

5 Skatteverkets skyldigheter

5.1 Allmänt

Redogörelsen i avsnitt 5 görs med utgångspunkt i reglerna i taxeringslagen och taxeringsförordningen. Skattebetalningslagen och skattebetalningsförordningen hänvisar till taxeringslagen och taxeringsförordningen.

I 3 kap. LPP samt i förordningen om punktskatter och prisregleringsavgifter finns bestämmelser som motsvarar de regler som finns i taxeringslagen och taxeringsförordningen. I lagen om skatt på energi, lagen om alkoholskatt, lagen om tobaksskatt samt lagen om skatt på gödselmedel görs hänvisning till 3 kap. lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

I 3 kap. 1 och 2 §§ TL finns allmänna bestämmelser om SKV:s utrednings- och kommunikationsskyldighet. Enligt 3 kap. 1 § TL ska SKV se till att ärendena blir tillräckligt utredda och enligt 3 kap. 2 § TL ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan ärendet avgörs om det inte är onödigt. Se vidare avsnittet om Utrednings- och kommunikationsskyldighet i Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian (RSV 626).

Ett beslut om revision innebär inte enbart att revisorn förses med befogenheter. Taxeringslagens bestämmelser om revision, som i huvudsak är tillämpliga även vid revision enligt skattebetalningslagen, ställer också krav på revisorn. Revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) innehåller också bestämmelser om revisorns skyldigheter.

5.2 Revision i samverkan

Lagtext

3 kap. 10 § första stycket första meningen TL

En taxeringsrevision skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten.

Utgångspunkten är att revisionen ska genomföras i samverkan med den reviderade. Detta ligger såväl i den reviderades som i SKV:s intresse. Samverkansförfarandet innebär bl.a. att revisio-

nen ska bedrivas på sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten och att överenskommelse träffas om tiden och platsen för revisionen. Eftersom SKV alltid har rätt att besluta om revision, är samverkansförfarandet inte frivilligt i den meningen att den reviderade har inflytande över om revisionen ska utföras eller inte. Taxeringslagens bestämmelser ger aldrig SKV befogenhet att mot den reviderades vilja genomföra revisionen. Om revisionen inte kan bedrivas i samverkan kan tvångsmedel tillämpas. Se avsnitt 9 och 12. Revisorn bör vara så öppen som möjligt i kontakterna med den reviderade utan att för den skull avslöja något som är till skada för den fortsatta utredningen. Det är vidare viktigt att revisorn planerar revisionen på ett sådant sätt att hänsyn tas till den reviderades synpunkter. Att revisionen ska genomföras under samverkan innebär också att den reviderade ska medverka så att SKV får den hjälp och information som behövs för att genomföra revisionen (se avsnitt 6.4).

Revisionen ska genomföras på sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten för den hos vilken revisionen utförs. Revisorn är följaktligen skyldig att göra en avvägning mellan den enskildes intresse av att inte på ett skadligt sätt bli störd i verksamheten och det allmännas intresse av att kunna genomföra en effektiv kontroll.

5.3 Överlämnande av revisionsbeslut

Lagtext

3 kap. 9 § fjärde stycket TL

Den reviderade skall underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. Är det av betydelse att vidta sådana åtgärder som avses i 11 § andra stycket, får dock underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, om kontrollen annars kan mista sin betydelse.

5.3.1 Kommunikation

Revision ska, som framgår ovan, normalt bedrivas i samverkan med den reviderade. I lagstiftningen har detta bl.a. markerats genom föreskriften om att beslutet om revision som huvudregel ska överlämnas innan revisionen verkställs. I vissa särskilt angivna fall, se nedan, kan beslutet överlämnas när revisionen verkställs.

Information vid revision

Den som blir föremål för revision känner sällan till de lagregler som gäller för revision och hur en revision genomförs. Detta kan ge upphov till missförstånd och irritation. Det är därför viktigt att revisorn vid inledningen av revisionen informerar den reviderade om vilka räkenskaper man planerar att granska, hur lång tid revisionen beräknas ta, vilken hjälp revisorn behöver av den reviderade.

rade etc. Detta minskar risken för samverkansproblem under revisionens gång.

5.3.2 Överlämnande innan revisionen verkställs

I praktiken innebär reglerna att en första åtgärd bör vara att skicka ut beslutet per post för att den reviderade ska bli informerad om att det fattats ett beslut om revision. Vidare bör den reviderade bli informerad om vilka rättigheter och skyldigheter denne har. Dessa finns beskrivna i SKV:s broschyr Allmänt om taxerings- och skatterevision (SKV 663) som ska bifogas beslutet.

