Mats Höglund

Är en effektivare skattekontroll nödvändig?

Regeringen har genom skattekontrollagen pekat ut restauranger och frisörer som särskilt oseriösa branscher. Trots att lagen tillåter relativt ingripande åtgärder har den diskuterats i liten omfattning. Mitt syfte med denna artikel är att diskutera Skattekontrollagen och de utökade befogenheter som Skatteverket fått vid husrannsakan och beslag genom ändringar i lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

1 Inledning[1]

Riksdagen har infört lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, skattekontrollagen. De branscher som omfattas av skattekontrollagen är restauranger och frisörer. Krav på personalliggare har också införts i dessa branscher. Skatteverket har rätt att företa oannonserade besök för att kontrollera personalliggaren och i samband med dessa ta ut en kontrollavgift vid överträdelser. Skattekontrollagen innebär två moment av ingripande karaktär mot enskilda, överraskningsrevisioner och påförande av sanktioner. Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2007.

Utredare vid Skatteverkets skattebrottsenheter har givits lagstadgad rätt att medverka vid husrannsakan och aktivt eftersöka handlingar. Utredaren har också efter beslut av åklagare rätt att ta handlingar i beslag i den mån våld mot person inte behöver användas. Termer och uttryck i skattekontrollagen har samma betydelse som i skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Lagändringarna trädde i denna del i kraft den 1 juli 2006.[2]

Syftet med denna artikel är att diskutera lagändringarna ur rättssäkerhetssynpunkt med hänsyn till likformighet, förutsebarhet och den enskildes rättsskydd vid husrannsakan och beslag.

I artikeln kommer jag att diskutera varför endast vissa branscher berörs (avsnitt 2), vad kravet på personalliggare medför (avsnitt 3), i vilka fall kontrollbesök får utföras och kontrollavgift påföras (avsnitt 4), och om skattebrottsenheterna vid Skatteverket bör ha möjlighet att verkställa beslut om straffprocessuella tvångsmedel (avsnitt 5). Slutligen lämnar jag en sammanfattning och utvärdering av lagändringarna (avsnitt 6).

[1] Jag vill tacka Roger Persson Österman för värdefulla synpunkter på artikelns utformning.

[2] Se SFS 2006:575 och 2006:580, bet. 2005/06:SkU29, rskr. 2005/06:349 och prop. 2005/06:169. Till grund för propositionen ligger Finansdepartementets promemoria ”Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher (Ds 2005:28) och 2004 års skattekontrollutredning (SOU 2005:35).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

2 Vilka branscher omfattas av skattekontrollagen och varför?

Enligt beräkningar för år 2000 förväntades staten förlora ca 56 miljarder kronor i skatt och avgifter på svartarbete och oredovisade inkomster.[3] Kampen mot skattefusk är ingalunda ny och har därför diskuterats länge. Vissa branscher har ansetts vara "svartare" och "smutsigare" än andra. Det är ingen hemlighet att byggbranschen och vissa branscher inom tjänstesektorn som restaurang- och frisörnäringen ansetts syssla med svarta affärer.[4] Skatteverket har i "Slutrapport från Riksplansaktivitet 2002: Kontroll av restauranger och pizzerior", uttalat att de genom åren genomförda kontrollaktionerna visat på förvånansvärt höga oredovisade intäkter i kombination med svart arbetskraft.

Målsättningen med skattekontrollagen är att försvåra för näringsidkare att undanhålla intäkter från beskattning och att öka möjligheterna till en effektiv och resurssnål kontrollform.[5] Reaktionen på införandet av skattekontrollagen har varit blandad men kan ändå sägas ha mötts av viss förståelse även från de branscher som omfattas av lagen. En av anledningarna till den positiva reaktionen kan vara att man sett den "svarta" marknaden som konkurrenssnedvridande. De ärliga företagarna har inte ansetts sig kunna konkurrera på lika villkor som de oärliga.

Det har funnits förslag på att införa schablonbeskattning för vissa branscher i syfte att minska fusket. Risken anses vara särskilt stor i branscher med små företag där den interna kontrollen är liten och kontantflödet stort även om fusk kan förekomma inom faktureringsbranscherna.[6] I 2004 års vårproposition aviserade regeringen att arbetet med schablonbeskattningen skulle fortsätta.[7] Vad som händer nu när vi har fått en ny regering återstår att se.

