

## **8 Undantagande av handlingar och uppgifter**

### **8.1 Allmänt**

Det är viktigt att komma ihåg att grundregeln vid revision är att samtliga handlingar som rör verksamheten får granskas. Endast i undantagsfall kan handlingar undantas från granskning. Motsvarande regler gäller vid föreläggande.

Det ankommer på den reviderade/förelagde att begära att vissa handlingar ska undantas från revisionen/föreläggandet. Bevisbördan för att det finns förutsättningar för undantagande ligger på den reviderade/förelagde.

Bestämmelser om undantagande av handlingar och uppgifter finns i 3 kap. 13 – 14 c §§ TL.

Reglerna om undantagande är, genom hänvisning i skattebetalningslagen till taxeringslagen, även tillämpliga vid utredning enligt skattebetalningslagen.

Genom hänvisning i 17 kap. 7 § LSK samt 3 kap. 3 § GLSK till taxeringslagen är reglerna om undantagande även tillämpliga vid föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Regler om undantagande finns också i 3 kap. 15-15d §§ LPP vilka har motsvarande lydelse som reglerna i taxeringslagen. I lagen om skatt på energi, lagen om alkoholskatt, lagen om tobaksskatt samt lagen om skatt på gödselmedel hänvisas till lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Redogörelsen i avsnitt 8 görs med utgångspunkt i reglerna i taxeringslagen.

## 8.2 Handlingar som får undantas

### 8.2.1 Allmänt

#### Lagtext

#### 3 kap. 13 § TL

På den enskildes begäran skall från föreläggande eller revision undantas

1. handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken,
2. annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom.

Handling som avses i första stycket 2 får undantas endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna uppgifter.

De handlingar som ska undantas från föreläggande och revision, om den enskilde begär det, har delats in i två olika kategorier. Det är fråga om dels handling som inte får beslagtas enligt 27 kap. 2 § RB, dels "annan handling med ett betydande skyddsintresse". Dessutom kan den skattskyldige givetvis hävda att en handling eller en uppgift inte omfattas av kontrollen. Det kan t.ex. vara handlingar som inte rör verksamheten och därför inte faller in under sådant material som får granskas enligt 3 kap. 11 § TL (jfr 3 kap. 14 b § andra stycket TL och avsnitt 8.7).

#### Beslut av LR

Som framgår av avsnitt 8.5 nedan är det LR som avgör om en handling ska undantas från utredningen när handläggaren och den skattskyldige inte kommer överens. Utgångspunkten för handläggaren måste vara att granska de handlingar som behövs för att uppfylla syftet med utredningen. Om handlingar ska undantas görs detta på den skattskyldiges begäran.

#### Övrigt om undantagande

Fråga om att undanta handling uppkommer först när den skattskyldige och SKV har olika uppfattning om vad som får granskas. I vissa fall kan en lösning på problemet vara att bara delar av handlingen granskas eller att den skattskyldige lämnar muntliga uppgifter avseende vissa handlingar eller delar av handlingar. Har myndigheten tillgång till handlingarna finns det ingen anledning att undvika att granska dom om de behövs för utredningen och den skattskyldige inte begär att de ska undantas.

Kan den skattskyldige och SKV komma överens så att både skyddsintresset och kontrollbehovet tillgodoses är detta givetvis att föredra.

**Lagtext**

**3 kap. 14 b § andra stycket TL**

Anser den enskilde att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på sätt som anges i 14 och 14 a §§ samt i första stycket.

Paragrafens andra stycke tar sikte på begäran om undantagande på grund av att handlingen över huvud taget inte omfattas av kontrollen.

I samtliga dessa fall ska frågan handläggas på det sätt som anges i 3 kap. 14 § TL.

**8.2.2 Handlingar som inte får tas i beslag**

**Tystnadsplikt**

Med handling, som enligt 27 kap. 2 § RB inte får tas i beslag, avses handling vars innehåll kan antas vara sådant att befattningshavaren eller annan som avses i 36 kap. 5 § RB inte får höras som vittne därom. Fråga är därvid om handling som innehåller sådana uppgifter som bl.a. advokater, läkare, tandläkare och psykologer har anförtrotts i sin yrkesutövning.