Till beslutet bifogas också en underrättelse (blankett SKV 6319 eller i annan form) där revisorn eller den som fattat beslut om revision informerar om att kontakt kommer att tas med den reviderade inom några dagar. I de fall räkenskaperna ska sändas in till SKV bör dessa begäras in i form av ett föreläggande (blankett SKV 6317 eller i annan form). Skälet till att det bör vara ett föreläggande är att detta är ett krav för att kunna tillämpa tvångsåtgärdslagen i en situation där företaget vägrar lämna ut räkenskaperna (se avsnitt 12). Det kan också vara lämpligt att tillämpa föreläggande i de fall där SKV tror att föreläggande med vite kan bli aktuellt. Det är dock inte ett krav på ett föreläggande för att SKV ska kunna tillämpa vitesföreläggande. Se vidare avsnitt 9.

Vid den kontakt som följer efter det att beslutet sänts ut, ska revisorn informera om vad revisionen kommer att innebära och komma överens med den reviderade om hur och var revisionen lämpligen kan bedrivas. Det är viktigt att dokumentera om den reviderade lämnar sitt medgivande till revision i verksamhetslokalerna då detta kan komma att få betydelse vid en eventuell tillämpning av tvångsåtgärdslagen. Efter nämnda kontakt kan revisorn bekräfta överenskommelsen genom ett brev (blankett SKV 6305 eller i annan form), i vilket det även kan anges vilka handlingar som ska finnas tillgängliga när revisionen inleds.

Tillvägagångssättet då revisionen inleds måste givetvis anpassas till den enskilda situationen. Om revisorn finner det lämpligare kan denne i vissa fall ta den första kontakten med den reviderade per telefon, dvs. innan beslut om revision skickats ut. Revisorn måste då vara helt klar över att den reviderade tillgodogör sig informationen om sina rättigheter innan frågan om revisionens genomförande tas upp. Under alla omständigheter måste beslutet om revision och revisionsbroshyren överlämnas till den reviderade innan revisionen påbörjas.

5.3.3 Överlämnande i samband med att revisionen verkställs

Samverkan

Möjligheten att överlämna ett beslut om revision först vid verkställigheten bör komma i fråga endast om det är sakligt motiverat och med bibehållandet av skiljelinjen mellan frivillighet och tvång. Det innebär att grunden för underrättelse i samband med verkställigheten är att kontrollen annars kan mista sin betydelse. Ett sådant underrättelseförfarande får enligt 3 kap. 9 § TL endast användas vid vissa kontrollmoment som uppräknas i 3 kap. 11 § TL.

De åtgärder som avses är att

- göra en kassakontroll,
- göra en lagerinventering,
- granska maskiner och inventarier,
- besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten,
- ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten,
- prova apparatur och annan teknisk utrustning.

Granska räkenskaper

Vid första besöket får revisorn även granska räkenskaperna om den reviderade går med på detta. Det man beslutar om är att överlämnandet av revisionsbeslutet ska få göras i samband med verkställigheten och ingenting annat. Beslutet innebär alltså ingen rätt för revisorn att tvinga sig till en kassainventering eller någon annan åtgärd. Att överlämna ett revisionsbeslut först i samband med verkställigheten innebär inte att revisionen därför bedrivs med tvång utan samverkansreglerna gäller fortfarande. Först om den reviderade vägrar att samverka kan det bli aktuellt med en tvångsåtgärd enligt tvångsåtgärdslagen.

Tidpunkt

I taxeringslagen saknas reglering om inom vilken tidsram underrättelse i samband med verkställigheten av revisionen kan göras. Revisionen förutsätts genomföras i samverkan varför SKV måste ta skälig hänsyn vid val av tidpunkt för överlämnandet av revisionsbeslutet. Av 21 § TVL framgår att beslut i fråga om åtgärd enligt nämnda lag inte utan särskilda skäl får verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Särskilda skäl kan föreligga när åtgärder ska vidtas mot en kvällsöppen verksamhet. I sådana fall får verkställigheten även äga rum efter kl. 19.00. Som redogjorts för tidigare ska en revision genomföras i samverkan med den reviderade.

de. Det ligger emellertid i sakens natur att revisionen i sitt inledningskede inte kan göras i samverkan om revisionsbeslutet överlämnas först i samband med första besöket. Det kan därför vara lämpligt att hämta ledning i de regler som gäller för tvångsåtgärdslagen beträffande vid vilken tid på dygnet underrättelse om revision kan göras.

