

Fråga om lämpligheten av bandupptagning som efterforskningsmetod vid skatterevision

I en anmälan till JO mot Skattemyndigheten i Linköping anförde AA bl.a. följande.

Han är ägare av H. AB, som sedan 1993 bedrivit verksamhet med försäljning av snabbmat i Linköping. Under våren 1999 inleddes en skatterevision av bolaget. Den 7 juni 1999 företog revisorn BB bandupptagning i bolagets lokal. Upptagningen ägde rum under restaurangens öppethållande. Kunderna kände inte till att de blev föremål för bandupptagning. Han hade heller inte lämnat sitt medgivande till denna. Föredraganden i ärendet hos JO tog reda på att det hos Åklagarmyndigheten i Linköping pågick en förundersökning rörande bandupptagningen.

Härefter inhämtades yttrande från skattemyndigheten, som genom regionskattechefen CC anförde följande.

Skattemyndigheten i Linköping beslutar att för 1999 års taxering inrätta ett restaurangprojekt för taxering av restauranger. Till projektledare förordnar myndigheten DD. Enligt projektdirektiven från den 15 april 1999 ingår bl.a. revisorerna BB och EE i projektet.

Skattemyndigheten beslutar den 12 maj 1999 att revision skall göras hos H. AB (bolaget). Revisionen skall utföras av BB och EE.

BB tar telefonkontakt med bolaget den 21 maj 1999 och det första besöket hos bolaget sker tillsammans med EE den 27 maj 1999.

Bandinspelningen

Inledningsvis kan sägas att skattemyndigheten tog brevet från bolagets ombud angående bandinspelning etc. med stort allvar. I brevet nämndes arbetsmetoder som är fjärran från myndighetens sätt att arbeta.

Skattemyndigheten igångsatte samma dag en intern utredning. Efter kontakter med Riksskatteverket anlidade skattemyndigheten några dagar senare en person från annan skattemyndighet att utreda händelseförloppet. BB fick omgående ändrade arbetsuppgifter. Intervjuer hölls bl.a. med de två förordnade revisorerna och projektledaren.

Revision skall ske i samverkan med den reviderade. Vid revisioner gör revisorerna ett stort antal olika kontroller. Vid den typ av revision som nu är aktuell kan ingå kundräkning, dvs. att revisorn personligen efter överenskommelse med den reviderade sitter i den reviderades affärslokal och räknar kunder och inköp. BB

uppger vid samtal den 21 september 1999 med företrädare för skattemyndigheten, med anledning av brevet den 7 september 1999 från bolagets advokat till regionskattechefen, att kundräkning skett genom bandinspelning. Anledningen till att kundräkningen gjordes genom bandinspelning och inte genom att en av revisorerna satt ”ute” i affärslokalen var ”att både han och bolaget var överens om att det var smidigare och mindre störande att dokumentera med inspelning än att en ’kundräknare’ satt i lokalen”. BB, som genomförde bandinspelningen, var under inspelning närvarande och satt del av tiden i bolagets kök och en del i affärslokalen. Bandinspelningen ägde rum vid två tillfällen den 7 juni 1999. Vid ovannämnda samtal uppger BB ”att han uppfattat att det inte var någon tvekan om att bolagets företrädare förstod att bandinspelningen skulle göras”. Någon skriftlig överenskommelse gjordes inte.

AA uppger att bandinspelning ägt rum ”helt utan mitt medgivande” – – –. Som framgår ovan var BB av uppfattningen att de var överens om bandinspelningen. DD uppger att inköp av bandspelare aldrig skett om inte överenskommelse förelegat.

Skattemyndigheten känner inte till att denna form av kundräkning skett tidigare vid myndigheten och har i brev den 16 oktober 1999 – – – till bolagets advokat ansett metoden olämplig.

I brev den 7 september 1999 från bolagets advokat får jag som myndighetens chef kännedom om ovannämnda bandinspelning. BB kopplas omgående bort från revisionen och omplaceras tillfälligt till nya arbetsuppgifter. Ny revisor utses senare och revisionen fullföljs.

Åklagarmyndigheten prövar för närvarande om bandinspelningen var olaglig.

Advokaten FF inkom, som befullmäktigat ombud för AA och bolaget, med ett yttrande. Av detta framgår bl.a. följande. I revisionsakten finns inte någon anteckning om att BB eller någon annan begärt samtycke eller tillstånd till bandupptagningen. Allmänt skall det ställas höga krav på dokumentationen hos skattemyndigheten för det fall myndigheten väljer att frångå sina gängse normer.

Härefter inkom FF med intyg från fyra personer, som alla arbetade i restaurangen den 7 juni 1999, dvs. dagen för bandupptagningen. Samtliga intyg innehåller följande stycke.

Jag får härmed intyga och bekräfta att BB inte begärde AA:s samtycke att montera mikrofon eller göra bandupptagning i lokalen avseende honom eller H. AB:s kunder eller vi anställda. Ej heller har jag vid de samtal jag har avhört hört AA lämna något samtycke till detta.

Den 21 juni 2001 inkom FF med ytterligare en skrift. Till denna var fogad kopior av handlingar rörande åklagarmyndighetens förundersökning. Av dessa framgår bl.a. att chefsåklagaren GG, Åklagarkammaren i Nyköping, den 20 mars 2001 beslutade att lägga ned förundersökningen därför att brott inte kan styrkas.

