadsplikt, som gäller för advokater, gäller inte för banken och kan heller inte åberopas av den. Sådan tystnadsplikt kan således inte hindra SEB att lämna uppgifterna till Skatteverket. - En annan fråga är om den enskilde är skyddad från insyn såvitt avser transaktionerna på ett klientmedelskonto med anledning av bestämmelserna i Europakonventionen. Av artikel 8 Europakonventionen framgår att var och en har rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. Det framgår vidare att offentlig myndighet inte får inskränka åtnjutandet 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 välstånd eller till förebyggande av oordning eller brott eller till skydd för hälsa eller moral eller för andra personers fri- och rättigheter. - Av Europadomstolens praxis följer att konventionen inte bara omfattar fysiska personer utan även juridiska personer. Såvitt är känt för länsrätten har det aldrig prövats om skyddet för privatlivet, hem och korrespondens i artikel 8 i Europakonventionen även omfattar bankkonton. Länsrätten utgår dock från att kontroll av behållning och transaktioner på ett bankkonto är ett sådant ingrepp i rätten till respekt för privatlivet som artikel 8 i Europakonventionen är avsedd att skydda. Länsrätten finner vidare att statens behov av att kunna kontrollera att inkomster redovisas och skatter betalas för att motverka skatteundandragande och upprätthålla skattemoralen är ett sådant allmänt intresse som motiverar att inskränkningar av skyddet i artikel 8 kan göras. - Nästa fråga länsrätten har att ta ställning till är om Skatteverkets begäran är proportionerlig i förhållande till dess syfte. SEB anför att fråga är om ett stort antal uppgifter och att behovet av samtliga uppgifter inte är klarlagt. SEB gör också gällande att det skulle vara en synnerligen omfattande och kostsam arbetsinsats att ta ställning till om banken skulle behöva begära ett undantag enligt 3 kap. 13 § TL. Skatteverket uppger att de begärda uppgifterna är nödvändiga för att verket skall kunna kontrollera räntor och behållning på klientmedelskonton och att dessa uppgifter inte kan fås på annat sätt. - Av utredningen framgår att begäran om uppgifter omfattar 280 kontokunder och 900 klientmedelskonton. Uppgifterna avser ett antal uppgifter som banken efterfrågar eller disponerar men även uppgifter som kontoinnehavaren själv disponerar. Kontoinnehavaren kan, men behöver inte, såvitt avser kontobenämningen (Kben) och kontokuranttext (Kk) själv ange en valfri text t.ex. klientnamn eller annan lämplig text. De uppgifter som kontoinnehavaren disponerar är begränsade i omfattning och kan såvitt avser t.ex. kontobenämningen uppgå till maximalt 30 tecken. - SEB har en skyldighet att tillhandahålla de handlingar och upplysningar som Skatteverket behöver för revisionen. Den omständigheten att banken erbjuder kontoinnehavaren att själv disponera över uppgifter som inte banken behöver för sin verksamhet innebär inte att uppgifterna inte omfattas av rättshandlingen mellan banken och kontoinnehavaren. De uppgifter som kontoinnehavaren själv disponerar kan därför inte anses falla utanför SEB:s verksamhet eller utanför revisionen. - Enligt SEB skulle det vara både tidsödande och kostsamt att utröna om banken måste begära att handlingarna undantas från föreläggandet. Länsrätten kan i förevarande mål inte ta ställning till om uppgifterna skall undantas från föreläggandet utan endast pröva om kostnaderna härför påverkar bedömningen om åtgärden är proportionerlig i förhållande till dess syfte. Länsrätten har ovan konstaterat att banksekretessen eller advokatsekretessen inte kan åberopas till stöd för att vägra lämna ut uppgifterna. Länsrätten kan heller inte finna att uppgifterna av annan anledning skulle vara av sådan art att de generellt sett skulle ha ett betydande skyddsintresse. I vart fall har SEB inte visat att uppgifterna typiskt sett är sådana att banken i varje enskilt fall måste kontrollera om de borde undantas från föreläggandet. Sammantaget finner länsrätten att föreläggandet är tillräckligt preciserat och inte blir mer omfattande än nödvändigt och att det därför inte strider mot proportionalitetskravet. - Länsrätten anser mot bakgrund av vad som anförts att den aktuella begäran inte kan anses strida mot artikel 8 Europakonventionen. Av det sagda följer också att Skatteverkets begäran inte heller kan anses strida mot bestämmelserna i 2 kap. 12 § regeringsformen. -

