

Regeringskansliet  
Finansdepartementet  
103 33 Stockholm**Yttrande över betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62)**

---

**(Fi2013/3266)**

Riksdagens ombudsmän har beretts tillfälle att lämna synpunkter på betänkandet (SOU 2013:62) Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet. Jag har den 14 november 2013 yttrat mig över förslagen i del II, Förbudet mot dubbla förfaranden. Nu yttrar jag mig över kapitlen 11 och 12 i betänkandet. Som framgår av mitt förra yttrande avstår jag från att yttra mig över förslagen som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och nivåerna på skattetillägg.

**1. Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning**

Utredningens förslag innebär huvudsakligen att enskilda får bättre möjligheter att få ersättning för kostnader. Från min utgångspunkt är det bra. I och med att det införs en möjlighet för enskilda att få betalt för ombudskostnader efter en prövning som baserar sig på deras ekonomiska förhållanden närmar sig systemet emellertid den allmänna rättshjälpen. En viktig skillnad är att den som får allmän rättshjälp får besked om det innan han eller hon har dragit på sig några kostnader och därför kan processa utan risk. Den som processar om skatt får däremot inte besked i kostnadsfrågan förrän i samband med att ärendet eller målet avgörs. Enligt min mening är tiden mogen att samordna de nu aktuella frågorna med den allmänna rättshjälpen med den anpassning som följer av skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas ansvar för att ärendena och målen är tillräckligt utredda.

I väntan på en utredning om sådan samordning har jag ingen erinran mot att utredningens förslag läggs till grund för lagstiftning. Jag är emellertid tveksam till de schablonmässiga förutsättningarna för ersättning i de föreslagna 43 kap. 1 § 2 och 3 i skatteförfarandelagen. De kan leda till resultat som framstår som orättfärdiga och det är inte tillräckligt med möjligheten att i en del sådana fall bevilja ersättning med stöd av paragrafens 5 p. Även om det blir krångligt för domstolarna och Skatteverket, anser jag att bedömningen av rätten till ersättning bör grunda sig på aktuella siffror och inte på gamla skattebeslut och deklARATIONER.

När det gäller förslaget till 43 kap. 5 a § skatteförfarandelagen bör det framgå att paragrafen gäller rätten till ersättning för kostnader för ombud eller biträde. Jag anser också att det bör finnas en möjlighet att inte bara överstiga utan även un-

derskrida timkostnadsnormen.

## 2. Tredjemanskontroll

### 2.1. Behövs generella tredjemanskontroller?

Jag har ingen erinran mot utredningens bedömningar när det gäller tredjemanskontroller som inte är generella. När det gäller generella tredjemanskontroller är en första fråga vilken nytta det allmänna har av denna möjlighet. Därför har utredningen haft i uppdrag att undersöka hur Skatteverket och Tullverket arbetar med detta i fråga om t.ex. antalet revisioner som utförs och utfallet av dem, t.ex. uppmärksammade felaktigheter och beloppsmässiga höjningar. I avsnitt 12.6.2 redovisar utredningen denna del av sitt uppdrag såvitt avser Skatteverket. Antalet avslutade tredjemansrevisioner per år varierar mellan knappt 200 och drygt 400 varav ca 40 generella tredjemansrevisioner per år. Av dessa 40 generella tredjemansrevisioner är det ca 5-10 per år som rör stora mängder uppgifter. Trots direktiven har utredningen inte lyckats presentera någon heltäckande redovisning av uppmärksammade felaktigheter och beloppsmässiga höjningar till följd av revisionerna. Däremot presenterar utredningen uppgifter om fyra olika projekt där Skatteverket har använt sig av generella tredjemansrevisioner. Av redovisningen i avsnitt 12.6.2 drar jag slutsatsen att möjligheterna till generella tredjemansrevisioner bör finnas kvar. Jag anser också att möjligheterna till generella tredjemansförelägganden ska finnas kvar.

När det gäller Tullverket finns redovisningen i avsnitt 12.9. Redovisningen är mager men jag tolkar den så att Tullverket inte använder generella tredjemansrevisioner eller generella tredjemansförelägganden. Av den anledningen anser jag att det inte heller ska vara tillåtet för Tullverket att använda dessa former av generell kontroll. Möjligheterna därtill bör därför avskaffas.

### 2.2. Vem ska fatta beslut?

Vid en generell tredjemanskontroll hos t.ex. en bank får revisorn fri tillgång till uppgifter om enskilda personer, något som kan vara ett stort ingrepp i de enskildas personliga integritet. I olika sammanhang har det framförts att det därför borde vara en domstol som fattar beslut om generella tredjemansrevisioner. Utredningen har övervägt denna fråga i avsnitt 12.11.6 men kommit fram till att det saknas starka skäl för att frånga principen om att Skatteverket och Tullverket ska fatta beslut om generell tredjemanskontroll i första instans. Utredningen framhåller att ett beslut om generell tredjemanskontroll är ett beslut som den kontrollerade kan motsätta sig. Den kontrollerade kan välja att inte följa föreläggandet eller att inte samverka vid kontrollen. Då måste tvångsåtgärder tillgripas vilket enligt gällande rätt i regel kräver domstolsprövning.

Enligt min mening är den domstolsprövningen inte tillräcklig. Den förutsätter nämligen att den hos vilken kontrollen äger rum motsätter sig kontrollen. Men det är inte tillräckligt för den som kontrollen avser. Det kan finnas många skäl för den hos vilken kontrollen äger rum att inte motsätta sig kontrollen och då sker integritetsintrånget hos den som kontrollen avser utan att denne har möjlighet att påkalla domstolsprövning. Det är inte heller tillräckligt att, som utredningen före-

slår i avsnitt 12.11.9, den som kontrollen avser har möjlighet att sedan granskningen har påbörjats begära att en handling undantas och inte får användas. Jag föreslår därför att generella tredjemanskontroller alltid ska beslutas av domstol.

### 2.3. Är reglerna tillräckligt preciserade?

I avsnitt 12.11.7 framgår att en förutsättning enligt Skatteverkets riktlinjer för ett beslut om generell tredjemansrevision är att det finns indikationer om en skatteundandragande företeelse och att kontrollen typiskt sett kan förväntas möjliggöra kontroll av kontrollvärda subjekt. I gällande lagtext finns inga motsvarande begränsande regler utom kravet på saklighet i 1 kap. 9 § regeringsformen och den erinran om proportionalitetsprincipen som är inskriven i 2 kap. 5 § skatteförfarandelagen. Jag instämmer med utredningen om att det bör finnas tydliga regler om när ett beslut om generell tredjemansrevision får meddelas och när ett generellt tredjemansföreläggande får utfärdas. Jag anser emellertid inte att det krav för generell tredjemanskontroll som utredningen föreslår – att det ska finnas anledning att anta att uppgifter från den som revideras är av betydelse för kontrollen – är tillräckligt. Enligt min mening bör ett minimikrav för att få göra en generell tredjemanskontroll vara att de uppgifter som man är ute efter inte går att få fram på något annat sätt utan orimliga ansträngningar.

Lars Lindström

Charlotte Håkansson