**Advokater**

Detta innebär att uppgifter som hos dessa yrkesgrupper omfattas av tystnadsplikt kan undantas från föreläggande och revision om den skattskyldige begär detta. Av nedan refererade domar kan slutsatsen dras att SKV:s möjligheter att få del av olika klienttransaktioner hos advokater genom tredjemansförelägganden är mycket små. Rättsfallen visar också att det finns vissa begränsningar i möjligheterna att få del av uppgifter rörande klienter även i samband med förelägganden för advokaters egen beskattning. Även om det inte finns några rättsliga hinder för SKV att genom föreläggande begära uppgifter som omfattas av tystnadsplikten är det lämpligt att viss försiktighet iakttas.

**Rättsfall**

RR har i dom den 17 december 2001, mål nr 2817-1997, prövat frågan om undantagande av handling från föreläggande i advokatverksamhet. SKM hade förelagt en advokatbyrå att komma in med kontrolluppgift om rättshandling mellan advokatbyrån och en klient. Bakgrunden till föreläggandet var två betalningar från en fondkommissionär till advokatbyrån. Advokatbyrån hade i framställan till LR yrkat att de begärda uppgifterna skulle undantas från föreläggandet och anförde bl.a. att begärda uppgifter avsåg uppgifter som advokatbyrån erhållit i samband med advokatverksamhet och att förhållandet mellan advokatbyrån och dess klient omfattades av tystnadsplikt. Advokatbyrån yrkade med åberopande av 3 kap. 14 b § TL att LR skulle pröva frågan om undantagande utan att handlingen översändes till LR. LR biföll advokatbyråns framställan och beslutade att de av SKM begärda

uppgifterna skulle undantas. LR gjorde således den bedömningen att de efterfrågade uppgifterna fick anses vara uppgifter som hade anförtrotts advokat på advokatbyrå i denna hans yrkesutövning eller som han i samband därmed erfarit. Eftersom uppgifterna innehades av advokat på advokatbyrån har handlingar i vilka uppgifterna förekommer varit skyddade mot beslag. Därmed skulle också uppgifterna undantas från SKM:s föreläggande. I fallet har SKM efterfrågat specifika uppgifter, som advokatbyrån inte bestritt att man har tillgång till. LR ansåg att beslut kunde fattas utan att rätten granskade efterfrågade handlingar.

Hos KR fullföljde SKM sin talan och yrkade att myndigheten skulle få del av handlingarna. Till stöd för sin talan anförde SKM att ifrågavarande utbetalningar skett från en näringsidkare i dennes normala verksamhet. Om sådana betalningar till advokat undantas från SKM:s granskning skulle detta leda till att en särskild ordning skapas för kontroll av advokaters deklarations- och uppgiftsskyldighet. Vidare skulle det innebära att SKM saknade möjligheter att granska betalningar till skattskyldiga så snart betalningarna görs via advokat.

KR avslog SKM:s överklagande och anförde med beaktande av att advokatbyrån åberopat viss bevisning (intyg som utfärdats av en jur. kand. som var anställd på byrån - med innebörd att ifrågavarande utbetalningar inte tillkom advokatbyrån, dess ägare eller anställda utan avsåg klient till byrån) och på av LR anförda skäl, att de efterfrågade uppgifterna fick anses vara sådana uppgifter som hade anförtrotts advokat i denna hans yrkesutövning eller som han i samband därmed erfarit.

SKM överklagade domen till RR, som avslog överklagandet. RR fann det sannolikt att de efterfrågade uppgifterna är sådana som har anförtrotts en advokat i hans yrkesutövning eller avser något som han i samband därmed erfarit och som således omfattas av frågeförbudet. RR gjorde alltså ingen ändring.