Granskningsledare	Av 3 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) framgår att underrättelse om beslut om revision först i samband med att revisionen verkställs endast får göras av GRL. En anledning till detta är att åtgärden kan uppfattas som integritetskänslig samt att det av prop. 1996/97:100 Del 1 s. 484 framgår att endast särskilt kvalificerade revisorer får underrätta om beslutet i samband med verkställigheten. En annan anledning är att överraskningsmomentet kan gå förlorat om ett interimistiskt beslut enligt tvångsåtgärdslagen inte kan fattas i samband med överlämnandet. GRL ska alltid stå med på revisionsbeslutet när underrättelse om beslut om revision sker i samband med att revisionen verkställs.
Beslutsnivå	Enligt SKV:s arbetsordning är det kontorschef, som beslutar om revision i de fall överlämnande av beslutet sker i samband med verkställigheten.
Information	Även i de fall beslut om revision överlämnas i samband med verkställigheten är det naturligtvis av stor betydelse att den reviderade får information om vad revisionen innebär och om sina rättigheter och skyldigheter samt får tillgång till ovan nämnda broschyr Allmänt om taxerings- och skatterevision, SKV 663. Detta är särskilt viktigt med hänsyn till att den reviderade kan uppfatta det som om han försatts i en situation med begränsade valmöjligheter.
Löpande kassainventering	Regeln om överlämnandet av beslutet först i samband med verkställigheten syftar enbart på själva underrättelsen om revisionen. Även om överlämnandet av beslutet gjorts i samband med verkställigheten omfattar beslutet inte rätten att under revisionens gång återkomma oanmäld vid ett antal tillfällen för att exempelvis genomföra kassainventeringar. Eftersom revisionen genomförs i samverkan fordrar ett sådant förfarande att revisorn i vart fall kommer överens med den reviderade om tidpunkten för revisionsbesöken. Alternativt får tvångsåtgärdslagen tillämpas om kassainventering måste göras med överraskning under pågående revision.
"Svart verksamhet"	Reglerna i 3 kap. 9 § TL kan inte anses täcka in de fall då företaget överhuvudtaget inte är registrerat enligt skattebetalningslagen, dvs. verksamheten bedrivs helt svart. Vid sådana omständigheter är syftet med att underrätta om beslutet i samband med

verkställigheten inte primärt någon av åtgärderna enligt 3 kap. 11 § TL utan att säkra räkenskapsmaterial och andra handlingar. Antingen får materialet eftersökas med stöd av tvångsåtgärdslagen eller vid förundersökning av polis. Åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen får endast utföras av GRL (se avsnitt 12.4.1).

Dokumentation

Bedömningen av om skäl föreligger för att underrätta om revisionsbeslutet först i samband med att revisionen verkställs bör dokumenteras som en revisionsanteckning. SKV kan, så länge behov finns av att den reviderade inte får del av uppgifterna, med stöd av 4 kap. 2 § SekrL vägra att lämna ut dessa.

5.3.4 Den reviderade saknar rådighet över räkenskaperna

I situationer då åklagare/polis verkställt beslag av räkenskaper enligt RB:s regler, kan granskning av räkenskaperna ske, efter det att samråd ägt rum mellan SKV och åklagaren. Motsvarande gäller om den reviderade gått i konkurs och konkursförvaltaren omhändertagit räkenskapsmaterialet. I dessa fall saknar den reviderade besittning och rådighet över räkenskaperna. Den reviderade kan därför varken samverka eller vägra att samverka i frågor beträffande tid och plats för revisionen.

Beslut om revision samt meddelande om vilka räkenskaper SKV tar del av via åklagare, eller via konkursförvaltare, måste överlämnas till den reviderade. Skälet till att den reviderade ska få kännedom om vilka handlingar som granskas är att denne ska ha möjlighet att begära att en handling ska undantas från granskning (se avsnitt 8). I de fall ett kvitto upprättas bifogas detta lämpligen revisionsbeslutet. Upprättas däremot inget kvitto, t.ex. vid granskning som utförs hos åklagare/polis ska de handlingar som kommer att omfattas av revisionen förtecknas varefter förteckningen ska överlämnas till den reviderade. Se avsnitt 5.6.