Standard för svenska näringsgrensindelning 2002, SNI 2002, är en statistisk standard för klassificeringen av produktenheter som företag, arbetsställen m.m. Företagen tilldelas SNI-koder för verksamheter i samband med att de lämnar in skatte- och avgiftsansökan till Skatteverket. SNI-koder används inte bara för statistiska uppgifter utan även för att avgöra vilka företag som omfattas av skattekontrollagen.

Av 2 § 1 st skattekontrollagen framgår att lagen tillämpas på näringsverksamhet som utgör restaurang och hårvård. Det framgår direkt i lagtexten att med restaurang avses även pizzabutik, och liknande avhämtningsställe, gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralkök. Definitionen av restaurang är vid och ställer låga krav på verksamheten. I princip krävs det att man tillhandahåller något enklare slag av tillagad förtäring på en fast plats.

Av 2 § 2 st skattekontrollagen framgår att lagen inte är tillämplig vid blandad verksamhet när verksamheten huvudsakligen avser någon annat än de två branscherna. Med huvudsaklig del avses ca 75 procent.[8]

---

[3] Se Skattestatistisk årsbok 2005 s. 234.

[4] Branschsaneringsutredningen (SOU 1997:111) pekade i sitt slutbetänkande främst ut taxi-, restaurang- och frisörbranscherna som särskilt utsatta för fusk. Utredningen om taxinäringen lämnade i november 2004 betänkandet Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen (SOU 2004:102).

[5] Se prop. 2005/06:169 s. 27.

[6] Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner kring schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28).

[7] Se prop. 2003/04:100 s. 37.

[8] Se Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 504f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

Det är självklart att det kan uppstå gränsdragningsproblem vid uppdelningen av olika branscher. Enligt regeringen är det ytterst en fråga för rättstillämpningen att avgöra om en verksamhet huvudsakligen faller innanför tillämpningsområdet för skattekontrollagen eller inte.[9] Det framgår dock inte i förarbetena om bedömningsgrunden skall vara omsättning (brutto eller netto), balansomslutning eller t.ex. lokalyta. Möjligen är det så att regeringen tar för givet att nettoomsättningen skall vara bedömningsgrunden för branschfördelningen. Det finns därför risk för oklarheter innan rättspraxis har avgjort frågan.

Beslut om kontrollbesök får enligt 19 § skattekontrollagen inte överklagas. Detta innebär såvitt jag kan förstå att ett företag som anser att man huvudsakligen bedriver annan verksamhet än restaurang och hårvård och därför inte omfattas av skattekontrollagen i praktiken inte kan överklaga ett beslut om kontrollbesök. Först när kontrollbesöket har genomförts och när Skatteverket ställer krav på personalliggare kan beslutet överklagas. Man kan därför endast få beslutet korrigerat i efterhand genom besvär till förvaltningsdomstol om det har fattats på felaktiga grunder.

3 Vad medför kravet på personalliggare?

Företag i restaurang- och frisörbranschen skall föra personalliggare. Skatteverket har rätt att utföra oannonserade begränsade revisioner i verksamhetslokaler för att kontrollera uppgifter om personalen i samband med kontrollbesöken. För att skyldigheten att föra personalliggare inte skall bli onödigt betungande är vissa kategorier av företag undantagna. Skyldigheten att föra personalliggare omfattar därför inte enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Motsvarande gäller för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där endast företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Notera att undantaget inte gäller sambor. Anledningen till det är sambor inte är registrerade och att ett undantag ansetts leda till kontrollsvårigheter.[10]

Personalliggaren ställer höga krav på att dokumentera uppgifter även om de kan dokumenteras elektroniskt, t.ex. via kassaapparat. Personalliggaren som skall vara tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen skall innehålla uppgifter om näringsidkarens namn och personnummer om sådant finns, samordningsnummer eller organisationsnummer. Dessutom skall för varje verksamhetsdag antecknas namn och, om sådant finns, personnummer eller samordningsnummer på personer som är verksamma i näringsverksamheten, och tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas. Uppgifterna skall antecknas i omedelbar anslutning till att arbetspasset påbörjas respektive avslutas, 6 § 2 st skattekontrollagen.