#### **Rättsfall**

RR har i ytterligare två domar den 17 december 2001, mål nr 3216-1999 och 4695-2000, prövat frågan om undantagande av handling hos advokat. SKM hade förelagt en advokatbyrå att komma in med kopior av handlingar som skulle styrka advokatfirmans egen beskattning. RR fann att uppgifter om klienters namn och adress samt om arvode och eventuella utlägg inte kan anses omfattas av undantaget från att lämna uppgifter enligt föreläggandet. Däremot ansåg man att uppgifter om klienters eventuella motparter och om vad uppdraget avsett omfattades av undantaget enligt 3 kap. 13 § TL p. 1.

#### **Hemställan om lagändring**

RSV har i en hemställan till Finansdepartementet och Justitiedepartementet i juni 1997 (dnr 4938-97/900) begärt lagändring vad

gäller bestämmelserna om undantagande av handling. RSV anser i hemställan att begränsningen av granskningsrätten inte bör vara utformad på ett sådant sätt att en person kan undgå granskning genom att vända sig till en advokat och låta denne medverka i transaktionerna som förmedlare eller som någon annan typ av mellanman. En advokat har i likhet med andra näringsidkare en omfattande uppgiftsskyldighet. Det allmänna har i motsvarande utsträckning långtgående befogenheter att kontrollera att uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett korrekt sätt. Det kan inte vara acceptabelt att granskningsmöjligheterna såvitt angår advokaters verksamheter ska vara mindre omfattande än för övriga näringsidkare. Det är särskilt två frågor som är av intresse, nämligen dels frågan om uppgifter ska anses tillhöra advokatens yrkesverksamhet som advokat, dels frågan om vad som krävs för att uppgifter ska anses ha anförtrotts advokat och vilka krav på bevisning som bör ställas i dessa avseenden.

**Tidningsföretag**

Avgörande om ett tidningsföretag kan använda sig av undantagsregeln enligt 3 kap. 13 § första punkten TL är om företaget har tystnadsplikt enligt 3 kap. 3 § tryckfrihetsförordningen eller inte. Har de inte denna tystnadsplikt kan de inte få undantag enligt första punkten utan undantaget måste prövas enligt andra punkten samma lag, dvs. kontrollintresset kontra skyddsintresset.

**Rättsfall**

RR har i en dom den 7 november 2000, mål nr 3621-1999, behandlat frågan om undantagande av handling. SKM förelade, med stöd av 3 kap. 43 § GLSK, ett tidningsföretag att lämna uppgift om försäljning av varor och tjänster till ett visst företag. Tidningsföretaget åberopade att företaget hade tystnadsplikt enligt tryckfrihetsförordningen. Sedan LR hade förelagt tidningsföretaget att komplettera ansökningen med bl.a. de eventuella handlingar och uppgifter som omfattades av föreläggandet, svarade företaget att det varken kunde bekräfta eller dementera innehav av de handlingar som SKM ville ha utelämnade och därför inte kunde efterkomma rättens föreläggande. Denna ståndpunkt vidhöll företaget i alla instanser. LR avslog företagets ansökan om undantagande. Som skäl anfördes i huvudsak att rätten inte fann det visat på ett godtagbart sätt att omständigheterna var sådana att rätten kunde ta ställning i frågan om undantag utan att få granska handlingarna.

Tidningsföretaget överklagade LR:s beslut till KR. Även KR fann att begäran om undantag inte kunde bifallas. KR uttalade bl.a. att frågan i vilken utsträckning aktuella handlingar och uppgifter bort undantas knappast tillfredsställande kunnat bedömas utan att LR fått tillgång till antingen de efterfrågade handlingarna och uppgifterna eller besked från tidningsföretaget att detta inte har några handlingar eller uppgifter av efterfrågat slag.