Av artikel 13 Europakonventionen följer att den som omfattas av rättigheterna i konventionen skall ha tillgång till ett effektivt rättsmedel. Frågan om vitesföreläggandets laglighet och lämplighet prövas i samband med utdömandet av vitet. Vidare har den förelagde möjlighet att begära att handlingarna skall undantas från föreläggandet. I båda fallen prövas frågan av domstol. Detta är enligt länsrättens uppfattning tillräckligt för att den förelagde skall anses tillförsäkrad ett effektivt rättsmedel. - Sammantaget finner länsrätten således att såväl beslutet om revision som begäran om de i vitesföreläggandet angivna uppgifterna är lagligen grundade. SEB har inte följt föreläggandet. Vitet har inte förlorat sin betydelse och särskilda skäl att jämka vitet har inte visats föreligga. Skatteverkets ansökan skall därför bifallas. - Frågan om verkställighet - SEB yrkar, om länsrätten bifaller Skatteverkets ansökan, att domen inte skall gälla förrän den har vunnit laga kraft. Ett vitesföreläggande kan inte överklagas och gäller därför omedelbart. Att länsrätten nu har prövat vitets lämplighet och laglighet förändrar inte detta. Vad gäller själva utdömandet av vitet är beslutet inte verkställbart, dvs. vitet kan inte krävas in, förrän beslutet därom har vunnit laga kraft. Bankens yrkande i denna del föranleder därför ingen åtgärd. - Länsrätten bifaller Skatteverkets ansökan. - Länsrätten avslår yrkandet om ersättning för rättegångskostnader. - Länsrätten prövar inte yrkandet om uppskov med verkställighet av domen.

SEB överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att Skatteverkets ansökan om utdömande av vitet skulle avslås och att vitesföreläggandet i vart fall inte skulle behöva fullgöras förrän beslutet vunnit laga kraft. Banken begärde ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten. I sitt överklagande hänvisade SEB till en skrivelse den 9 december 2008 från Sveriges Advokatsamfund och till ett utlåtande den 25 november 2008 av jur.dr. Bertil Wennergren.

Skatteverket bestred bifall till SEB:s yrkanden.

Kammarrätten i Stockholm (2010-11-04, Eriksson, Silfverhjelms, referent, Ihrfelt) yttrade: Kammarrätten konstaterar inledningsvis att ett beslut om tredjemansrevision inte förutsätter misstankar om felaktigheter. - Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att ändamålet med revisionen är angivet och vilka uppgifter som efterfrågas är detaljerat beskrivet. Kammarrätten konstaterar också att Skatteverket i föreläggandet daterat den 14 februari 2007 har upplyst SEB om möjligheten att enligt 3 kap. 13 § TL begära att handlingar och uppgifter undantas från revision och föreläggande. Nämda föreläggande bifogades även vitesföreläggandet. - Kammarrätten instämmer vidare i länsrättens uppfattning att banksekretessen inte utgör hinder för att lämna ut de begärda uppgifterna till Skatteverket. Kammarrätten instämmer också i länsrättens bedömning att advokatsekretessen inte utgör hinder för SEB att lämna ut uppgifterna till Skatteverket. - SEB har gjort gällande att Europakonventionen utgör ett hinder för föreläggandet. - Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att kontroll av behållning och transaktioner på ett bankkonto är ett sådant ingrepp i rätten till respekt för privatlivet som artikel 8 i Europakonventionen är avsedd att skydda. Kammarrätten finner vidare att föreläggandet har stöd i lag i den mening som avses i artikel 8 och att syftet med föreläggandet, dvs. effektiv skattekontroll, är ett sådant allmänt intresse som motiverar att inskränkningar av skyddet i artikel 8 kan göras. - Frågan är därefter om föreläggandet är mer omfattande än nödvändigt, dvs. om Skatteverkets begäran är proportionerlig i förhållande till dess syfte. - Skatteverket har gjort gällande att det inte möjligt att förelägga innehavarna av klientmedelskontona eftersom verket inte vet vilka dessa är. - Vid avvägningen av Skatteverkets intresse att få tillgång till de aktuella uppgifterna å ena sidan och rättssäkerhetsintresset som måste uppställas å andra sidan, är de i det föregående redovisade reglerna om sekretess av betydelse. En skatterevisor som röjer hemliga uppgifter kan dömas för brott mot tystnadsplikt enligt 20 kap. 3 § brottsbalken. De argument som SEB gjort gällande för att föreläggandet inte är förenligt med artikel 8 bör ställas mot det faktum att revisorn har tystnadsplikt som dessutom är