Det bör noteras att lagtexten anger att uppgiftsskyldigheten omfattar verksamma och inte anställda. Det ställs i prop. 2005/06:167 inga krav på att personen ifråga skall vara anställd eller ens uppbära ersättning. Nivån på den verksamma personens aktivitet kan naturligtvis diskuteras. Det är av förklarliga skäl uteslutet att en kund som ställer tillbaka sin lunchbricka kan anses vara verksam, men andra svåra gränsdragningsproblem kan uppstå. Enligt regeringen ankommer

[9] Se prop. 2005/06:169 s. 40f och 125.
[10] Se prop. 2005/06:169 s. 44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

det i första hand på Skatteverket att göra denna bedömning.[11] Enligt min mening måste t.ex. en vän till en restaurang- eller caféägare vara införd i personalliggaren även om hon eller han högst tillfälligt hoppar in i kassan för att hjälpa till. Om så inte sker riskerar restaurangägaren att bli påförd kontrollavgift. Fältet synes således vara öppet för konflikter mellan den skattskyldige och Skatteverket.

Uppgifterna i personalliggaren skall bevaras två år efter utgången av det kalenderår under vilket det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret gått ut, 6 § 3 st skattekontrollagen.

4 I vilka fall får kontrollbesök utföras och kontrollavgift påföras?

Genom kontrollbesök, som i praktiken är en begränsad överraskningsrevision, kan Skatteverket utan föregående anmälan kontrollera om vissa personer i lokalerna omfattas av anställningskontrakt eller liknande. Det krävs inte någon misstanke om oegentligheter för att få göra oannonserade besök. Det har inte ansetts vara lämpligt med ett krav på förannonsering av kontrollbesöket eftersom det skulle förta en stor del av värdet av kontrollen. Om en underrättelse om kontroll skulle ske i förväg så skulle det enligt förarbetena med all säkerhet medföra att ingen svart arbetskraft finns i lokalen när kontrollen utförs. Skatteverket kan efter kontrollbesöket få uppgifterna styrkta genom löneutbetalningar eller liknande.

Regeringen framhåller i proposition 2005/06:169 att skrivbordskontroll knappast är en effektiv kontrollform. Överraskningsrevisioner kan visserligen genomföras med stöd av lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, tvångsåtgärdslagen, men det förutsätter i varje enskilt fall en sabotagerisk och något sådant underlag kommer sällan att finnas för den typ av regelrätta rutinkontroller som det är fråga om i det här fallet. Det är också av betydelse att kontroller av personalliggare kan ske förhållandevis ofta.[12] Detta innebär att oannonserade kontrollbesök skall bli vanliga i vissa branscher. De sedvanliga skatterevisionerna anses vara alltför resurskrävande och tvångsåtgärdslagen inte tillämplig, varför det enbart tycks finnas ett alternativ, nämligen införandet av skattekontrollagen.

Omständigheter som kan tyda på sabotagerisk kan vara hot eller förtäckta hot om sabotage, omfattande transaktioner med oseriösa företagare, oklara eller konstruerade ägarförhållanden, tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden eller att grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid.[13] Enligt min mening borde det ha varit möjligt att lagstifta om kontrollbesök i tvångsåtgärdslagen utan att det är villkorat av sabotagerisk eftersom det ytterst är riksdagen som bestämmer utformningen av sådana villkor i lagen.

Av 4 § skattekontrollagen framgår att ”verksamhetslokal” har samma betydelse som i tvångsåtgärdslagen. Med verksamhetslokal avses enligt 3 § tvångsåtgärdslagen utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Men också markområden, trans-

[11] Se prop. 2005/06:169 s. 126.
[12] Se prop. 2005/06:169 s. 33f.
[13] Se prop. 1993:94:151 s. 154f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

portmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten utgör verksamhetslokal.[14]