Tidningsföretaget överklagade till RR, som avskog överklagandet. RR uttalade bl.a. att på grund av föreläggandets utformning kan det förhållandet att tidningsföretaget i en eller annan form bekräftar att det innehar – eller inte innehar - en eller flera handlingar eller uppgifter som täcks av föreläggandet inte i sig anses innebära att företaget gör sig skyldigt till brott mot tystnadsplikten. Om företaget anser sig på grund av tystnadsplikt vara förhindrat att lämna vissa av de efterfrågade handlingarna eller uppgifterna till SKM, har det ålegat företaget att i samband med sin ansökan om undantag ge in de handlingar eller uppgifter som önskas undantagna till LR. Tidningsföretaget måste lämna in allt material till LR för bedömning om det föreligger tystnadsplikt eller inte. I det aktuella fallet ansåg sig rätten inte kunna bedöma huruvida de aktuella handlingarna var sådana som skulle undantas från granskning eller inte.

RR uttalade bl.a. följande rörande 3 kap. 3 § tryckfrihetsförordningen

”För att tystnadsplikt enligt 3 kap. 3 § TF skall utgöra grund för undantag från ett föreläggande enligt 3 kap. 43 § LSK är det emellertid inte tillräckligt att de efterfrågade uppgifterna gäller en annonsör. För att undantag ska komma i fråga på den angivna grunden fordras dessutom att de efterfrågade uppgifterna verkligen gör det möjligt att koppla annonsören till en eller flera annonser med ett visst bestämt innehåll. I den mån det begärda uppgiftslämnandet kan fullgöras i en form och på ett sätt som inte tillåter en sådan koppling mellan annonsören och bestämda annonser kan det inte anses komma i konflikt med 3 kap. 3 § TF. Undantag kan då inte medges på den nu aktuella grunden.

Även om de uppgifter som skall lämnas enligt ett föreläggande helt eller delvis skulle vara sådana att de möjliggör en koppling av angivet slag är därmed inte givet att tystnadsplikt och rätt till anonymitet föreligger enligt 3 kap. 3 § TF. I paragrafens andra stycke föreskrivs särskilda undantag från tystnadsplikten. Den undantagsregel som är av intresse i målet (andra stycket punkt 1) innebär att skyddet inte omfattar den som har samtyckt till att hans identitet

röjs. En viktig fråga i målet gäller förutsättningarna för tillämpningen av denna regel. Om en meddelare uttryckligen har lämnat samtycke är saken naturligtvis klar. Omständigheterna kan emellertid vara sådana att något uttryckligt samtycke till röjande av identiteten inte har lämnats men att det ändå finns grund för att anse att ett sådant samtycke är förutsatt eller underförstått. Även i en sådan situation bör förutsättningarna för tillämpning av den nu behandlade undantagsregeln normalt anses uppfyllda (jfr SOU 1990:12 s. 247). Om en annonsör – av eget intresse eller därför att marknadsföringslagstiftningen ålägger honom det – låter sätta ut sitt namn i en annons eller ta in andra uppgifter som medför att hans identitet säkert kan fastställas, bör detta i regel tilläggas innebörden att ett samtycke är förutsatt eller underförstått.”

### 8.2.3 Betydande skyddsintresse

Även andra handlingar än sådana som inte får tas i beslag kan ha ett betydande skyddsintresse och kan på den grunden undantas. Vidare gäller att handlingen endast får undantas om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Bevisbördan för att förutsättningar för undantagande är uppfyllda ligger på den skattskyldige. De handlingar och uppgifter som enligt prop. 1993/94:151 s. 96 ff. och 169 ff. i första hand är i fråga är råd i skatterättsliga angelägenheter, företagshemligheter samt uppgifter hos t.ex. revisorer eller skatterådgivare. I propositionen nämns även uppgifter om anställdas eller företagsledares personliga förhållanden som sådana uppgifter som kan anses ha ett betydande skyddsintresse.

#### **Råd i skatterättsliga angelägenheter**

Undantaget för råd i skatterättsliga angelägenheter motiveras av att SKV inte ska få tillgodogöra sig andras yrkesmässiga bedömningar om den skattskyldige inte tillåter detta. Det ska emellertid vara fråga om rena skatterättsliga bedömningar. Faktauppgifter kan inte anses falla under sådant som har ett betydande skyddsintresse.