förknippad med straffansvar. Härutöver finns bestämmelserna i 3 kap. 13 § TL om undantagande av handlingar som innebär att den enskilde har en möjlighet att begära att handlingar och uppgifter undantas från föreläggande, vilket ska prövas av domstol. Sådant undantagande kan begäras bl.a. för handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. - SEB har gjort gällande att föreläggandet innebär ett mycket omfattande åliggande genom att banken måste tillfråga varje kontohavare om denne anser att någon eller några uppgifter bör bli föremål för hantering enligt reglerna om undantagande. SEB har vidare anfört att undantagsreglerna inte är ett rättsmedel som på ett tillräckligt godtagbart sätt kan rättfärdiga föreläggandet. - Kammarrätten kan i detta mål inte pröva om förutsättningarna för undantagande av handlingar är uppfyllda. Det har emellertid inte framkommit i målet att uppgifterna typiskt sett är sådana att SEB i varje enskilt fall måste kontrollera om de borde undantas från föreläggandet. Kammarrätten finner dock att det inte föreligger något hinder för banken att begära undantagande enligt de nämnda bestämmelserna. Den arbetsinsats som krävs av SEB i sådana eventuellt förekommande fall är enligt kammarrätten inte i detta sammanhang oproportionerlig. - Kammarrätten finner mot bakgrund av det anförda och då det inte finns anledning att ifrågasätta Skatteverkets uppgift om att verket inte kan vända sig direkt till kontohavarna, att vitesföreläggandet inte är mer långtgående än vad som är rimligt i förhållande till ändamålet och inte heller oproportionerligt. Föreläggandet strider därmed inte mot artikel 8 i Europakonventionen. - I likhet med länsrätten finner kammarrätten att det inte heller föreligger något brott mot artikel 13 i Europakonventionen. - Avslutningsvis instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning att såväl beslutet om revision som vitesföreläggandet är lagligen grundade och eftersom SEB inte har följt föreläggandet och vitet inte har förlorat sin betydelse finns förutsättningar att döma ut vitet. Det föreligger inte heller skäl att jämka vitet. Kammarrätten instämmer också i länsrättens bedömning i frågan om verkställighet. - Mot bakgrund av det anförda ska överklagandet avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

SEB överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att underinstansernas domar skulle undanröjas. SEB anförde bl.a. följande. Skatteverkets föreläggande är inte lagligen grundat eftersom generella tredjemansrevisioner inte omfattas av taxeringslagens bestämmelser om taxeringsrevision. Även om generella tredjemansrevisioner skulle anses tillåtna enligt taxeringslagen, så står sådana revisioner av typ "fishing expeditions" uppenbart i strid med både Europakonventionen och unionsrätten. Föreläggandet är i vart fall oproportionerligt och därmed inte tillåtet. Såväl bank- som advokatsekretessen hindrar ett utlämnande av uppgifterna. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen överväger att inte undanröja domarna yrkas att ett förhandsavgörande från EU-domstolen inhämtas avseende taxeringsrevisionens och föreläggandets förenlighet med fördragsreglerna om fri rörlighet för tjänster och kapital samt EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