Enligt 10 § skattekontrollagen skall ett kontrollbesök genomföras så att det inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än nödvändigt. Genom denna bestämmelse beaktas proportionalitetsprincipen i skattekontrollagen. Regeringen anser att det är i det närmaste självklart att Skatteverket skall få genomföra kontrollbesöken enligt ovanstående men anser ändå att en regel med denna innebörd för tydlighetens skull bör tas in i den nya lagen.[15]

Varken i taxeringslagen eller i skattekontrollagen anges det när revisionen får utföras. Skatteverket gör beträffande taxeringsrevisioner en analog tolkning till 21 § TvL, där det framgår att beslut om åtgärd inte utan särskilda skäl får verkställas mellan kl. 19.00 och 08.00.[16] Denna analoga tolkning bör även omfatta skattekontrollagen.

Skatteverket föreslås kunna ta ut kontrollavgift av de näringsidkare som i strid med reglerna:

1. inte för en personliggare,
2. för en personliggare, men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för en kontroll,
3. inte uppfyller sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren enligt föreslagna regler, eller
4. inte håller personalliggaren tillgänglig vid kontrollbesök.

Kontrollavgiften är 10 000 kr och tillfaller staten. Om näringsidkaren inte rättar sig efter föreläggande eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse inom ett år skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet. Finns det personal i verksamhetslokalen som inte är antecknad i personalliggaren skall en kontrollavgift om 2 000 kr tas ut för varje person.[17] Kontrollavgiften får sättas ned helt eller delvis om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl. Kontrollavgift får inte tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande, 17 § skattekontrollagen. Ansvaret för att föra personalliggare är strikt, vilket innebär att kontrollavgift kan utgå oavsett uppsåt eller oaktsamhet. En sådan sanktion utgör dessutom enligt regeringen ett incitament att organisera verksamheten på ett sätt som motverkar överträdelser.[18]

Det är viktigt av rättssäkerhetsskäl att avgöra om kontrollavgiften omfattas av artikel 6 i Europakonventionen eller inte eftersom den ger den enskilde vissa grundläggande rättigheter som t.ex. rätt till domstolsprövning och en rättssäker process. Jag redogör inte i detalj för artikel 6 i Europakonventionen utan hänvisar i stället till den rikhaltiga doktrinen i ämnet.[19]

---

[14] Till andra utrymmen hör t.ex. postbox och anläggning för förvar av automatisk informationsbehandling, oavsett om anläggningen är portabel eller inte. Se prop. 1993/94:151 s. 153.

[15] Se prop. 2005/06:169 s. 46ff.

[16] Se RSV:s Handledning i skatterevision s. 47.

[17] Följande exempel finns på sidan 51 i prop. 2005/06:169. Om en näringsidkare vägrar att lämna ut personalliggare och Skatteverket vid sin kontroll kan konstatera att det finns tre personer som arbetar i verksamhetslokalen kan kontrollavgifter påföras med sammanlagt 16 000 kr (10 000 kr + 2 000 kr + 2 000 kr + 2 000 kr).

[18] Se prop. 2005/06:169 s. 50f.

[19] Se t.ex. Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, andra upplagan 2002, av Danelius.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

Ansvaret är strikt enligt skattekontrollagen, men regeringen anser att det från rättssäkerhetssynpunkt är av intresse att utformningen av reglerna är sådan att påförandet av kontrollavgiften står i överensstämmelse med artikel 6 i Europakonventionen. För att undersöka om kontrollavgiften omfattas av artikel 6 i Europakonventionen gör regeringen några jämförelser med närbesläktade avgifter som skattetillägg, tulltillägg och särskild avgift vid anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument. Regeringen hänvisar till målen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige från Europadomstolen där det slogs fast att det svenska skattetillägget omfattades av artikel 6.[20] Regeringen anser också att även tulltillägget omfattas av artikel 6 trots att det riktar sig mot en begränsad krets om ca 20 000 företag.[21] I RÅ 2004 ref 17 fann Regeringsrätten att den särskilda avgiften enligt lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument omfattas av artikel 6 i Europakonventionen.