#### **Företags-hemligheter**

Uppgifter om pågående förhandlingar och uppgifter om tekniska hemligheter är exempel på sådant som kan vara företagshemligheter.

Behovet av att få ta del av företagshemligheter kan variera stort mellan olika utredningar. I det enskilda fallet måste det därför göras en avvägning mellan behovet av kontroll och skyddsvärdet.

**Uppgifter hos revisorer m.fl.**

Yrkesgrupper som bedriver en liknande verksamhet som de som omnämns i rättegångsbalkens regler kan också tänkas inneha uppgifter som har ett betydande skyddsintresse. Som exempel kan nämnas revisorer, skatterådgivare och andra jurister än advokater.

En företagsrevisors arbetsanteckningar torde vara sådana handlingar som vid en utredning kan omfattas av undantagande. För att vinna en sådan process om undantagande måste därför SKV visa att kontrollintresset i det enskilda fallet är större än skyddsbehovet.

**Uppgift från tele- och postföretag**

Uppgifter som ett tele- eller ett postföretag innehar och som omfattas av tystnadsplikten är exempel på sådana uppgifter som kan prövas utifrån ett skyddsintresse i det enskilda fallet. Detta gäller dock inte uppgift om ett abonnemang eller en enskilds adress som begärs med stöd av 6 kap. 22 § punkt 5 lagen om elektronisk kommunikation respektive 20 § postlagen, se avsnitt 7.2.3. För att vinna en sådan process måste SKV i det enskilda fallet kunna visa att kontrollintresset är större än skyddsintresset.

**Rättsfall rörande bank**

KR i Stockholm har i dom den 13 mars 1997, mål nr 1380-1997, prövat frågan om undantagande av handling från föreläggande enligt 3 kap. 50 a § GLSK. RSV förelade en bank att komma in med kontrolluppgifter avseende inbetalningar från kunder till ett företag med konton hos banken. Banken efterkom inte föreläggandet utan yrkade hos LR att inte behöva lämna ut de efterfrågade uppgifterna. Banken ifrågasatte om de inbetalningar som kunder gjort till annat företag kunde ses som rättshandlingar mellan banken och inbetalaren. Banken hade endast förmedlat betalningarna och den hade sin affärsrelation med det andra företaget och inte med inbetalaren. För kundernas tilltro till bankerna och till banksekretessen ansågs det synnerligen viktigt att bankerna inte behövde lämna ut uppgifter om kundernas förhållanden om detta inte klart följer av lag att det föreligger en skyldighet att göra så.

Banken anförde vidare att ifrågavarande kunder i sina deklARATIONER yrkat avdrag för ränta erlagd till företaget. Skatteförvaltningen hade således redan tillgång till de uppgifter som efterfrågades. Genom att förelägga banken att söka i sina register och förse RSV med de uppgifter om dem som hade gjort inbetalningarna ville nu myndigheten, på ett för denna kostnadseffektivt sätt, få hjälp att hitta de deklARATIONER där dessa avdrag hade yrkats. Befogenheten att utfärda föreläggande att lämna kontrolluppgift fick inte, enligt bankens uppfattning, användas beträffande uppgifter som skatteförvaltningen redan hade tillgång till.

Vidare skulle enligt banken, om ett föreläggande hade riktats direkt mot kundföretaget, detta bolag haft rätt att begära att ifrågavarande känsliga uppgifter inte skulle behöva lämnas ut. Det kunde enligt banken inte vara rimligt att SKM skulle ha en mera omfattande rätt att få ut uppgifterna bara för att de hade anförtrots åt någon annan.

Om LR ändå skulle finna att det funnits grund för föreläggandet, borde undantagande ske eftersom fråga var om skyddsvärda uppgifter. Det var nämligen ägnat att undergräva förtroendet hos företaget för banken, om denna i strid med gällande banksekretess till myndigheter lämnade ut uppgifter som, om de hamnade i orätta händer, skulle kunna medföra att någon annan tog ifrån företaget dess kunder. Det förhållande att absolut sekretess råder inom SKM var uppenbarligen inte tillräckligt eftersom lagstiftaren trots detta hade ansett att för kontroll behövliga handlingar kunde undantas av skyddsintresse.

