

1 Översikt över aktuella regler

1.1 Rättssäkerhet vid beskattning

Rättssäkerhet är ett ständigt omdiskuterat och aktuellt tema inte minst inom beskattningen. Begreppet rättssäkerhet har inte någon klar och entydig innebörd och har därför inte heller kunnat ges någon allmänt accepterad definition. Starkt bidragande orsaker till detta är att rättsäkerhetsbegreppet inte är statiskt och att det rymmer många skilda aspekter. Rättssäkerheten började diskuteras i samband med framväxten av rättsstatsbegreppet på 1800-talet. En rättsstat kännetecknas av att staten och statsorganen är skyldiga att följa den gällande rättens regler och att garantier finns mot missbruk av statsmakten. Utgångspunkten för rättssäkerhetsbegreppet är just att skydda den enskilda mot oberättigade anspråk och krav från den offentliga maktens sida.

En av de grundläggande aspekterna på rättssäkerheten brukar sägas vara att de enskilda ska kunna förutse de rättsliga följderna av sitt handlande och att lika fall därför ska bedömas på lika sätt. En annan är att legalitetsprincipen ska iakttas, vilket bl.a. innebär att det allmännas handlande ska regleras med stöd av klar och tydlig lag. Sedvanerättsligt anses också behovs- och proportionalitetsprinciperna gälla vid all myndighetsutövning. Dessa innebär att åtgärder som vidtas ska stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med dem. En annan viktig rättsäkerhetsfråga är den enskildes rätt till domstolsprövning av tvångsåtgärder.

Liksom de enskilda har ett berättigat krav på att kunna förutse skattekonsekvenserna av sitt handlande har de också intresse av att skatten fördelas dem emellan på det sätt som lagstiftningen avser. För att detta ska ske måste skattemyndigheten kunna kontrollera efterlevnaden av skattereglerna och det är här många gånger besvärliga gränsdragningar måste göras mellan kontrollintresset, som även ytterst kan sägas motiveras av en likabehandlingsprincip, och intresset att skydda den enskildes personliga integritet. Det är därför viktigt att kontrollintresset vägs mot skyddet för den personliga integriteten och att det blir en rimlig balans mellan det allmännas och den enskildes intressen.

Några generella regler för hur denna intresseavvägning ska göras går inte att ställa upp utan en närmare analys är nödvändig för varje enskild fråga.

De regler som styr revisionsverksamheten har utformats efter en avvägning mellan kontrollintresset och rättssäkerhetsaspekterna. Exempel på detta är reglerna om tredjemansrevision samt reglerna om undantagande av handling. Vidare är reglerna om samverkan vid revision ett uttryck för avvägningen mellan kontrollintresset och rättssäkerhetsaspekterna. Exempel på sådana samverkansregler är att den reviderade ska underrättas om beslutet innan revisionen verkställs, överenskommelse ska träffas om tiden och platsen för revisionen.

1.2 Taxeringslagen och taxeringsförordningen

Grundläggande bestämmelser om revision finns i 3 kap. 8 - 14 c §§ TL. Av bestämmelserna framgår bl.a. vem som kan bli föremål för revision, vilka ändamål revisionen får ha, hur en revision ska genomföras, vilka skyldigheter och befogenheter revisorn har samt vilka skyldigheter den reviderade har.

Regler om utredning i taxeringsärenden m.m. som också gäller vid revisioner finns i 2 - 3 §§ TF. I 4, 6 och 6a §§ samma förordning finns bestämmelser som direkt rör revisionsverksamheten. Regler som avser revisionsverksamheten finns även i 3 kap. 1 och 2 §§ TL samt i 17, 22 - 23 §§ TF.

I taxeringslagen finns bestämmelser som reglerar SKV:s rätt att hämta in upplysningar genom föreläggande (3 kap. 5 §) och att genomföra s.k. taxeringsbesök (3 kap. 7 §).

1.3 Skattebetalningslagen och skattebetalningsförordningen

Regler som gäller vid revision och föreläggande för kontroll av skatter och avgifter finns i 14 kap. 3 - 5 §§ samt 7 - 7 a §§ SBL. Bl.a. finns där bestämmelser om vem som kan bli föremål för revision samt vilka ändamål revisionen får ha. Reglerna i taxeringslagen om hur en revision ska genomföras, vilka skyldigheter och befogenheter revisorn har m.m. är tillämpliga, genom en hänvisning i skattebetalningslagen till taxeringslagen. Även i 41 § SBF finns regler som rör revisionsverksamheten.

I skattebetalningslagen finns också bestämmelser som reglerar SKV:s rätt att genomföra besök (14 kap. 6 §).