Mot bakgrund av det ovanstående kan regeringen inte helt utesluta att artikel 6 är tillämplig, varför reglerna för kontrollavgift bör utformas så att de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 uppfylls. Bedömningsgrunden för befrielse av kontrollavgiften skall vara nyanserad och inte alltför restriktiv. För att undvika dubbla sanktioner skall kontrollavgift inte tas ut för överträdelser som omfattas av vitesföreläggande.[22]

Det synes som om regeringen inte är helt övertygad om att kontrollavgiften omfattas av artikel 6 men ändå tar det säkra före det osäkra och utformar bestämmelserna så att de inte kolliderar med artikel 6. När det gäller anståndsfrågan blir bedömningen dock en helt annan.

Eftersom kontrollavgiften kommer att uppgå till väsentligt lägre belopp än skattetillägget, bör det enligt regeringen inte finnas någon risk för konflikter med artikel 6 i Europakonventionen. Dessutom anser regeringen att kontrollavgiften skiljer sig från skattetillägget genom att den endast kan tas ut i två specifika branscher. Det finns därför till skillnad från skattetillägget inte något behov av särskilda bestämmelser för anstånd med kontrollavgift. Beslut om kontrollavgifter skall gälla omedelbart men den skattskyldige har ändå möjlighet att ansöka om anstånd på allmänna grunder. Anståndsreglerna och krav på säkerhet enligt 17 kap. 2 resp. 3 §§ SBL blir därför tillämpliga på kontrollavgifterna. Den skattskyldige skall ha rätt till muntliga förhandlingar i läns- och kammarrätt vid påförande av kontrollavgift, jfr 6 kap. 24 § TL. Vid överklagande till kammarrätt föreslås, i likhet med t.ex. beslut om anstånd, ett krav på prövningstillstånd.[23] Till skillnad från skattetillägg föreligger det inte någon ovillkorlig rätt till anstånd tills länsrätten avgjort ärendet, 17 kap. 2 a § SBL.

Jag är kritisk till regeringens slutsats att kontrollavgiften inte kan jämställas med skattetillägget p.g.a. beloppets storlek och att den endast omfattar två branscher. Det som avgör om avgiften skall anses vara ett straff eller inte enligt de s.k.

---

[20] Se Västberga Taxi AB och Vulic, den 23 juli 2002, application no 36985/97 och Janosevic mot Sverige, den 23 juli 2002, application no. 34619/97.

[21] Se prop. 2002/03:106 s. 52f.

[22] I RÅ 2000 ref 66 fastslår Regeringsrätten att för att konflikt inte skall uppkomma med den i artikel 6 stadgade oskuldspresumtionen gäller att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna verkligen i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja eller efterge skattetillägget.

[23] Se prop. 2005/06:169 s. 56.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

Engelkriterierna den nationella beteckningen, handlingens natur eller påföljdens natur och hårdhet.[24] Engelkriterierna är alternativa och inte kumulativa, vilket innebär att om ett av kriterierna anses vara av straffrättslig natur är det tillräckligt för att en anklagelse om brott skall anses föreligga. Det kan vara förenligt med Europakonventionen att föra över handläggningen av lindrigare överträdelser från domstolar och åklagarmyndighet till administrativa myndigheter, så länge som den enskilde kan klaga till en domstol som uppfyller kraven i artikel 6. Jag anser att kontrollavgiften omfattas av artikel 6 i Europakonventionen eftersom den uppvisar så stor likhet med skattetillägg och att den är att jämställa med straff. Att kontrollavgiften "endast" omfattar två branscher är inte heller något övertygande argument för att den inte skulle omfattas av Europakonventionen. Jag kan inte hitta något stöd för en sådan uppfattning i Europadomstolens rättspraxis.

Det kan också diskuteras om införandet av personalliggare för vissa branscher uppfyller kravet på likformig beskattning. Genom att den endast omfattar restaurang- och frisörbranschen pekas dessa branscher ut. Naturligtvis kommer kravet på personalliggare att skapa merarbete och det kan också diskuteras i vad mån detta är en rimlig arbetsbelastning för företagen. Enligt min mening kan det möjligen finnas skäl att införa krav på personalliggare men ett sådant bör då omfatta alla företag.