RSV bestred och anförde i huvudsak följande:

- Bankens uppfattning att fråga inte var om rättshandling var fel. Det förekom ett flertal rättshandlingar mellan inbetalarna och banken, t.ex. öppnande av konton och inbetalningar till banken för gottskrivning på konton.
- Skatteförvaltningen hade frihet att välja vilken som helst av de kontrollmetoder som lagstiftaren hänvisar.
- Absolut sekretess gällde hos skatteförvaltningen för ifrågavarande uppgifter.
- Något skyddsintresse förelåg inte. Banken kunde inte under åberopande av sekretess vägra att lämna ut begärda uppgifter.
- Om ett skyddsintresse fanns så var detta inte större än uppgifternas betydelse för kontroll.

LR gjorde följande bedömning. Syftet med kontrolluppgiftsinstitutet är att ledning ska ges för taxering av annan än uppgiftslämnaren själv. Det är givet att denne därvid åsamkas visst arbete med därav följande kostnader. Ett föreläggande kan således inte anses vara oriktigt på den grunden. Inte heller kan vad banken har anfört om att vissa uppgifter kan ha lämnats i självdeklaration anses utgöra en ogiltighetsgrund. Kontrolluppgift ska lämnas oavsett sådana uppgifter.

LR anförde vidare att med rättshandling avses förutom avtal även ett flertal andra åtgärder. Enligt LR:s mening måste en bank som

tar emot pengar för insättning på konto hos banken eller för förmedling vidare anses ha ingått en rättshandling med inbetalaren eller den som inbetalaren företräder.

LR fann slutligen att det inte hade visats föreligga något skyddsintresse för ifrågavarande uppgifter.

Banken fullföljde sin talan till KR och yrkade att KR skulle förordna att föreläggandet inte skulle gälla innan lagakraftvunnet avgörande förelåg (inhibition). KR avslög inhibitionsyrkandet och avgjorde målet slutligt. KR gjorde härvid samma bedömning som LR och ändrade inte den överklagade domen.

RR meddelade inte prövningstillstånd.

Av avsnitt 7.2.1 framgår att 3 kap. 50 a § GLSK i princip motsvaras av 17 kap. 4 § LSK.

**Några andra  
rättsfall**

KR i Stockholm har i två domar den 26 juni 1997, mål nr 9466-1996 och 480-1997, behandlat frågan om undantagande av handling enligt 3 kap. 13 § första stycket punkten 2. Vid prövningen av om undantag ska ske enligt nämnda bestämmelse kan enligt KR en bedömning av handlingarnas betydelse för kontrollen behöva göras. Om ett betydande skyddsintresse föreligger för en handling ska nämligen handlingens betydelse för skattekontrollen prövas. Om ett sådant skyddsintresse saknas ska däremot någon relevansprövning inte göras. KR fann i mål nr 9466-1996 kontrollintresset var större än skyddsintresset och undantog därför inte handlingen. KR:s dom har vunnit laga kraft.

I det andra målet (mål nr 480-1997) fann KR att skyddsintresset var större än kontrollintresset varför handlingen undantogs.

### **8.3 Befrielse från föreläggande**

**Lagtext**

**3 kap. 14 § första stycket TL**

En skriftlig begäran om befrielse från föreläggande att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling skall ges in till den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a-1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483) tillsammans med föreläggandet och den begärda handlingen eller uppgiften

Om företaget begär befrielse från föreläggande ska denna lämnas till den LR som är behörig att pröva om överklagande enligt 22 kap. 1 a-1 c §§ SBL tillsammans med föreläggandet och den begärda handlingen eller uppgiften.

**Rättsfall**

KR i Stockholm har i dom den 28 februari 1997, mål nr 1381-1997, behandlat frågan om undantagande från föreläggande.