Om åklagaren häver sitt beslag och den reviderade samtycker till att SKV får ta del av räkenskaperna ska kvitto upprättas och lämnas till den reviderade. Samtycker däremot inte den reviderade till att SKV får ta del av materialet blir tvångsåtgärdslagen tillämplig (se avsnitt 12.7.2).

5.4 Platsen för revisionen

Lagtext

3 kap. 10 § andra stycket TL

Revisionen får verkställas hos den reviderade om han medger det. Revisionen skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet.

För att få genomföra revision i den reviderades verksamhetslokaler krävs dennes medgivande. Om den som ska revideras inte lämnar sitt medgivande kan revisorn inte - inte ens för att hämta räkenskaperna - begära att få komma till den som ska revideras för att verkställa revisionen.

Det bör dock observeras att den reviderade ska tillhandahålla revisorn de handlingar som behövs för revisionen. Den reviderade ska dessutom lämna tillträde till de lokaler som behövs för att genomföra inventering och besiktning m.m. (se avsnitt 6.4).

När en revision genomförs i samverkan har således den reviderade möjlighet att avgöra om revisionen ska ske hos denne eller inte. Detta får dock inte leda till att revisorn inte får tillgång till räkenskaperna eller till sådana tillgångar som får inventeras, granskas, besiktigas eller provas.

I normalfallet tar revisorn kontakt med den som revisionen avser före första besöket. Vid denna kontakt bör man komma överens om var revisionen ska genomföras. Om ett medgivande att revisionen får genomföras hos den reviderade inte lämnas kan räkenskapsmaterialet skickas eller lämnas in till SKV.

Den reviderade har rätt att begära att revisionen ska genomföras hos honom, om det inte innebär betydande svårigheter. Sådana svårigheter kan t.ex. vara att den reviderade uppträder hotfullt, att granskning hos den reviderade innebär omfattande resor för revisorerna eller att det inte finns tillräckligt med utrymme i lokalerna.

Lagtext

3 kap. 10 § första stycket andra meningen TL

För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 12 § fjärde stycket och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Vite

Om revisionen inte kan genomföras i samverkan kan det bli aktuellt med vitesföreläggande. Bestämmelser om vite finns närmare beskrivna under avsnitt 9 och i Handledning för taxeringsförfarandet (SKV 615).

TVL

Det finns också möjlighet att tillämpa tvångsåtgärdslagen om den reviderade inte samverkar i en revision. Exempelvis kan det bli aktuellt att utan den reviderades medgivande genomföra revision i dennes verksamhetslokaler eller att eftersöka och omhänderta räkenskaper. Åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen får endast vidtas av GRL (se avsnitt 12.4.1).

5.5 Revisorns behörighet och legitimation

Föreskrift

2 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33)

Revisor ska kunna styrka sin behörighet med förordnande enligt 1 § och i förekommande fall 7 § samt kunna visa legitimation eller tjänstekort.

Revisorn ska kunna styrka sin behörighet. Av revisionsbeslutet framgår vilken eller vilka revisorer som förordnats att utföra revisionen och som således är behöriga. Revisorn ska också kunna visa legitimation.

Bakgrunden till bestämmelserna i revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33), om att revisorn ska kunna visa legitimation, är flera uttalanden av JO från slutet av 1970-talet beträffande polisens verksamhet. JO har uttalat att vid all myndighetsutövning bör eftersträvas en så stor öppenhet som möjligt och att var och en som berörs av ett beslut som meddelats av en befattningshavare i allmän tjänst har rätt att på begäran få veta beslutsfattarens namn. Vidare har JO uttalat att en polisman även har ansetts skyldig att under tjänstgöring på begäran kunna styrka sin identitet genom att visa upp legitimationshandling/tjänstelegitimation (JO 1977/78 s. 135; JO 1978/79 s. 71). JO:s uttalanden i ovannämnda fall ger uttryck för en uppfattning som får anses gälla alla beslutsfattare i allmän tjänst. En parallell bör därför kunna göras när det gäller legitimationskrav för SKV:s revisorer.

Om en revisor av någon anledning inte vill visa sin legitimation måste revisionen omedelbart avbrytas och revisionens fortsatta hantering tas upp med närmaste chef.