Av 3 kap. 10 § TL framgår att taxeringsrevision skall bedrivas i samverkan med den skattskyldige. När den skattskyldige inte samarbetar eller inte förväntas samarbeta eller när det föreligger s.k. sabotagerisk kan tvångsåtgärdslagen tillämpas. Skatteverket får redan idag genomföra s.k. överraskningsrevisioner enligt 3 kap. 10 § 4 st TL och behovet av att lagstifta om ytterligare sådana åtgärder kan ifrågasättas. Enligt min mening är det inte nödvändigt. Dessutom anser jag att överraskningsrevisioner skall regleras i tvångsåtgärdslagen och beslut om sådana skall fattas av länsrätten. På så sätt hålls frivillighet och tvång isär.

5 Bör skattebrottsenheterna ges möjlighet att verkställa beslut om straffprocessuella tvångsmedel?

Med hjälp av tvångsmedel kan de brottsutredande myndigheterna få tillgång till information, säkra bevis och säkerställa verkställighet av en kommande dom. Regeringen anser att det av rättssäkerhetsskäl är viktigt att befattningshavare som fattar beslut om och verkställer dessa tvångsmedel uppfyller de krav som måste ställas när det gäller kunskap och erfarenhet. De straffprocessuella tvångsmedel som främst är aktuella vid de brottsutredningar skattebrottsenheterna medverkar i är husrannsakan och beslag.[25]

Enligt 27 kap. 1 § rättegångsbalken, RB, får föremål tas i beslag, om de skäligen kan antas vara av betydelse för utredning om brott. Alla beslag skall protokollföras och av protokollet skall ändamålet med beslaget framgå liksom vad som förekommit vid beslagsförrättningen. Enligt gällande rätt skall beslut om husrannsakan meddelas av undersökningsledaren, åklagaren eller rätten och verkställas av polisen. Vid speciella omständigheter som fara i dröjsmål får polisman företa husrannsakan även utan föregående beslut av behörig befattningshavare. Enligt 3 och 4 §§ lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar får Skatteverket verkställa beslut om beslag enligt 27 kap. 1 § RB samt medverka vid

[24] Se Engel m.fl. mot Nederländerna, den 8 juni 1976.
[25] Se prop. 2005/06:169 s. 59f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemännen skall vid sådan medverkan få genomsöka de utrymmen som är föremål för husrannsakan. Genom de ökade befogenheterna för skattebrottsenheterna kommer kravet på polisiära resurser att minska.[26] Skattekontrollutredningen ansåg att en utredare vid skattebrottsenheten inte skulle få större befogenheter än vad skatterevisorn hade i egenskap av sakkunnig. Han skall vara rådgivare åt poliserna och inte en förstärkning av själva polisstyrkan. Enligt skattekontrollutredningen bör två kriterier vara uppfyllda för att låta skattebrottsenheterna verkställa husrannsakan på egen hand. Det skall inte finnas någon risk för våld och tvång skall inte behöva användas. Visst våld mot egendom skall dock vara tillåtet t.ex. när lås skall öppnas.[27] Enligt regeringen leder det till en tydlig effektivitetsvinst om egendom redan finns tillgänglig för skattebrottsenheten när det inte finns någon risk för våld.[28]

Kritiken har varit stark från vissa håll. Svenskt Näringsliv och Svenska Revisorssamfundet har avstyrkt förslagen och Justitiekanslern anser att man bör vara mycket försiktig med att överlåta rätten att verkställa tvångsmedel till andra yrkeskategorier än polisen. Ekobrottsmyndigheten har också avstyrkt förslaget med motiveringen att rätten att verkställa beslut om tvångsmedel är en av samhällets mest ingripande åtgärder och det skall vara tydligt för den enskilde under vilka omständigheter sådana får tillgripas. Att lägga över så ingripande befogenheter som det nu är fråga om på en myndighet utanför rättsväsendet och som saknar en självständig brottsbekämpande roll är förenat med starka betänkligheter.[29]

Ekobrottsmyndigheten anser att det innebär en uppluckring av de principer som gäller för användning av tvångsmedel. Justitiekanslern framhåller att tillämpningen av reglerna måste ha en restriktiv utgångspunkt och äga rum endast när det står klart att våld inte behöver användas. Rikspolisstyrelsen anser att en husrannsakan som i förväg kan te sig enkel och okomplicerad oväntat kan kräva viss våldsanvändning.[30]