1.4 Lagen och förordningen om punktskatter och prisregleringsavgifter

Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt förordningen om punktskatter och prisregleringsavgifter upphörde att gälla den 1 januari 2003. Av övergångsbestämmelserna till SBL framgår att lagen samt förordningen ska tillämpas i fråga om redovisningsperioder som började före den 1 januari 2003.

Regler som rör revision och föreläggande återfinns i 3 kap. 3 och 5 - 16 §§ LPP samt i 13 - 15, 21, 23 och 28 §§ FPP.

I lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter finns också bestämmelser som reglerar SKV:s rätt att genomföra besök (3 kap. 4 §).

1.5 Lagarna om skatt på energi, alkohol, tobak och gödsel

Förfarandereglerna i lagen om skatt på energi, lagen om alkoholskatt, lagen om tobaksskatt samt lagen om skatt på gödselmedel upphörde att gälla den 1 januari 2003. Av övergångsbestämmelserna till SBL framgår att lagarna ska tillämpas i fråga om redovisningsperioder som började före den 1 januari 2003.

Regler som rör revision och föreläggande återfinns i 9 kap. 13 - 15 §§ LSE, 31 a - c §§ LAS, 31 a - c §§ LTS samt 8 b - d §§ LSG.

1.6 Lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

Lagen benämns torglagen. Regler som rör revision och föreläggande återfinns i 2 - 3 §§ torglagen.

I torglagen finns också bestämmelser som reglerar SKV:s rätt att genomföra kontrollbesök (4 §).

1.7 Kupongskattelagen

Revision kan utföras med stöd av 24 § kupongskattelagen. Vid dessa revisioner gäller bestämmelserna om revision i taxeringslagen i tillämpliga delar.

1.8 Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Revision kan med stöd av 12 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ske hos bank. Vid dessa revisioner gäller bestämmelserna om revision i taxeringslagen i tillämpliga delar.

1.9 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Revision kan utföras med stöd av 23 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om revision i skattebetalningslagen.

1.10 Lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

Regler som rör revision och föreläggande återfinns i 14, 16 – 17 §§ lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

I lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting finns också bestämmelser som reglerar SKV:s rätt att genomföra besök (15 §).

1.11 Alkohollagen

Regler som rör tillsyn enligt alkohollagen återfinns i 8 kap. 1 a § AL.

1.12 Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter har SKV rätt att hämta in upplysningar genom föreläggande i flera olika situationer. Denna lag trädde ikraft den 1 januari 2002 och ersatte lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Den nya lagen tillämpas delvis från taxeringsår 2002.

1.13 Lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet innehåller bl.a. bestämmelser om för vilka ändamål uppgifter får behandlas. Lagen benämns skattedatabaslagen. Är det frågan om personuppgifter är även personuppgiftslagen (1998:204) tillämplig.

1.14 Lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Grundtanken är att revision ska bedrivas i samverkan med den reviderade. Så länge revisionen sker i samverkan är det reglerna i bl.a. taxeringslagen, skattebetalningslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt de i avsnitt 1.17 nämnda föreskrifterna som ska tillämpas.

I lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet regleras de särskilda befogenheter SKV har när kontrollen inte kan ske i samverkan med den som kontrollen avser. Tvångsåtgärder kan bli aktuella både vid revision och i samband med förelägganden.

1.15 Lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter innehåller bestämmelser som gör det möjligt för myndigheterna att säkerställa betalning av skattefordringar.

1.16 Förvaltningslagen och sekretesslagen

Såväl vid revision som vid annan handläggning av ärende hos SKV gäller bestämmelserna i förvaltningslagen. Dessutom finns bestämmelser i sekretesslagen som ska iakttas vid revision.

1.17 Föreskrifter

I revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33, bilaga 1) finns kompletterande regler för revisionsverksamheten. Genomförs revisionen med stöd av lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller de gamla föreskrifterna (RSFS 1998:19, bilaga 2).

Föreskrifterna omfattar inte revision som genomförs med stöd av torglagen, lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. samt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Skälet till detta är att SKV inte fått någon rätt att meddela särskilda föreskrifter kopplade till dessa lagar. Motsvarande bestämmelser ska dock gälla även vid revisioner som genomförs med stöd av någon av dessa tre lagar.

1.18 Begreppen revision och revisor

I den lagstiftning som styr SKV:s revisionsverksamhet förekommer bl.a. begreppen taxeringsrevision i taxeringslagen samt skatterevision i skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. I denna handledning används genomgående, förutom i samband med citat av lagtext, ordet revision som samlingsbegrepp för all av SKV bedriven revisionsverksamhet.

Den som utför revision kallas i handledningen för revisor. I avsnitt 27 lämnas en beskrivning av RSV:s kravprofil för skatte-revisorer. Av naturliga skäl används i nämnda avsnitt begreppet skatterevisor.