Skatteverket bestred SEB:s yrkanden och anförde bl.a. följande. Advokater och andra som förräntar klienters medel kan sätta in dessa i bank på klientmedelskonto. Den som förräntar klientmedel ska lämna kontrolluppgifter för vissa klienter. För att kunna kontrollera att uppgiftsskyldigheten avseende klientmedelskonton hanteras korrekt behöver Skatteverket uppgifter om kontona. Uppgifter om räntebärande konton utgör typiskt sett inte särskilt känslig information. Beträffande skyddet för privatlivet enligt artikel 8 i Europakonventionen måste det göras åtskillnad mellan åtgärder avseende husrannsakan och beslag i bostad, föranledda av brottsmisstanke, och begäran hos bank om utfående av uppgifter för kontroll av att annan fullgjort lagstadgad uppgiftsskyldighet avseende ränteinkomster. Någon rätt för advokater att generellt undanta alla handlingar och uppgifter från kontroll finns inte. Uppgifter om tillgodoförd ränta på klientmedelskonton kan inte ses som uppgifter som typiskt sett har anförtrots en advokat i hans yrkesutövning utan

är till sin karaktär att jämföras med uppgifter som hör till det sedvanliga affärslivet. Integritetsintresset avseende erhållna ränteinkomster kan inte rimligen ges olika innebörd beroende på om inkomsttagaren är kund hos advokat eller inte. Möjligheten till undantagande är en viktig faktor när det gäller att bedöma rättssäkerheten i det aktuella regelsystemet. SEB har inte begagnat sig av denna möjlighet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-02-28, Melin, Sandström, Almgren, Ståhl, Jäderblom) yttrade: Skälen för avgörandet.

Rättslig reglering

I 3 kap. 8 § första stycket TL anges att Skatteverket får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att deklara- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. I andra stycket anges att Skatteverket får besluta om taxeringsrevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Av reglerna om taxeringsrevision i 3 kap. TL framgår vidare att ett beslut om revision ska innehålla uppgift om bl.a. ändamålet med revisionen (9 §) och att en revision ska bedrivas i samverkan med den reviderade (10 §). Vid en revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte ska undantas enligt 13 § (11 §). För det fall den reviderade inte fullgör sina skyldigheter att tillhandahålla handlingar m.m. finns bestämmelser om att den reviderade kan föreläggas vid vite att fullgöra dem (12 §). På dennes begäran ska från föreläggande eller revision undantas bl.a. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (13 §).

Varken ett beslut om revision eller ett föreläggande vid vite får överklagas (6 kap. 2 § TL). Vid prövning av en ansökan om vitets utdömande får inte bara vitets laglighet utan även dess lämplighet bedömas (7 kap. 2 § andra stycket).

Vissa yrkesgrupper, t.ex. advokater och fastighetsmäklare, är enligt lag skyldiga att hålla klientmedel avskilda från egna tillgångar (8 kap. 4 § rättegångsbalken, 10 § fastighetsmäklarlagen [2011:666]). De är, under vissa förutsättningar, skyldiga att lämna kontrolluppgift om huvudmannens ränta på klientmedelskonto och, vid tiden för den nu aktuella revisionen, också behållning på kontot (8 kap. 2 § LSK).

Taxeringslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter har upphävts den 1 januari 2012 och ersatts av skatteförfarandelagen (2011:1244). I 41 kap. skatteförfarandelagen finns revisionsregler motsvarande dem i taxeringslagen. De upphävda lagarna gäller fortfarande för 2013 och tidigare taxeringsår och får anses tillämpliga på nu ifrågasatt förhållanden.