SKM förelade en bank att inkomma med kontrolluppgifter avseende underlag för vissa utbetalningar. Banken efterkom föreläggandet och har i efterhand kommit in med ett yrkande till LR med begäran om att det inte förelegat någon skyldighet att lämna ut efterfrågade handlingar. LR har därvid gjort följande bedömning. Bankens ansökan har gjorts först efter det att SKM:s föreläggande har följts. Enligt 3 kap. 14 § första stycket TL gäller i fråga om befrielse från ett föreläggande att den som förelagts antingen ska efterkomma föreläggandet eller ansöka om undantagande. Eftersom SKM:s föreläggande har efterkommit och syftet med detta därmed har uppnåtts kan bankens därefter framställda ansökan inte prövas. Banken fullföljde sin talan till KR. KR gjorde samma bedömning som LR och ändrade inte det överklagade beslutet. KR:s dom har vunnit laga kraft.

## 8.4 Försegling

### Lagtext

#### 3 kap. 14 § andra stycket TL

Om den reviderade begär att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om Skatteverket anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten.

En handling som begärs undantagen ska förseglas och överlämnas till LR.

Detta innebär att både den skattskyldiges skyddsintresse och SKV:s kontrollintresse beaktas. Vilket intresse som ska ha företräde avgörs sedan av domstolen. Försegling då handling begärs undantagen är inte förenad med några formkrav.

Det är viktigt att tjänstemannen och den skattskyldige kommer överens om de praktiska detaljerna vid en förseglingssituation om utredningen ska kunna fortsätta att genomföras i samverkan. I annat fall kan det bli aktuellt att överväga åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. Sådan åtgärd måste dock beslutas av LR eller av GRL.

Försegling kan göras genom att handlingen läggs i ett kuvert eller en påse eller liknande som sedan försluts.

## 8.5 Beslut av LR

### Lagtext

#### 3 kap. 14 § tredje stycket TL

Länsrätten skall utan dröjsmål pröva om handlingen eller uppgiften skall undantas från kontrollen.

Beslut om att en handling eller uppgift ska undantas från kontrollen fattas av LR. Det är den reviderade eller den förelagde som ansöker om undantagande.

Det bör observeras att det bara är i de fall som SKV och den reviderade inte kommer överens som frågan ska avgöras av LR.

## **8.6 ADB-upptagning**

### **Lagtext**

#### **3 kap. 14 a § första stycket TL**

I fråga om upptagning, som avses i 11 § tredje stycket, bestämmer länsrätten i vilken form eller på vilket sätt den skall tillhandahållas i målet.

Om frågan om undantagande gäller uppgifter på ADB-medium så kan LR bestämma om denna information ska tillhandahållas i form av utskrift eller kopia av ADB-upptagning.

### **Lagtext**

#### **3 kap. 14 a § andra stycket TL**

Länsrätten får, i fråga om upptagning som avses i föregående stycke, besluta om sådana begränsningar i revisorns rätt att själv använda tekniska hjälpmedel som behövs för att uppgift, som skall undantas från granskning, inte skall bli tillgänglig för revisorn.

Om LR har beslutat att uppgifter på ADB-medium ska undantas från granskning kan man även besluta om hur ADB-granskningen ska genomföras så att uppgifter som ska undantas inte blir tillgängliga för revisorn.

## **8.7 Undantagande utan att LR granskar handlingen m.m.**

### **Lagtext**

#### **3 kap. 14 b § första stycket TL**

Om den enskilde begär det, skall länsrätten pröva om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen.

Anser den enskilde att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen handläggs frågan om undantagande på så sätt som anges i 14 och 14 a §§ samt i första stycket.

Den enskilde har möjlighet att begära att LR avgör ett mål om undantagande utan att rätten granskar handlingen. LR avgör om man finner detta möjligt i det enskilda fallet. Det kan exempelvis vara fråga om att bedöma om en rubricerad handling är en sådan handling som rör den granskades verksamhet eller att det gäller en principiell fråga, där även revisorn har en tämligen god bild av vad handlingen innehåller för typ av information. Se rättsfallet om tidningsföretag avsnitt 8.2.2.