I förordningen (1958:272) om tjänstekort sägs i 1 § att tjänstekort får utfärdas för den som för sina tjänsteåligganden regelmässigt behöver kunna styrka sin identitet eller tjänsteställning. Av 4 § samma förordning framgår att för den som har arbetsuppgifter där det finns påtaglig risk att tjänstemannen eller denne närstående utsätts för hot och våld, får namnet och personnumret ersättas med tjänstgöringsnummer.

RSV har den 19 februari 2001 utfärdat en föreskrift, dnr 2198-01/130, om vid vilka tillfällen tjänstekort utan identitetsuppgifter

för fältpersonal inom skatteförvaltningen och exekusionsväsendet får användas.

5.6 Kvitto på mottagna handlingar

Lagtext

3 kap. 10 § tredje stycket TL

Om revisionen inte verkställs hos den reviderade skall handlingarna på begäran överlämnas till revisorn mot kvitto.

Kvitto ska lämnas på mottagna räkenskaper (blankett SKV 6306 eller i annan form). Av JO-uttalande (JO:s ämbetsberättelse 1969 s. 365) framgår att kvittot bör lämnas omedelbart när räkenskaperna tas emot och inte först sedan de tagits med till tjänsterummet. Mottagna handlingar ska förtecknas. När det gäller verifierationer kan förteckningen göras relativt summarisk, t.ex. genom att antalet pärmar och den tidsperiod som omfattas anges. Däremot ökar kravet på specifikation när andra handlingar, t.ex. avtal, kvitteras.

5.7 Obehöriga får inte ta del av handlingar

Lagtext

6 § TF

Räkenskapsböcker och andra handlingar som överlämnats för taxeringsrevision får inte hållas tillgängliga för någon annan än revisorn, den som biträder denne, den tjänsteman som leder revisionsarbetet och i förekommande fall granskningsledare som förordnats med stöd av lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet samt den som förordnats enligt 5 § att delta i revisionen.

SKV är ansvarig för att inte någon obehörig får tillgång till de handlingar myndigheten mottagit (2 § TF). Räkenskaperna ska därför förvaras på sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem och om möjligt hålla dem skilda från andra handlingar. Motsvarande regler ska tillämpas för räkenskapsmaterial som förvaras på datamedia.

Enligt 6 § TF får räkenskaperna endast hållas tillgängliga för revisorn, den som biträder denne, den tjänsteman som leder revisionsarbetet samt i förekommande fall GRL. Räkenskaperna får hållas tillgängliga även för deltagare i utbytesprogram inom skatteområdet som sker inom ramen för samarbete i EU, Nordiska ministerrådet eller som annars följer av en överenskommelse som Sverige har ingått med en främmande stat, om denna förordnats att delta i revisionen.

5.8 Revisionens tidsutdräkt

Lagtext

3 kap. 12 a § första stycket första meningen TL

En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt.

Revisionsarbetet måste planeras så att revisionen inte drar ut på tiden på grund av omständigheter som inte har med revisionen att göra. Dessutom är det viktigt att den reviderade underrättas om den tid som revisionen planeras att ta och om det blir nödvändigt med längre uppehåll i revisionen. SKV har ett ansvar för att tidsutdräkten i en revision är så kort som möjlig.

5.9 Återlämnande av handlingar

5.9.1 Allmänt

Lagtext

3 kap. 12 a § första stycket andra meningen TL

Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade.

3 kap. 12 a § andra stycket TL

Har den reviderade försatts i konkurs när handlingarna skall återlämnas, skall Skatteverket överlämna handlingarna till konkursförvaltaren. Skatteverket skall underrätta den reviderade om att handlingarna överlämnats till konkursförvaltaren.

Mottagna handlingar ska återställas mot kvitto så snart som möjligt. Sända handlingarna med post eller med bud bör ytterligare någon tjänsteman inom SKV kontrollera att kvittot utvisar vad som återsänds. Det är av särskilt stor betydelse att det löpande årets räkenskaper eller räkenskaper som behövs för t.ex. bokslutsarbete återlämnas snarast efter utförd granskning. Blankett SKV 6306a kan användas vid återlämnande av räkenskaper.

I vissa mycket speciella fall kan det bli aktuellt att handlingar som den reviderade vill ha tillbaka behövs i bevishänseende. Möjlighet finns då att tillämpa tvångsåtgärdslagen (se avsnitt 12). Om misstanke om brott föreligger kan handling efter beslut av åklagare tas i beslag enligt reglerna i rättegångsbalken.