Vad målet gäller

Det är ostridigt att SEB inte har följt vitesföreläggandet. Föreläggandet avser samma material som besluten om tredjemansrevision men är begränsat till uppgifter om klientmedelskonton med slutsiffra fem. Frågan i målet är ytterst om vitet ska dömas ut. Först måste emellertid bedömas om de revisionsbeslut vitesföreläggandet vilar på är lagligen grundade (jfr RÅ 1986 ref. 69).

Generell tredjemansrevision

Enligt vad som framgår av utredningen i målet syftar revisionen till att hos SEB hämta in information om konton med klientmedel som underlag för kontroll av att andra, vid tidpunkten för revisionsbesluten inte identifierade personer, fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Innehavare av kontona är enligt SEB till

övervägande del advokater eller advokatbyråer men kan också vara t.ex. fastighetsmäklare, försäkringsmäklare, begravningsbyråer, vårdföretag eller fondkommissionärer.

SEB menar att denna typ av revision, generell tredjemansrevision, inte är laglig eftersom ett beslut om sådan revision inte omfattas av bestämmelserna i taxeringslagen. SEB anser att det genom hänvisningen i 3 kap. 8 § andra stycket TL till paragrafens första stycke framgår att en förutsättning för att Skatteverket ska kunna genomföra en taxeringsrevision hos tredjeman är att det samtidigt finns en pågående utredning hos någon annan identifierad person.

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

SEB har vidare anfört att en informationsinsamling av nu aktuellt slag står i strid med Europakonventionen samt - eftersom klientmedelskontona utgör en viktig del i internationella affärstransaktioner - EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna och unionsrätten i övrigt. Banken menar, med hänvisning till avgöranden från Europadomstolen bl.a. i målen Niemietz mot Tyskland (dom den 16 december 1992), Funke mot Frankrike (dom den 25 februari 1993), Petri Sallinen m.fl. mot Finland (dom den 27 september 2005) och André m.fl. mot Frankrike (dom den 24 juli 2008), att det krävs välgrundad misstanke om skatteundandragande för att en myndighet genom tvångsåtgärder ska få göra ett ingrepp i de rättigheter som Europakonventionen är avsedd att skydda.

Den praxis från Europadomstolen som banken hänvisar till avser avgöranden där den enskilde varit föremål för någon form av tvångsmedel. Ett beslut om revision utgör emellertid inte i sig ett tvångsmedel och kan inte anses strida mot vare sig Europakonventionen eller EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna. Något som talar för att ett sådant beslut står i strid med unionsrätten i övrigt har inte heller kommit fram.

Ändamålet med revisionen

SEB har invänt mot det uppgivna ändamålet med revisionsbesluten. Enligt förarbetena till revisionsreglerna ska myndigheten ha ett godtagbart ändamål för revisionen (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 475 f.). I förevarande fall har klargjorts att det är fråga om en generell tredjemansrevision för kontroll av att föreskriven uppgiftsskyldighet har fullgjorts och att Skatteverket vill ha del av uppgifter om transaktioner på klientmedelskonton under 2005 och andra uppgifter rörande dessa konton. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får ett sådant ändamål anses uppfylla de krav som lagstiftningen ställer.

Bankers tystnadsplikt

SEB har hävdad att banken på grund av banksekretess är förhindrad att lämna ut de aktuella uppgifterna. Av 1 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse framgår att enskildas förhållanden till kreditinstitut inte får röjas obehörigen. En bank som lämnar ut upplysningar om en kund på grund av ett sådant revisionsbeslut som det här är fråga om kan inte anses handla obehörigt (jfr prop. 2002/03:139 s. 478 f.). Bankens tystnadsplikt hindrar

sålledes inte att uppgifter som omfattas av revisionen lämnas till Skatteverket.

Advokaters tystnadsplikt

SEB har vidare ansett att ett utlämnande av uppgifterna kommer i konflikt med advokaters tystnadsplikt.