Rätten att inte belasta sig själv vid misstanke om brott, den s.k. passivitetsrätten, anses ingå i begreppet "rättvis rättegång" i artikel 6 i Europakonventionen. Rätten till tystnad framgår inte uttryckligen av ordalydelsen av artikel 6 men anses ändå av Europadomstolen omfattas av artikeln. Rätten till tystnad är en viktig del i oskuldspresumtionen genom att den motverkar att tvång används för att pressa fram oriktiga erkännanden och medverkar till att säkerställa korrekta domar. Det är åklagaren som skall bevisa den tilltalades skuld och den tilltalade har rätt att inte uttala sig alls. Tystnaden får enbart tolkas mot bakgrund av samtliga fakta i målet. Rätten att inte vittna mot sig själv skall skydda den tilltalade mot otillbörligt tvång och garantera ändamålet med artikel 6. Passivitetsrätten omfattar både förundersökning och rättegång. För att rätten till tystnad skall vara effektiv krävs det att den tilltalade redan vid första förhöret måste upplysas om sin rätt till tystnad och vilka konsekvenser det kan medföra. En viktig förutsättning för att passivitetsrätten skall respekteras är att skattebrottsenheterna vid Skatteverket informerar den skattskyldige om hans rättigheter och att de upplysningar han lämnar kan användas vid en brottsutredning. Det finns enligt min mening risk för att passivitetsrätten inte kommer att respekteras i de nya bestämmelserna.

---

[26] Se prop. 2005/06:169 s. 64ff.
[27] Se SOU 2005:35 s. 241ff.
[28] Se prop. 2005/06:169 s. 68f.
[29] Se prop. 2005/06:169 s. 58f.
[30] Se prop. 2005/06:169 s. 64.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

Jag är kritisk till att skattebrottsenheterna vid Skatteverket får ökade befogenheter vid förundersökningar. Att polisens bristande resurser skulle täckas av annan myndighet utanför rättsväsendet befrämjar inte rättsäkerheten genom att de skatteutredande och straffrättsliga funktionerna blandas samman. Dessutom kan husrannsakan utgöra en verklig fara för de tjänstemän som deltar i en sådan. Bäst lämpad för polisiära åtgärder måste givetvis polisen vara. Sammanfattningsvis anser jag att storleken av effektivitetsvinsterna kan diskuteras och att regeringens förslag försämrar rättssäkerheten. Jag anser därför inte att skattebrottsenheterna skall ges möjlighet att verkställa beslut om straffprocessuella tvångsmedel.

6 Sammanfattning och utvärdering

Diskussionen om avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet är ett alltid lika aktuellt ämne. Enligt min mening behöver det ena inte utesluta det andra. En god skattekontroll kan skapa respekt och förståelse för såväl Skatteverket som skattesystemet om den utförs rättssäkert. En god skattekontroll kan t.o.m. öka solidariteten med skattesystemet genom vissheten att alla skattskyldiga kontrolleras på lika villkor. Det är därför mycket viktigt att Skatteverket får tillräckliga resurser och att de används korrekt.

Eftersom skattekontrollagen endast omfattar två branscher kan det diskuteras om lagen uppfyller kravet på likformighet. Det är ingen hemlighet att restaurangbranschen innehåller många invandrare. Det kan på denna grund diskuteras om skattekontrollagen inte innebär en förtäckt diskriminering. Möjligen kan man säga att kravet på likformighet är uppfyllt på så sätt att alla inom restaurang- och hårvårdsbranscherna betraktas med samma misstänksamhet från statsmaktens sida.

Det är av förklarliga skäl svårt att fastställa om svarta inkomster och svartarbete är vanliga i nämnda branscherna och i så fall i vilken utsträckning. Skatteverkets egna utredningar som grundar sig på taxeringsändringar kan inte ensamt ligga till grund för sådana slutsatser. Det skulle vara intressant att veta hur stora taxeringsändringarna blir när de vunnit laga kraft. Men även ett sådant resultat måste granskas kritiskt. Det kan möjligen finnas en inbyggd vilja hos förvaltningsdomstolarna att ”pruta ned” Skatteverkets taxeringshöjningar. Men å andra sidan kan en del skattskyldiga välja att lägga ned skatteprocessen för att de helt enkelt inte orkar föra den vidare då de anser sig möta ett övermäktigt motstånd. Det är med andra ord mycket svårt att veta hur svart den svarta marknaden är även om man kan göra mer eller mindre kvalificerade gissningar.