5.9.2 Konkurs

Om den reviderade försatts i konkurs ska samtliga handlingar överlämnas till konkursförvaltaren. Konkursförvaltaren gör sedan en bedömning av om handlingarna rör konkursboet eller inte. För konkursboet inte relevanta handlingar vidarebefordras av konkursförvaltaren till gäldenären. Någon särskild framställan från konkursförvaltaren till SKV krävs inte. Det är SKV som ska kontrollera om den reviderade försatts i konkurs (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 485). Föreligger konkurs ska alltså SKV på eget initiativ översända handlingarna till konkursförvaltaren. SKV ska underrätta den reviderade om att handlingarna lämnats till konkursförvaltaren. Är konkursen avslutad ska samma regler tillämpas som gäller under konkurs, dvs. samtliga handlingar ska överlämnas till konkursförvaltaren.

5.10 Meddelande av resultatet

Lagtext

3 kap. 12 a § tredje stycket TL

Skatteverket skall snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den reviderade i de delar som rör honom.

Den som är föremål för revisionen ska snarast underrättas om resultatet. Detta görs i en revisionspromemoria, vilket framgår av 4 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33). Av Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian (RSV 626) framgår vad en revisionspromemoria ska innehålla.

I normalfallet har revisorn under den pågående revisionen flera kontakter med den reviderade. Denne kommer därför i regel redan innan en revisionspromemoria upprättas att vara orienterad om de ändringar revisionen kan komma att medföra.

Slutresultatet ska som framgår ovan meddelas i en revisionspromemoria. Den reviderade ska ges möjlighet att yttra sig innan beskattningsbeslut fattas. Revisorn bör också upplysa om ärendets fortsatta handläggning.

5.11 Revisionsdokumentation

Lagtext

15 § FL

Uppgifter som en myndighet får på annat sätt än genom en handling och som kan ha betydelse för utgången i ärendet skall antecknas av myndigheten, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

En myndighet är skyldig att anteckna alla uppgifter som den inte har erhållit skriftligt – uppgifter som den har erhållit ”på annat sätt än genom en handling” – och som kan ha betydelse för utgången i ett ärende (15 § FL). Stadgandet ska ses som ett komplement till reglerna i 14 § FL om att part har rätt att lämna uppgifter muntligt i ett ärende. Att de nämnda uppgifterna antecknas är också nödvändigt för att trygga parts rätt att få del av uppgifter enligt 16 och 17 §§ FL. Förutom part kan även tillsynsmyndighet (t.ex. JO) ha intresse av att följa ärendets handläggning.

Från annan än part

Anteckningsskyldigheten omfattar uppgifter även från annan än part i ärendet. Det kan t.ex. vara uppgifter från en person som en enskild refererar till eller uppgifter som myndigheten självmant hämtar in genom telefonsamtal.

Annan information

Varje myndighet är vidare skyldig att dokumentera information som den får på något annat sätt än genom muntligt eller skriftligt uppgiftslämnande, t.ex. genom att myndigheten själv ombesörjer besiktning av en fastighet.

Anteckningar

I revisorns skyldigheter ingår också att föra anteckningar i samband med revisionen. Alla faktauppgifter och beskattningsändringar som behandlas i en revisionspromemoria ska kunna härledas ur underliggande revisionsdokumentation (se kapitlet om Revisionsdokumentation i Handledning i skatterevision, Revisionsmodellen (RSV 622)).

Interna krav

Enligt SKV:s interna krav ska det av revisorns anteckningar framgå vad som granskats, hur granskningen utförts, vilken omfattning granskningen haft, vilka iakttagelser som gjorts och de slutsatser som dragits samt de åtgärder som vidtagits.

Vid bedömningen av djupet i och omfattningen av anteckningarna måste beaktas att det av anteckningarna ska gå att följa revisorns arbete. Samma anteckningskrav gäller oavsett vilken typ av revision som genomförs. Den planering som görs av revisionen, i form av inledande planering inklusive preliminär revisionsplan och sedan som fastställd revisionsplan, ska framgå av dokumentationen. Även väsentliga ändringar i planeringen, som görs löpande under revisionen, ska dokumenteras med datum och skäl för justeringen. Upprättade arbetspapper bör innehålla följande iden-

tifieringsuppgifter, så att någon tveksamhet inte uppkommer beträffande vem och vad uppgifterna avser

- företagets namn,
- granskningsområde,
- räkenskapsår,
- datum för granskningsåtgärd,
- revisorns signum.