Härefter anmodades Riksskatteverket (RSV) att yttra sig över vad som i ärendet framkommit om den av skattemyndigheten genomförda bandupptagningen. Verket gjorde genom skattedirektören HH följande bedömning.

Grundläggande bestämmelser om taxeringsrevision finns bl.a. i 3 kap. taxeringslagen (1990:324).

I 14 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, finns bestämmelser som gäller vid revision för kontroll av skatter och avgifter enligt nämnda lag. Hur en revision skall genomföras, vilka skyldigheter och befogenheter revisorn har m.m. regleras i taxeringslagen (jfr 14 kap. 7 § SBL).

RSV har med stöd av bl.a. 25 § taxeringsförordningen (1990:1236) utfärdat föreskrifter om revision. De i ärendet aktuella föreskrifterna är RSFS 1998:19.

Det finns dock varken några bestämmelser eller några av RSV utfärdade föreskrifter om bandinspelningar såsom efterforskningsmetod.

Frågan om laglighet och lämplighet i olika efterforskningsituationer inom beskattningsverksamheten har varit föremål för JO:s bedömning i beslutet ”1984:1 JO om moderna efterforskningsmetoder i skatte- och kronofogdemyndigheternas verksamhet – en undersökning av laglighet och lämplighet”.

Såsom en allmän principdeklaration har JO i ovan nämnda beslut uttalat:

Så länge efterforskningsåtgärderna äger rum på allmänna eller enskilda platser dit allmänheten äger tillträde och i sig inte innefattar något brott (olovlig avlyssning, ofredande, förargelseväckande beteende, egenmäktigt förfarande etc.) finns inga närmare lagliga hinder mot dem. Så länge sådana hinder generellt eller för speciella situationer (av typ lagen om TV-övervakning) inte uppställs av lagstiftaren får de i stället diskuteras i termer av lämplighet.

Ärendet bör, mot bakgrund av det ovan anförda, avse om bandupptagningen var lämplig.

RSV delar här skattemyndighetens, i dess remissvar, redovisade inställning att åtgärden inte varit lämplig. RSV anser emellertid att kränkningen av den personliga integriteten, och då avses kränkningen av tredje man dvs. de kunder som gjort beställningar eller inköp, här måste varit högst begränsad på grund av de närmast harmlösa uppgifter som, enligt vad RSV förstår, tagits upp på band.

Avslutningsvis vill RSV tillägga, att RSV i början av 2001 har tillsatt en arbetsgrupp att utarbeta ett underlag för riktlinjer beträffande efterforskningsåtgärder inom skattemyndigheternas beskattnings- och brottsutredande verksamhet. Syftet har varit att ge skattemyndigheternas personal förbättrade och tydligare förutsättningar att bedriva kontrollverksamhet och brottsutredning med god kvalitet och hög rättssäkerhet. Arbetsgruppen kommer att redovisa sitt uppdrag i RSV-Rapporten 2002:4.

FF kommenterade yttrandet.

I sitt beslut den 27 mars 2002 gjorde *JO Pennlöv* följande uttalanden om den aktuella bandupptagningen.

Skattemyndigheten skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda, 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) – TL. I nämnda kapitel finns vissa bestämmelser som behandlar utredning i revisionsärenden. Någon detaljreglering av en revisors befogenhet att vidta utredningsåtgärder finns dock inte. Det är i sammanhanget viktigt att notera att en revision enligt 3 kap. 10 § första stycket TL skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Skulle dock den reviderade inte samverka finns bestämmelser om vite i 12 § fjärde stycket samma kapitel och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Frågan i denna del av ärendet är bl.a. om skattemyndigheten i sin utredningsverksamhet har befogenhet att använda sig av bandupptagning som efterforskningsmetod.

Det går inte att generellt besvara frågan hur långt en skattemyndighets efterforskningsbefogenheter sträcker sig. Som RSV anført är det, under förutsättning att åtgärden är laglig, en lämplighetsfråga. I utredningsverksamheten skall givetvis kraven på opartiskhet och saklighet i 1 kap. 9 § regeringsformen

iakttas. Det ankommer även på revisorn att beakta behovs- och proportionalitetsprinciperna.

Rent principiellt anser jag att bandupptagning som efterforskningsmetod bara skall användas i rena undantagsfall då mycket tungt vägande skäl kan anföras för det och andra metoder bedöms som helt olämpliga. Givetvis skall metoden användas endast när den reviderade samtycker till det. Ett sådant samtycke skall på lämpligt sätt dokumenteras så att det i efterhand inte kan ifrågasättas. Jag anser vidare att ett beslut om en sådan åtgärd skall fattas på chefsnivå och i erforderlig mån dokumenteras. Slutligen vill jag understryka att metoden, enligt min mening, endast bör användas när det kan ske utan risk för skador för den personliga integriteten.

Jag kan inte uttala mig om skattemyndigheten hade fog för sitt ställningstagande att använda bandupptagning som efterforskningsmetod. Såvitt framkommit har åtgärden varit förankrad hos projektledaren, men något dokumenterat beslut om åtgärden förefaller inte finnas. Vad gäller frågan om samtycke funnits föreligger motstridiga uppfattningar. Ett samtycke från den reviderade skulle dock ha dokumenterats. Jag är självfallet kritisk till bristerna i handläggningen i aktuellt hänseende.