Paragrafens andra stycke tar sikte på begäran om undantagande på grund av att handlingen överhuvudtaget inte omfattas av kontrollen. I samtliga dessa fall ska frågan handläggas på det sätt som anges i 3 kap. 14 och 14 a §§ TL.

## 8.8 Konsekvenser av ett undantagande

### Lagtext

#### 3 kap. 14 c § första stycket TL

Om en handling eller del av handling undantagits från kontroll, får dess innehåll inte återges eller åberopas vid redogörelse för granskningen eller annars inför myndighet. Detta gäller även om en handling, utan beslut av länsrätten, återlämnats efter det att den begärts undantagen.

En första konsekvens av ett undantagande är naturligtvis att handlingen inte får granskas. Första meningen avser de situationer då SKV redan fått kännedom om innehållet i handlingen och att den därefter undantas. I sådana fall får innehållet inte användas vid utredningen.

Andra meningen syftar på de fall där SKV granskat en handling som den skattskyldige sedan begär undantagen och där SKV går med på att inte vidare granska handlingen och återlämnar den. I dessa fall görs ingen prövning i LR eftersom den skattskyldige och SKV är överens om ett undantagande. Handlingen får inte heller i dessa fall åberopas eller återges.

### Lagtext

#### 3 kap. 14 c § andra stycket TL

Ett beslut i fråga om undantagande av handling eller uppgift gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet.

Beslut i fråga om undantagande av handlingar m.m. gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet. Detta innebär att SKV, om LR beslutar att handlingarna inte ska undantas, kan granska handlingarna trots att beslutet överklagats. Om beslutet i stället gått SKV emot finns det en risk att SKV:s eventuella överklagande kan mista sin praktiska betydelse genom att sabotagerisken i allmänhet är stor vid granskning av känsliga handlingar och uppgif-

ter. LR kan dock i tveksamma fall utnyttja möjligheten att förordna om att handlingarna ska återlämnas först sedan beslutet fått laga kraft. När den skattskyldige begär att handlingen ska undantas är det viktigt att SKV yrkar att LR inte begränsar SKV:s möjligheter att granska handlingarna omgående. Om beslutet går myndigheten emot, och SKV överklagar, och risk bedöms finnas för att materialet kan försvinna bör SKV begära inhibition. Om inhibition, se RSV:s handledning, Rätt handlagt (RSV 119).

Om LR beslutar om att inte undanta handlingen har SKV rätt att omedelbart ta del av densamma. SKV bör då kontakta den skattskyldige för att efterhöra om den skattskyldige ska överklaga beslutet eller inte. Om beslutet inte kommer att överklagas bör SKV komma överens med den skattskyldige hur SKV ska få del av handlingen. Om den skattskyldige inte vill medverka till att handlingen lämnas kan SKV vända sig till LR för att ta del av handlingen hos domstolen eller genom att låna akten. Sedan domen vunnit laga kraft bör domstolen återlämna handlingen till den skattskyldige (RÅ 1998 ref 34). Om den skattskyldige begär inhibition av beslutet är det lämpligt att SKV avvaktar att få del av handlingen tills detta beslut vunnit laga kraft.

LR:s beslut om undantagande av handling kan enligt reglerna i förvaltningsprocesslagen överklagas. Såväl den skattskyldige som SKV kan överklaga LR:s beslut.

## **8.9 Litteratur – rättsfall**

RSV:s Rätt handlagt (RSV 119)

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen

RR mål nr 2817-1997

RR mål nr 3216-1999

RR mål nr 3621-1999

RR mål nr 4695-2000

RÅ 1998 ref 34

KR i Stockholm mål nr 9466-1996

KR i Stockholm mål nr 480-1997

KR i Stockholm mål nr 1380-1997

KR i Stockholm mål nr 1381-1997