Dokumentationen i ett revisionsärende ska, enligt SKV:s interna krav, vara så innehållsrik att revisorn t.ex. inte ska behöva återvända till räkenskapsmaterialet i samband med erinringar, föredragningar i skattenämnd, överklaganden, domstolsförhandlingar etc. Vidare ska revisorerna kunna följa varandras arbete om t.ex. revisorerna inte arbetar samtidigt med ärendet. Vid byte av revisor ska det vara möjligt för ny revisor att utifrån dokumentationen sätta sig in i ärendet. Den revisor som har det interna kvalitetsansvaret för revisionen ska kunna följa arbetets gång för att säkra kvaliteten. Vid framtida skattekontroller hos den reviderade kan anteckningarna bl.a. tjäna till ledning vid bestämmandet av kontrollernas inriktning och omfattning.

**Personuppgifts-
lagen och
skattedatabaslagen**

Särskilda krav på dokumentationen ställs vid automatiserad behandling. Se vidare avsnitten 15 och 16.5.

5.12 Arkivering

Föreskrifter

5 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33)

Uppgifter som inte tillförts revisionsärendet ska förstöras senast när revisionen avslutas. Detta gäller dock inte om granskningen av den som uppgifterna avser har påbörjats eller om uppgifterna har insamlats som en förberedande åtgärd för kontroll av annan än den hos vilken revisionen har skett.

Avslutas i diariet

Senast då revisionen avslutas i diariet ska revisionsdokumentationen arkiveras i enlighet med myndighetens interna instruktioner. När revisionen är avslutad och dokumentationen arkiverats är den allmän handling vilket innebär att inga uppgifter eller handlingar får tas bort. Se vidare Handledning i skatterevision, Revisionsmodellen (RSV 622).

Enligt 5 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) ska det som inte tillförts revisionsärendet – revisionspromemorian eller revisionsdokumentationen – förstöras senast när revisionen avslutas. Det innebär att det inte är tillåtet för revisorn att utöver den arkiverade dokumentationen behålla vissa handlingar t.ex. på tjänsterummet.

Undantag gäller om granskningen av den som uppgiften avser har påbörjats, s.k. överskottsinformation eller om uppgifterna har samlats in som en förberedande åtgärd för kontroll av annan. Se vidare avsnitten 11.1 och 11.2.

5.13 Diarieföring

Enligt 15 kap. 1 § första stycket SekrL är huvudregeln att en allmän handling ska diarieföras (registreras) så fort den kommit in till eller upprättats på myndigheten. Detta är en följd av offentlighetsprincipen som innebär att myndigheternas verksamhet ska kunna kontrolleras. Genom särskilda sekretessregler finns dock begränsningar vad gäller åtkomsten av hos myndigheten förvarade handlingar.

Handling

Med handling avses enligt 2 kap. 3 § första stycket tryckfrihetsförordningen en framställning i skrift eller bild samt en upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med hjälp av tekniska hjälpmedel. En handling är allmän om den förvaras hos en myndighet och är att anse som inkommen till eller upprättad hos myndigheten.

Minnesanteckning

Minnesanteckning som har upprättats hos myndigheten, dvs. anteckning som har utarbetats av myndighetens egna tjänstemän och som inte har expedierats, är inte allmän handling om den inte arkiveras. Detta framgår av 2 kap. 9 § första stycket tryckfrihetsförordningen.

Tjänsteanteckning

Med minnesanteckning avses enligt nämnda bestämmelse promemoria eller annan förteckning eller upptagning som har kommit till endast för ärendets föredragning eller beredning och enbart till den del den inte tillför ärendet någon information av saklig betydelse. Detta innebär att en tjänsteanteckning enligt 15 § FL vid telefonsamtal, personligt besök eller liknande inte är en minnesanteckning enligt tryckfrihetsförordningen. Tjänsteanteckningen ska därför diarieföras. Minnesanteckning enligt nämnda förordning har alltså en betydligt mer begränsad innebörd än i dagligt språkbruk.

Diariet

Om diariet ska fylla sitt syfte måste det vara så utförligt att den registrerade handlingen utan svårighet kan identifieras. Enligt 15 kap. 2 § första stycket SekrL ska följande framgå i diariet beträffande den registrerade handlingen

- datum då handlingen kom in eller upprättades,
- diarienummer eller annan beteckning som har åsatts handlingen,
- i förekommande fall från vem handlingen har kommit in eller till vem den har expedierats,
- i korthet vad handlingen rör.