Vid revisionen ska uppgifter hämtas in om bl.a. kontonummer, kundnummer, kontohavare, text i utrymme om drygt 30 tecken ifyllt efter kontohavarens eget val, saldo, bransch, bokföringsdag, kontokuranttext ifyllt efter kontohavarens eget val samt insatta och uttagna belopp. Förutom namnet på kontohavarna, dvs. förvaltarna av klientmedelskontona, behållning och ränta kan således också andra uppgifter förekomma, t.ex. om vad ett visst uppdrag avser.

Enligt 3 kap. 13 § första stycket 1 TL ska på den enskildes begäran handling, som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, undantas från revision. Av detta lagrum framgår att en handling inte får tas i beslag om innehållet är sådant att den som avses i 36 kap. 5 § inte får höras som vittne därom (det s.k. beslagsförbudet). En förutsättning för förbudet är att handlingen innehas av denne eller den till vilkens förmån tystnadsplikten gäller. I 36 kap. 5 § nämns att bl.a. advokater, läkare, psykologer och deras biträden inte får höras som vittne om sådant som har anförtrotts dem i deras yrkesutövning (det s.k. frågeförbudet).

Högsta domstolen har i flera avgöranden slagit fast att det krävs endast ett blygsamt mått av bevisning för att godta en advokats påstående om att det föreligger hinder mot beslag (se t.ex. NJA 1990 s. 537 och NJA 2010 s. 122). Detta har motiverats med att advokatsekretessen inte ska bli alltför urholkad.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål angående undantagande av handling från kontroll anslutit sig till detta betraktelsesätt, se RÅ 2001 ref. 67 I och II. I det sist refererade avgörandet ansåg domstolen att man som regel bör kunna utgå från att uppgifter om vad ett klientuppdrag avser har lämnats i förtroende. Sådana uppgifter skulle därför undantas från granskning. Däremot ansåg domstolen att det saknades fog för att hävda att varje uppgift om en klients identitet omfattas av frågeförbudet. För att identitetsuppgifter ska omfattas av undantag krävs att omständigheterna i det särskilda fallet är sådana att klienten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut.

Det har således ansetts angeläget att skydda konfidentiell information i relationen mellan en advokat och dennes klient, trots det mycket starka sekretesskydd som uppgifter får hos Skatteverket (27 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]). Detta står i överensstämmelse med det skydd för advokaters tystnadsplikt som följer av Europakonventionen (se t.ex. Europadomstolens domar i målen Niemietz mot Tyskland och André m.fl. mot Frankrike).

Bestämmelserna i 27 kap. 2 § rättegångsbalken gäller emellertid enbart uppgifter som finns hos en person inom den krets som beslags- och frågeförbuden gäller för. Av förarbetena till beslagsförbudet framgår att anledningen till att detta har begränsats till handlingar och uppgifter som innehas av t.ex. en advokat och dennes klient är att förtroligheten anses ha brutits om handling kommit i tredjemans besittning (NJA II 1943 s. 359 f.). De efterfrågade uppgifterna finns hos SEB. Det kan därför ifrågasättas om uppgifterna fortfarande är skyddsvärda.

Som tidigare nämnts finns för vissa yrkesgrupper, bl.a. advokater, en i lag föreskriven skyldighet att hålla klienters medel avskilda. Det framgår av Sveriges advokatsamfundets föreskrifter rörande förvaltning av klientmedel (det s.k. bokföringsreglementet) att avskiljandet ska ske utan dröjsmål och genom insättning på bank- eller postgirokonto.

Under dessa förhållanden, och med beaktande av den tystnadsplikt som finns hos en bank, kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening den förtrolighet beslagsförbudet avser att skydda inte anses ha brutits beträffande uppgifter som finns i anslutning till ett klientmedelskonto.