Det kan också diskuteras i vilken utsträckning skattekontrollagen är förutsebar. Det krävs ingen grad av misstanke utan alla företag inom restaurang- och hårvårdsbranscherna kan utsättas för kontrollbesök. På så sätt kan man ändå säga att lagen är förutsebar eftersom alla inom restaurang- och hårvårdsbranschen alltid kan förvänta sig att bli kontrollerade. Avgränsningen till att skattekontrollagen enbart omfattar restuarang- och hårvårdsbranscher kan naturligtvis skapa tillämpningsproblem. Tillämpningsproblemen skall nog inte överdrivas utan det går i de flesta fall att avgöra vilka företag som omfattas. Tidpunkten för kontrollbesöken måste sannolikt ske under öppettiderna även om det inte klart framgår av lagtexten. Även kravet på personalliggare måste ses som mycket högt ställt och det är enligt förarbetena Skatteverket som ytterst bestämmer vilka personer som omfattas av kravet på personalliggare. Även högst tillfälliga inhopp måste förmodligen antecknas i personalliggaren. Kravet på personalliggare kan i praktiken vara

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49

svårt att infria och restaurangägare riskerar att bli påförda kontrollavgifter i de fall Skatteverket inte anser att personalliggaren förts korrekt.

Genom skattekontrollagen har möjligheterna till överraskningsrevisioner utvidgats. Skatteverket har nu möjligheter att utföra begränsade överraskningsrevisioner för att kontrollera personalliggare. Ett sådant beslut kräver ingen förvarning eller domstolsbeslut vilket innebär att ingen oberoende part i förväg granskar beslutet. Jag anser att överraskningsrevisioner av rättssäkerhetsskäl skall kräva någon grad av misstanke för brott och att ett sådant beslut i stället skall fattas av förvaltningsdomstol. Endast vid synnerliga skäl, t.ex. vid misstanke om pågående bolagsplundring, anser jag att Skatteverket skall få rätt att utföra överraskningsrevisioner.

Tjänstemän inom Skatteverket har tidigare inte fått verkställa tvångsmedel enligt rättegångsbalken. Genom lagändring får skattebrottsenheterna vid Skatteverket begränsade möjligheter att verkställa husrannsakan och beslag i vissa fall då våld inte behöver användas. Att polisens bristande resurser skall täckas av annan myndighet utanför rättsväsendet ökar enligt min mening inte rättsäkerheten genom att de skatteutredande och straffrättsliga funktionerna blandas samman. Dessutom kan husrannsakan utgöra en verklig fara för de tjänstemän som deltar i den. Bäst lämpad för polisiära åtgärder måste givetvis polisen vara. Gränserna mellan skatte- och brottsutredningar har blivit otydligare och det finns därför risk för att passivitetsrätten i artikel 6 inte respekteras. Jag fruktar att effektivitetsvinsterna blir små på bekostnad av rättssäkerheten.

I rubriken ställdes frågan om det var nödvändigt med en effektivare skattekontroll. Det finns tecken på att skattemoralen sjunker i Sverige, en trend som vi i och för sig inte är ensamma om. Jag anser därför att det kan vara befogat med en effektivare skattekontroll, men den måste ske på ett rättssäkert sätt. Den införda skattekontrollagen och ändringarna i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar försämrar enligt min mening den enskildes rättsskydd. Det är i stället betydligt bättre att öka kompetensen hos skattetjänstemännen genom att tillföra Skatteverket ytterligare resurser. Enligt min mening finns det därigenom stora möjligheter till god avkastning på insatt kapital genom bättre skatteutredningar vilket höjer effektiviteten och i slutänden ökar rättssäkerheten.

Jur. lic. Mats Höglund är verksam som universitetsadjunkt vid Högskolan Väst i Uddevalla.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:49