Diarieföring i samband med revision

Samtliga beslut om revision ska diarieföras. Vidare ska all extern skriftväxling och i ärendet upprättade tjänsteanteckningar diarieföras. Ärendet avslutas i diariet när revisionen är slutförd. I normalfallet anses en revision avslutad när en revisionspromemoria helt utan beskattningsändringar (s.k. nollpromemoria) skickats ut eller, i de fall revisionspromemorian innehåller beskattningsändringar, när tiden för erinringar gått ut.

Sekretess

I diariet är det själva beslutet om revision som är sekretessbelagt och inte får röjas. Huvudet i ärendet blir därför blankt i diariet, men bara till den del det rör de personliga uppgifterna om den reviderade. För övriga uppgifter, exempelvis dagboksnoteringar, gäller normalt inte sekretess. Diarieföringen görs i det allmänna diariet – DiaRätt – som är ett öppet diarium. Härav följer att det inte med automatik är sekretess i varje fält för dagboksnoteringar. Däremot finns möjlighet att, om så bedöms nödvändigt, åsätta sekretess ("s-märka") för varje enskild dagboksnotering. Eftersom det är fråga om ett allmänt diarium ska det endast i undantagsfall förekomma att dagboksnoteringarna sekretessbeläggs. Dagboksnoteringarna ska därför avfattas på ett sådant sätt att sekretessbelagda uppgifter i ärendet inte röjs. I DiaRätt finns ett antal typkoder att välja mellan, exempelvis föreläggande, promemoria, tjänsteanteckning och skrivelse. I samtliga fall ska datum och huruvida ärendet kommit in, lämnat myndigheten eller upprättats hos myndigheten anges.

En ibland tillämpad variant på diarieföring i samband med revision är att inte diarieföra samtliga handlingar m.m. utan i stället ange "Skriftväxling m.m. se revisorns dagbok" som en dagboksnotering. Motivet är att undvika att samma notering om handlingen m.m. måste göras två gånger, dels i diariet i form av en dagboksnotering, dels i revisorns dagbok. En sådan variant medför att anteckningarna i revisorns dagbok måste anonymiseras och får

som följd att dagboken måste föras på samma sätt som om varje notering vore upprättad direkt i diariet för det enskilda revisionsärendet.

Syftet med revisorns dagbok är främst att kronologiskt beskriva revisionens förlopp och att genom tydliga noteringar och hänvisningar till revisionsärendet ge en överblick av hur revisionen genomförts. Det är därför inte lämpligt att samtidigt använda revisorns dagbok som en del av diariet. Detta med tanke på att diariet och revisorns dagbok fyller helt skilda syften.

Notering direkt i diariet

Ett sätt att diarieföra utan koppling till revisorns dagbok är att låta revisorn själv göra dagboksnoteringar direkt i diariet. Genom den rollfördelningsmöjlighet som finns inbyggd i DiaRätt kan revisorn tilldelas behörighet att göra noteringar i det egna revisionsärendet direkt i diariet.

Ett annat sätt kan vara att revisorn i Safir, i revisorns dagbok, markerar hur en dagboksnotering ska diarieföras för att sedan, senast när revisionen avslutas, föra in uppgifterna i DiaRätt. Ett sådant system kan vara praktiskt nödvändigt vid revisioner som utförs utanför kontoret.

Revisorn kan också göra de löpande anteckningarna på ett löst dagboksblad.

Särskild skrivelse

En särskild skrivelse innefattar iakttagelser beträffande annan person än den reviderade och upprättas i de fall revisorn inte själv utreder ärendet gentemot den skattskyldige utan endast rapporterar iakttagelserna som gjorts i samband med utredningen. Se Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian (RSV 626). En notering om att en särskild skrivelse har upprättats görs i revisionsärendet.

Föreläggande tredjeman

Tredjemansföreläggande är ett eget ärende och ska därför åsättas eget diarienummer.

Granskningspromemoria

I en granskningspromemoria lämnas en redogörelse av betydelse för annans beskattning än den reviderades. Se Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian (RSV 626). Granskningspromemorian tillhör därmed ett eget ärende och ska åsättas eget diarienummer.

5.14 Litteratur

RSV:s Handledning för taxeringsförfarandet (RSV 615)
RSV:s Handledning i skatterevision, Revisionsmodellen (RSV 622)

RSV:s Handledning i skatterevision, Revisionspromemorian
(RSV 626)

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.