Sammanfattningsvis gör Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen att det i materialet hos SEB kan förekomma sådana uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser som omfattas av undantaganderegeln i 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Däremot kan - mot bakgrund av domstolens bedömning i RÅ 2001 ref. 67 II samt den skyldighet att lämna kontrolluppgift om ränta och behållning på klientmedel som också åvilar advokater - övriga uppgifter om kontona inte utan vidare anses vara skyddsvärda i taxeringslagens mening.

Är revisionsbesluten förenliga med proportionalitetsprincipen?

Proportionalitetsprincipen gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten. Trots att principen är gällande även utan lagstöd har den kodifierats bl.a. inom skatterätten och då främst i lagstiftning om tvångsmedel. Av förarbetsuttalanden framgår att principen kan få till följd att det allmänna måste avstå från en tvångsåtgärd om åtgärden, trots att den bedömts nödvändig för att uppnå ett visst syfte, skulle få negativa konsekvenser som inte står i rimlig proportion till de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella (prop. 1987/88:65 s. 72).

Även i skatteförfarandelagen har proportionalitetsprincipen uttryckts direkt i lagtext. Av 2 kap. 5 § framgår att beslut enligt lagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse. I förarbetena poängteras bl.a. att principen avser alla delar av en kontrollåtgärd - inte bara vid användningen av tvångsåtgärder - och att varje del kräver en proportionalitetsavvägning men att noggrannheten av avvägningen beror på vad beslutet gäller (prop. 2010/11:165 s. 301 ff.).

Att proportionalitetsprincipen ska beaktas vid revisionsbeslut följer således före den 1 januari 2012 av allmänna rättsgrundsatser och därefter direkt av skatteförfarandelagen. Redan i samband med att besluten om generell tredjemansrevision fattades har det alltså ålegat Skatteverket att väga intresset av de aktuella uppgifterna för skattekontrollen mot det intrång eller men i övrigt som uppgiftsinhämtandet kan innebära för den reviderade eller andra motstående intressen.

SEB har inte berört frågan om arbetet med att ta fram uppgifterna men det är uppenbart att revisionen medför olägenheter i form av merarbete m.m. för banken. Av större betydelse är emellertid att det sannolikt i materialet finns uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser. SEB har inte kännedom om vilka uppgifter som kan vara sådana att de ska undantas från granskning enligt 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Även om banken genom en betydande arbetsinsats skulle kunna skaffa sig sådan kunskap, kan den enskilde klientens intresse av att uppgifter förblir konfidentiella inte tillräckligt väl tillgodoses genom att tredjeman för talan om undantagande. Reglerna om undantagande erbjuder således i ett fall som detta inte ett effektivt rättsskydd.

Som framgår av tidigare praxis kan ett underkännande av ett myndighetsingripande knappast komma i fråga i andra fall än där det råder ett klart missförhållande mellan det allmänna intresset av åtgärden och den belastning som åtgärden innebär för den enskilde (se RÅ 1999 ref. 76, avsnitt 5.5.1 med där anmärkta rättsfall).

Högsta förvaltningsdomstolen finner vid en sammantagen bedömning att Skatteverkets beslut om generell tredjemansrevision, med hänsyn till den vikt som måste tillmätas den enskildes möjlighet att i skydd av advokaters tystnadsplikt söka råd och biträde, får anses oproportionerliga eftersom det

saknats effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser. Revisionsbesluten har därför inte kunnat läggas till grund för ett beslut om föreläggande vid vite. Underinstansernas beslut att döma ut vitet ska således undanröjas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer underinstansernas domar i huvudsaken.

Föredraget 2011-12-14, föredragande Rentrop, målnummer 7066-10

Sökord: Skattekontrol; Proportionalitetsprincipen

Litteratur: Prop. 1987/88:65 s. 72; prop. 1996/97:100 Del 1 s. 472 ff.; prop. 2002/03:139 s. 478 f.; prop. 2010/11:165 s. 301 ff.; NJA II 1943 s. 359 f.
